HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

5 decembrie 2013 *

„Fiscalitate — TVA — A șasea directivă 77/388/CEE — Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a), alineatul (2) litera (a) și alineatul (3) litera (c) — Directiva 2006/112/CE — Articolul 73, articolul 78 primul paragraf litera (a) și articolul 79 primul paragraf litera (c) — Baza de impozitare a TVA-ului datorat pentru servicii de difuzare de publicitate comercială — Taxă pe difuzarea de publicitate comercială”

În cauzele conexate C-618/11, C-637/11 și C-659/11,

având ca obiect cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia), prin deciziile din 12 octombrie 2011, din 2 noiembrie 2011 și din 16 noiembrie 2011, primite de Curte la 1 decembrie 2011, la 12 decembrie 2011 și, respectiv, la 27 decembrie 2011, în procedurile

TVI – Televisão Independente SA

împotriva

Fazenda Pública,

cu participarea:

Ministério Público,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, domnul K. Lenaerts, vicepreședintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a treia, domnii C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh și E. Jarašiūnas (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 31 ianuarie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru TVI – Televisão Independente SA, de N. Pena, advogado;

— pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes și de R. Laires, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: portugheza.

— pentru guvernul elen, de M. Germani și de I. Bakopoulos, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de P. Guerra e Andrade și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 11 iunie 2013,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a), alineatul (2) litera (a) și alineatul (3) litera (c) din A șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), precum și a articolului 73, a articolului 78 primul paragraf litera (a) și a articolului 79 primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a trei litigii între TVI – Televisão Independente SA (denumită în continuare „TVI”), pe de o parte, și Fazenda Pública (Trezoreria publică), pe de altă parte, cu privire la respingerea cererilor de reexaminare din oficiu a deciziilor de impunere privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aferentă lunilor februarie și octombrie ale anului 2004, precum și lunii ianuarie a anului 2007.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită, începând cu 1 ianuarie 2007, prin Directiva 2006/112. Întrucât litigiile principale privesc lichidarea TVA-ului corespunzător lunilor februarie și octombrie ale anului 2004 (cauzele C-637/11 și C-618/11), precum și lunii ianuarie a anului 2007 (cauza C-659/11), legislația pertinentă este, pentru cauzele C-637/11 și C-618/11, A șasea directivă, iar pentru cauza C-659/11, Directiva 2006/112.

4 Articolul 11 secțiunea A din A șasea directivă, referitor la baza de impozitare a TVA-ului pe teritoriul țării, prevede:

„(1) Baza de impozitare este constituită:

(a) Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la literele (b), (c) și (d), din toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv din subvenții legate de prețul livrării sau al prestării.

[...]

(2) Baza de impozitare include:

(a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția taxei pe valoarea adăugată în sine;

[...]

(3) Baza de impozitare nu cuprinde:

[...]

(c) sumele primite de o persoană impozabilă de la client, reprezentând decontarea cheltuielilor efectuate în numele și în contul clientului și înregistrate în contabilitate într-un cont tranzitoriu. Este necesar ca persoana impozabilă să facă dovada valorii efective a acestor cheltuieli și nu poate deduce taxa care poate fi eventual aplicată acestora.” [traducere neoficială]

5 Articolul 73 din Directiva 2006/112 prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

6 Articolul 78 primul paragraf litera (a) din această directivă prevede:

„Baza de impozitare include următoarele elemente:

(a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția TVA-ului în sine.”

7 Articolul 79 primul paragraf litera (c) din directiva menționată prevede:

„Baza de impozitare nu cuprinde următoarele elemente:

[...]

(c) sume primite de o persoană impozabilă de la client, reprezentând decontarea cheltuielilor efectuate în numele și în contul clientului și înregistrate în contabilitate într-un cont tranzitoriu.”

Dreptul portughez

8 Articolul 16 din Codul privind taxa pe valoarea adăugată (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, denumit în continuare „CIVA”) prevede:

„1. Fără a se aduce atingere dispozițiilor alineatului 2, baza de impozitare a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii impozabile corespunde valorii contrapartidei obținute sau care urmează să fie obținută de la client sau de la un terț.

[...]

5. Baza de impozitare a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii include următoarele elemente:

a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția [TVA-ului] în sine.

[...]

6. Baza de impozitare menționată la alineatul anterior nu cuprinde următoarele elemente:

[...]

c) sumele achitate în numele și în contul dobânditorului bunurilor sau al beneficiarului serviciilor, înregistrate în mod corespunzător de contribuabil într-un cont de terți;

[...]”

9 Legea nr. 42/2004 privind arta cinematografică și audiovizualul (Lei n.° 42/2004 – Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual) din 18 august 2004 (*Diário da República* I, seria A, nr. 194 din 18 august 2004) prevede la articolul 28, intitulat „Taxa pe difuzare”:

„1. Publicitatea comercială difuzată în sălile de cinema și la televiziune, cu alte cuvinte anunțurile publicitare, sponsorizările, teleshopping-ul, teletextul, expunerea de produse pe scenă, sau inclusă în ghidurile electronice de programare, indiferent care este platforma de emisie, este supusă unei taxe pe difuzare datorate de client care reprezintă 4 % din prețul plătit [denumită în continuare «taxa pe difuzare»].

2. Lichidarea, perceperea și fiscalizarea sumelor care urmează să fie încasate cu titlul de taxă pe difuzare sunt definite într-un instrument juridic separat.”

10 Articolul 50 din Decretul-lege nr. 227/2006 din 15 noiembrie 2006 (*Diário da República* I, nr. 220 din 15 noiembrie 2006) are următorul cuprins:

„1. Publicitatea comercială difuzată în sălile de cinema, la televiziune sau inclusă în ghidurile electronice de programare, indiferent de platforma de emisie, este supusă unei taxe pe difuzare datorate de client; aceasta constituie venit la bugetul Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia (denumit în continuare «ICAM»]) și al Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema (denumită în continuare «CP-MC»).

2. Publicitatea menționată la alineatul anterior cuprinde anunțurile publicitare, sponsorizările, teleshopping-ul, teletextul și expunerea de produse pe scenă.

3. Contribuția menționată la alineatele anterioare este lichidată, prin substituire fiscală, de societățile concesionare care exploatează spațiul publicitar în sălile de cinema, de operatorii sau de distribuitorii de televiziune care oferă servicii de teletext sau ghiduri electronice de programare.”

11 Articolul 51 din Decretul-lege nr. 227/2006 prevede:

„Taxa pe difuzare se ridică la 4 % din prețul difuzării sau al emiterii publicității în cauză sau al introducerii sale în ghidurile electronice de programare și reprezintă 3,2 % venit la ICAM și 0,8 % venit la CP-MC.”

Litigiile principale și întrebările preliminare

12 TVI, în cadrul activității sale audiovizuale pe piața televiziunii, a furnizat servicii de difuzare de publicitate comercială în favoarea diferiților clienți în lunile februarie și octombrie ale anului 2004, precum și în luna ianuarie a anului 2007.

13 TVI le-a facturat clienților săi aceste servicii majorând cu 4 % prețul solicitat pentru difuzarea publicității comerciale în temeiul taxei pe difuzare. Pentru a calcula TVA-ul datorat pentru serviciile menționate, TVI a aplicat cota prevăzută tuturor sumelor facturate, inclusiv taxei pe difuzare, și a achitat TVA-ul lichidat pentru perioadele în cauză, incluzându-l în declarațiile periodice corespunzătoare. Pe de altă parte, TVI a înregistrat veniturile rezultate din facturarea taxei pe difuzare în conturi tranzitorii în favoarea ICAM și a CP-MC.

14 Întrucât a apreciat că taxa pe difuzare nu ar fi trebuit să fie inclusă în baza de impozitare a TVA-ului, TVI a introdus la autoritățile fiscale portugheze cereri de reexaminare din oficiu a deciziilor de impunere privind TVA-ul pentru lunile februarie și octombrie ale anului 2004, precum și pentru luna ianuarie a anului 2007. Aceste cereri au fost respinse.

15 Sesizat de TVI, Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Tribunalul Administrativ și Fiscal Sintra) a respins acțiunile formulate împotriva respectivelor decizii de respingere a cererilor menționate pentru motivul că valoarea taxei pe difuzare facturată de TVI clienților trebuia să fie cuprinsă în baza de impozitare a TVA-ului în temeiul articolului 16 alineatul 1 și alineatul 5 litera a) din CIVA. Această instanță a apreciat că sumele rezultate din taxa pe difuzare nu puteau fi considerate sume plătite în numele și în contul clienților cărora le erau prestate serviciile de difuzare a publicității comerciale. Aceasta a considerat, în plus, că taxa pe difuzare prezenta, conform articolului 28 din Legea nr. 42/2004, o legătură directă cu această prestare de servicii, întrucât, prin aceea că avea ca obiect respectivele servicii, era inerentă acestora din urmă.

16 TVI a formulat acțiuni împotriva hotărârilor pronunțate de Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra la Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă). În fața acestei instanțe, reclamanta a ridicat problema conformității cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) litera (c) din A șasea directivă și cu jurisprudența Curții, a interpretării articolului 16 alineatul 1 și a articolului 16 alineatul 6 litera c) din CIVA reținute de autoritățile fiscale portugheze și confirmate prin hotărârile atacate. Potrivit acestei interpretări, taxa pe difuzare este cuprinsă în baza de impozitare în scopuri de TVA, întrucât este inerentă unei prestări de servicii și nu este plătită în numele și în contul clienților cărora le sunt prestate serviciile de difuzare de publicitate comercială, deși sumele colectate sunt înregistrate în conturi tranzitorii și sunt destinate unor organisme publice.

17 TVI susține astfel în fața acestei instanțe, pe de o parte, că taxa pe difuzare nu prezintă o legătură directă cu prestarea de servicii de difuzare de publicitate comercială și nu trebuie să fie cuprinsă în valoarea contrapartidei, întrucât această taxă nu constituie o contrapartidă pentru serviciul prestat de TVI și nu este legată direct de prestarea acestui serviciu și, pe de altă parte, că taxa pe difuzare intră în sfera noțiunii din dreptul Uniunii de acțiune în numele și pe seama altuia, astfel încât cuantumul taxei trebuie exclus din baza de impozitare în scopuri de TVA.

18 În aceste condiții, Supremo Tribunal Administrativo a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare, care sunt redactate identic în fiecare cauză cu care a fost sesizată:

„1) Articolul 16 alineatul 1 din [CIVA], astfel cum este interpretat în hotărârea atacată (în sensul că taxa pe difuzarea publicității comerciale este inerentă prestării serviciilor de publicitate, motiv pentru care trebuie [inclusă] în baza de impozitare a prestării de servicii în scopuri de TVA), este compatibil cu dispozițiile articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din [A șasea] directivă [...] (actualul articol 73 din Directiva 2006/112 [...]) și în special cu noțiunea «contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor sau de prestator în schimbul livrării sau al prestării»?

2) Articolul 16 alineatul 6 litera c) din CIVA, astfel cum este interpretat în hotărârea atacată (în sensul că taxa de difuzare a publicității comerciale nu constituie o sumă plătită în numele și în contul [beneficiarului] serviciilor, chiar dacă este înregistrată în conturi tranzitorii și urmează să fie plătită unor instituții publice, motiv pentru care nu este exclusă din baza de impozitare în scopuri de TVA), este compatibil cu dispozițiile articolului 11 secțiunea A alineatul (3) litera (c) din [A șasea] directivă [...] (actualul articol 79 [primul paragraf] litera (c) din Directiva 2006/112 [...]) și, în special, cu noțiunea «sume primite de o persoană impozabilă de la client reprezentând decontarea cheltuielilor efectuate în numele și în contul clientului și înregistrate în contabilitate într-un cont tranzitoriu»?”

19 Prin Ordonanța președintelui Curții din 18 ianuarie 2012, cauzele C-618/11, C-637/11 și C-659/11 au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii orale și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

20 Guvernul portughez exprimă îndoieli în ceea ce privește admisibilitatea cererilor de decizie preliminară. Referitor la întrebările preliminare adresate în cauzele C-618/11 și C-637/11, acesta susține că reglementarea portugheză care prevede aplicarea taxei pe difuzare nu era aplicabilă *ratione temporis* la data faptelor din litigiul principal. În plus, același guvern arată că cele trei decizii de trimitere nu conțin o prezentare precisă și completă a dreptului portughez, precum și a dreptului Uniunii aplicabil în litigiile principale. În special, guvernul menționat subliniază că instanța de trimitere din cauza C-659/11 a omis să menționeze articolul 11 secțiunea A alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă și articolul 78 primul paragraf litera (a) din Directiva 2006/112.

21 În această privință, trebuie amintit, în primul rând, că, în temeiul unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii prevăzute la articolul 267 TFUE, care este întemeiată pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, numai instanța națională este competentă să constate și să aprecieze situația din litigiul principal, precum și să interpreteze și să aplice dreptul național. De asemenea, numai instanța națională care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile fiecărei cauze, atât necesitatea, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții (Hotărârea din 29 noiembrie 2012, Econord, C-182/11 și C-183/11, punctul 21, precum și jurisprudența citată). În special, nu revine Curții sarcina de a verifica exactitatea cadrului factual și normativ pe care instanța de trimitere îl stabilește sub răspunderea sa (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 decembrie 2005, Burtscher, C-213/04, Rec., p. I-10309, punctul 35 și jurisprudența citată). În consecință, întrucât întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (Hotărârea Econord, citată anterior, punctul 21).

22 Stabilirea reglementării naționale aplicabile *ratione temporis* în cauzele C-618/11 și C-637/11 constituie astfel o problemă de interpretare a dreptului național care este de competența exclusivă a instanței de trimitere.

23 În al doilea rând, în ceea ce privește prezentarea în deciziile de trimitere a dreptului aplicabil, trebuie arătat că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, necesitatea de a ajunge la o interpretare a dreptului Uniunii care să îi fie utilă instanței naționale impune definirea de către aceasta din urmă a cadrului factual și normativ în care se încadrează întrebările adresate sau cel puțin explicarea ipotezelor de fapt pe care se întemeiază aceste întrebări (Hotărârea din 17 februarie 2005, Viacom Outdoor, C-134/03, Rec., p. I-1167, punctul 22, și Hotărârea din 17 iulie 2008, Raccanelli, C-94/07, Rep., p. I-5939, punctul 24).

24 Trebuie subliniat în această privință că informațiile furnizate în deciziile de trimitere sunt destinate nu numai să permită Curții să dea răspunsuri utile, ci și să ofere guvernelor statelor membre, precum și celorlalte părți interesate posibilitatea de a prezenta observații conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene (Hotărârea din 27 noiembrie 2012, Pringle, C-370/12, punctul 85 și jurisprudența citată).

25 În speță, pe de o parte, trebuie să se constate că deciziile de trimitere conțin nu numai o prezentare a situației de fapt, ci și, în măsura în care prezintă în mod detaliat poziția TVI și pe cea reținută de instanța care fusese sesizată cu acțiunile împotriva deciziilor de respingere a cererilor de reexaminare

a deciziilor de impunere în cauză, elemente suficiente care permit definirea cadrului factual și normativ în care se înscriu întrebările preliminare. Acestea permit astfel Curții să ofere un răspuns util instanței de trimitere. În plus, întrebările preliminare indică în mod clar dispozițiile dreptului Uniunii a căror interpretare este solicitată de instanța de trimitere.

26 Pe de altă parte, observațiile prezentate de reclamanta din litigiul principal, de guvernele portughez și elen, precum și de Comisia Europeană confirmă că elementele de drept și de fapt precum cele precizate în deciziile de trimitere au fost suficiente în sensul jurisprudenței amintite la punctul 24 din prezenta hotărâre.

27 În ultimul rând, în ceea ce privește omisiunea instanței de trimitere de a menționa toate normele dreptului Uniunii pertinente în cauza C-659/11, trebuie arătat că, deși pe plan formal instanța de trimitere și-a limitat întrebările la interpretarea, pe de o parte, a articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) litera (c) din A șasea directivă și, pe de altă parte, a articolului 73 și a articolului 79 primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112, o asemenea împrejurare nu împiedică Curtea ca, în scopul de a-i furniza acesteia un răspuns util, să ia în considerare norme ale dreptului Uniunii la care instanța națională nu s-a referit în enunțul întrebărilor sale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 aprilie 2008, Militzer & Münch, C-230/06, Rep., p. I-1895, punctul 19 și jurisprudența citată).

28 Astfel cum rezultă din cele de mai sus, Curtea dispune de suficiente elemente de fapt și de drept pentru a interpreta normele de drept al Uniunii în discuție și pentru a da un răspuns util la întrebările adresate.

29 În aceste împrejurări, trebuie să se considere că cererile de decizie preliminară sunt admisibile.

Cu privire la fond

30 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a), alineatul (2) litera (a) și alineatul (3) litera (c) din A șasea directivă, precum și articolul 73, articolul 78 primul paragraf litera (a) și articolul 79 primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că o taxă precum taxa pe difuzare prevăzută de reglementarea portugheză în favoarea artelor cinematografice și audiovizuale care este datorată de clienți, dar care este plătită de prestatorii serviciilor de difuzare a publicității comerciale printr-un mecanism denumit de „substituire fiscală” și este înregistrată în contabilitate în conturi tranzitorii, trebuie cuprinsă în baza de impozitare a TVA-ului datorat pentru serviciile de difuzare a publicității comerciale.

31 Guvernele portughez și elen, precum și Comisia sunt de părere că o taxă precum taxa pe difuzare trebuie să fie cuprinsă în baza de impozitare a TVA-ului datorat pentru serviciile de difuzare a publicității comerciale întrucât faptul generator al unei astfel de taxe pe difuzare este legat în mod direct de prestarea de servicii de difuzare a publicității comerciale și coincide cu faptul generator al TVA-ului datorat pentru respectivele servicii. În plus, potrivit guvernului elen, considerând că faptul generator al taxei pe difuzare este prestarea de servicii de difuzare a publicității comerciale, dorită de cei doi cocontractanți, a cărei plată nu are loc numai în contul clientului care beneficiază de prestație, excepția prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (3) litera (c) din A șasea directivă și la articolul 79 primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112 nu poate fi aplicată.

32 În schimb, TVI apreciază că taxa pe difuzare nu trebuie cuprinsă în respectiva bază de impozitare. Potrivit TVI, taxa pe difuzare nu este contrapartida pentru un serviciu furnizat de aceasta dat fiind că respectiva taxă nu are o legătură directă cu prestarea serviciilor sale. TVI arată că faptul generator al taxei pe difuzare este diferit de cel al TVA-ului, și anume difuzarea de publicitate comercială, pe de o parte, și orice activitate de prestare de servicii de publicitate, pe de altă parte.

33 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă și articolului 73 din Directiva 2006/112, baza de impozitare a TVA-ului cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor sau de prestator pentru aceste operațiuni de la client sau de la un terț. Articolul 11 secțiunea A alineatele (2) și (3) din A șasea directivă, precum și articolul 78 primul paragraf litera (a) și articolul 79 primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112 enumeră anumite elemente care trebuie cuprinse în baza de impozitare și altele care trebuie excluse (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 iunie 2006, De Danske Bilimportører, C-98/05, Rec., p. I-4945, punctul 15, precum și Hotărârea din 28 iulie 2011, Lidl & Companhia, C-106/10, Rep., p. I-7235, punctele 30 și 31).

34 Articolul 11 secțiunea A alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă și articolul 78 primul paragraf litera (a) din Directiva 2006/112 prevăd astfel că impozitele, drepturile, prelevările și taxele, cu excepția TVA-ului în sine, trebuie cuprinse în baza de impozitare.

35 Articolul 11 secțiunea A alineatul (3) litera (c) din A șasea directivă și articolul 79 primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112 prevăd, la rândul lor, că trebuie excluse din baza de impozitare sumele primite de o persoană impozabilă de la client reprezentând decontarea cheltuielilor efectuate în numele și în contul clientului și înregistrate în contabilitate într-un cont tranzitoriu.

36 Pentru a stabili dacă o taxă pe difuzare precum cea în discuție în litigiul principal trebuie cuprinsă în baza de impozitare a TVA-ului datorat pentru servicii de difuzare de publicitate comercială sau, dimpotrivă, exclusă din aceasta, trebuie să se stabilească, așadar, de la bun început dacă aceasta intră în sfera noțiunii „impozite, drepturi, prelevări și taxe”, în sensul articolului 11 secțiunea A alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă și al articolului 78 primul paragraf litera (a) din Directiva 2006/112.

37 În această privință, Curtea a precizat deja că, pentru ca impozitele, drepturile, prelevările și taxele să poată fi cuprinse în baza de impozitare a TVA-ului chiar dacă acestea nu reprezintă o valoare adăugată și nu constituie contrapartida economică a unor prestări de servicii, ele trebuie să prezinte o legătură directă cu această prestare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 mai 2010, Comisia/Polonia, C-228/09, punctul 30, precum și Hotărârea Lidl & Companhia, citată anterior, punctul 33).

38 Este necesar să se arate, cu titlu introductiv, că taxa pe difuzare nu constituie contrapartida economică a unor prestări de servicii de difuzare de publicitate comercială și nu reprezintă o valoare adăugată.

39 În ceea ce privește aspectul dacă taxa pe difuzare reprezintă o legătură directă cu prestarea de servicii de difuzare de publicitate comercială, dintr-o jurisprudență constantă reiese că aspectul dacă faptul generator al respectivei taxe în litigiu coincide cu cel al TVA-ului este un element determinant pentru a stabili existența unei astfel de legături directe (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior De Danske Bilimportører, punctele 17 și 18, precum și Comisia/Polonia, punctele 30-32).

40 În speță, astfel cum reiese din decizia de trimitere, potrivit articolului 28 alineatul 1 din Legea nr. 42/2004, publicitatea comercială difuzată în sălile de cinema și la televiziune, cu alte cuvinte anunțurile publicitare, sponsorizările, teleshopping-ul, teletextul, expunerea de produse pe scenă, sau inclusă în ghidurile electronice de programare, indiferent care este platforma de emisie, este supusă unei taxe pe difuzare datorate de clienți ce reprezintă 4 % din prețul plătit de aceștia. Din cuprinsul articolului 50 alineatul 1 din Decretul-lege nr. 227/2006 reiese că sumele percepute în temeiul acestei taxe pe difuzare constituie venit la bugetul ICAM și al CP-MC.

41 Din reglementarea portugheză menționată rezultă astfel, după cum subliniază guvernul portughez în ședința din fața Curții, că faptul generator al taxei pe difuzare coincide cu cel al TVA-ului datorat pentru serviciile de difuzare de publicitate comercială. Astfel, taxa pe difuzare devine exigibilă de îndată ce serviciile sunt furnizate și devine exigibilă numai dacă astfel de servicii sunt furnizate.

42 În consecință, o taxă precum taxa pe difuzare prezintă o legătură directă cu prestarea de servicii de difuzare de publicitate comercială întrucât faptele generatoare ale taxei pe difuzare și ale TVA-ului coincid. Aceasta intră, așadar, în sfera noțiunii „impozite, drepturi, prelevări și taxe” menționate la articolul 11 secțiunea A alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă și la articolul 78 primul paragraf litera (a) din Directiva 2006/112.

43 Această concluzie nu este infirmată de împrejurarea că, potrivit articolului 50 alineatul (3) din Decretul-lege nr. 227/2006, taxa pe difuzare este lichidată printr-un mecanism denumit de „substituire fiscală” de prestatorii de servicii de difuzare de publicitate comercială.

44 Astfel cum reiese din observațiile scrise și orale prezentate în fața Curții, potrivit mecanismului menționat, deși taxa pe difuzare este datorată de beneficiarii serviciilor de difuzare de publicitate comercială, și anume de clienți, ea este achitată de prestatorul acestor servicii.

45 Părțile din litigiul principal, precum și cele care au depus observații la Curte nu sunt însă de acord în ceea ce privește conținutul acestui mecanism, astfel cum este prevăzut de reglementarea portugheză. TVI arată că, prin colectarea sumelor datorate de beneficiarii serviciilor de difuzare de publicitate comercială, prin înregistrarea acestora în contabilitatea sa în conturi tranzitorii, precum și prin plata către stat, aceasta plătește taxa pe difuzare în numele și în contul clienților săi. Guvernul portughez, precum și Comisia apreciază, în schimb, că TVI este persoana obligată la plata taxei pe difuzare întrucât beneficiarii serviciilor de difuzare de publicitate comercială nu intră niciodată în legătură directă cu autoritățile fiscale portugheze. TVI achită, așadar, în opinia lor, taxa de difuzare în numele și în contul său.

46 Or, presupunând chiar că TVI achită taxa pe difuzare în numele și în contul clienților săi, aceasta nu ar însemna însă că un mecanism de substituire fiscală precum cel în discuție în cauza principală este echivalent unei rambursări a cheltuielilor în sensul articolului 11 secțiunea A alineatul (3) litera (c) din A șasea directivă și al articolului 79 primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112.

47 Pe de altă parte, astfel cum a subliniat avocatul general la punctele 48, 50 și 51 din concluzii, în special din observațiile guvernului portughez și ale Comisiei reiese că acestea deduc din articolele 18 și 20 din Codul general al impozitelor (Lei Geral Tributária) că persoana care plătește taxa pe difuzare în calitatea sa de substitut fiscal este cea care este considerată obligată la plata acesteia, că TVI este obligată să achite respectiva taxă chiar dacă clienții nu au plătit pentru serviciile de difuzare de publicitate comercială în cauză și chiar dacă aceasta nu îi este rambursată de respectivii clienți și că autoritățile competente nu sunt în măsură să solicite taxa menționată de la acești clienți nici chiar în caz de insolvabilitate a TVI. Pare să rezulte astfel din reglementarea portugheză, a cărei interpretare este exclusiv de competența instanței naționale, că TVI plătește această taxă în numele și în contul său.

48 Având în vedere toate aceste considerații, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a), alineatul (2) litera (a) și alineatul (3) litera (c) din A șasea directivă, precum și articolul 73, articolul 78 primul paragraf litera (a) și articolul 79 primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că o taxă precum taxa pe difuzare prevăzută de reglementarea portugheză în favoarea artelor cinematografice și audiovizuale trebuie cuprinsă în baza de impozitare a TVA-ului datorat pentru serviciile de difuzare de publicitate comercială.

Cu privire la cheltuielile de judecată

49 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a), alineatul (2) litera (a) și alineatul (3) litera (c) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, precum și articolul 73, articolul 78 primul paragraf litera (a) și articolul 79 primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că o taxă precum taxa pe difuzare prevăzută de reglementarea portugheză în favoarea artelor cinematografice și audiovizuale trebuie cuprinsă în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată datorate pentru serviciile de difuzare de publicitate comercială.

Semnături