Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

5 décembre 2013 *

«Fiscalité — TVA — Sixième directive 77/388/CEE — Article 11, A, paragraphes 1, sous a), 2, sous a), et 3, sous c) — Directive 2006/112/CE — Articles 73, 78, premier alinéa, sous a), et 79, premier alinéa, sous c) — Base d'imposition de la TVA due sur les services de diffusion de publicité commerciale — Taxe sur la diffusion de publicité commerciale»

Dans les affaires jointes C-618/11, C-637/11 et C-659/11,

ayant pour objet des demandes de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduites par le Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), par décisions du 12 octobre 2011, du 2 novembre 2011 et du 16 novembre 2011, parvenues à la Cour respectivement le 1er décembre 2011, le 12 décembre 2011 et le 27 décembre 2011, dans les procédures

TVI – Televisão Independente SA

contre

Fazenda Pública,

en présence de:

Ministério Público,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de chambre, M. K. Lenaerts, vice-président de la Cour, faisant fonction de juge de la troisième chambre, MM. C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh et E. Jarašiūnas (rapporteur), juges,

avocat général: M. P. Cruz Villalón,

greffier: Mme M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 31 janvier 2013,

considérant les observations présentées:

— pour TVI – Televisão Independente SA, par Me N. Pena, advogado,

— pour le gouvernement portugais, par MM. L. Inez Fernandes et R. Laires, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement hellénique, par Mme M. Germani et M. I. Bakopoulos, en qualité d'agents,

* Langue de procédure: le portugais.

— pour la Commission européenne, par M. P. Guerra e Andrade et M[me] L. Lozano Palacios, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 11 juin 2013,

rend le présent

Arrêt

1 Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation de l'article 11, A, paragraphes 1, sous a), 2, sous a), et 3, sous c), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, et rectificatif JO 1977, L 149, p. 26, ci-après la «sixième directive»), ainsi que des articles 73, 78, premier alinéa, sous a), et 79, premier alinéa, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

2 Ces demandes ont été présentées dans le cadre de trois litiges opposant TVI –Televisão Independente SA (ci-après «TVI») à la Fazenda Pública (Trésor public) au sujet du rejet des demandes de réexamen d'office des avis d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») relatifs aux mois de février 2004, d'octobre 2004 et de janvier 2007.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 La sixième directive a été abrogée et remplacée, à compter du 1[er] janvier 2007, par la directive 2006/112. Les litiges au principal concernant la liquidation de la TVA relative aux mois de février et d'octobre 2004 (affaires C-637/11 et C-618/11), ainsi qu'au mois de janvier 2007 (affaire C-659/11), la législation pertinente est, pour les affaires C-637/11 et C-618/11, la sixième directive et, pour l'affaire C-659/11, la directive 2006/112.

4 L'article 11, A, de la sixième directive, relatif à la base d'imposition de la TVA à l'intérieur du pays, énonce:

«1. La base d'imposition est constituée:

a) pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées sous b), c) et d), par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations;

[...]

2. Sont à comprendre dans la base d'imposition:

a) les impôts, droits, prélèvements et taxes, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même;

[...]

3. Ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition:

[...]

c) les montants reçus par un assujetti de la part de son acheteur ou de son preneur, en remboursement des frais exposés au nom et pour le compte de ces derniers et qui sont portés dans sa comptabilité dans des comptes de passage. Cet assujetti doit justifier le montant effectif de ces dépenses et ne peut pas procéder à la déduction de la taxe qui les a éventuellement grevées.»

5 L'article 73 de la directive 2006/112 dispose:

«Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.»

6 L'article 78, premier alinéa, sous a), de cette directive énonce:

«Sont à comprendre dans la base d'imposition les éléments suivants:

a) les impôts, droits, prélèvements et taxes, à l'exception de la TVA elle-même.»

7 L'article 79, premier alinéa, sous c), de ladite directive prévoit:

«Ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition les éléments suivants:

[...]

c) les montants reçus par un assujetti de la part de son acquéreur ou de son preneur, en remboursement des frais exposés au nom et pour le compte de ces derniers et qui sont portés dans sa comptabilité dans des comptes de passage.»

Le droit portugais

8 L'article 16 du code de la taxe sur la valeur ajoutée (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ci-après le «CIVA») dispose:

«1. Sans préjudice des dispositions du paragraphe 2, la base d'imposition des livraisons de biens et des prestations de services imposables correspond à la valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers.

[...]

5. Sont à comprendre dans la base d'imposition des livraisons de biens et des prestations de services imposables, les éléments suivants:

a) les impôts, droits, redevances et taxes, à l'exception de la [TVA] elle-même;

[...]

6. Ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition visée au paragraphe précédent les éléments suivants:

[...]

c) les montants acquittés au nom et pour le compte de l'acquéreur des biens ou du preneur des services, dûment enregistrés en compte de tiers par le contribuable;

[...]»

9 La loi nº 42/2004, sur l'art cinématographique et l'audiovisuel (Lei n. 42/2004 – Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual), du 18 août 2004 (*Diário da República* I, série A, nº 194, du 18 août 2004), prévoit à son article 28, intitulé «Taxe sur la diffusion»:

«1. La publicité commerciale diffusée dans les salles de cinéma et à la télévision, c'est-à-dire les annonces publicitaires, les appuis publicitaires, les téléventes, le télétexte, l'exposition de produits sur scène, ou incluse dans les guides électroniques de programmation, quelle que soit la plate-forme d'émission, est soumise à une taxe sur la diffusion, à la charge de l'annonceur, de 4 % du prix payé [ci-après la 'taxe sur la diffusion'].

2. La liquidation, la perception et la fiscalisation des montants à recouvrer par la taxe sur la diffusion sont définies dans un instrument juridique séparé.»

10 L'article 50 du décret-loi nº 227/2006, du 15 novembre 2006 (*Diário da República* I, nº 220, du 15 novembre 2006), est libellé comme suit:

«1. La publicité commerciale diffusée dans les salles de cinéma, à la télévision ou incluse dans les guides électroniques de programmation, quelle que soit la plate-forme d'émission, est soumise à une taxe sur la diffusion due par les annonceurs; elle constitue une recette de l'[Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia (ci-après l'"ICAM')] et de la [Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema (ci-après la 'CP-MC')].

2. La publicité visée au paragraphe précédent comprend les annonces publicitaires, les appuis publicitaires, les téléventes, le télétexte et l'exposition de produits sur scène.

3. La contribution visée aux paragraphes précédents est liquidée, par substitution fiscale, par les sociétés concessionnaires exploitant l'espace publicitaire dans les salles de cinéma, par les opérateurs ou les distributeurs de télévision qui offrent des services de télétexte ou des guides électroniques de programmation.»

11 L'article 51 du décret-loi nº 227/2006 prévoit:

«La taxe sur la diffusion s'élève à 4 % du prix de la diffusion ou de l'émission de la publicité en cause ou de son insertion dans des guides électroniques de programmation et représente 3,2 % des recettes de l'ICAM et 0,8 % des recettes de la CP-MC.»

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

12 TVI, dans le cadre de son activité audiovisuelle sur le marché de la télévision, a fourni des services de diffusion de publicité commerciale en faveur de divers annonceurs aux mois de février 2004, d'octobre 2004 et de janvier 2007.

13 TVI a facturé ces services à ses clients en majorant de 4 % le prix demandé pour la diffusion de la publicité commerciale, au titre de la taxe sur la diffusion. Afin de calculer la TVA due sur lesdits services, TVI a appliqué le taux prévu à l'intégralité des montants facturés, en ce compris la taxe sur la diffusion, et a acquitté la TVA liquidée au titre des périodes concernées, en l'incluant dans les déclarations périodiques correspondantes. TVI a, par ailleurs, porté les recettes résultant de la facturation de la taxe sur la diffusion dans des comptes de passage en faveur de l'ICAM et de la CP-MC.

14 Estimant que la taxe sur la diffusion n'aurait pas dû être comprise dans la base d'imposition de la TVA, TVI a introduit auprès des autorités fiscales portugaises des demandes de réexamen d'office des avis d'imposition de la TVA relatifs aux mois de février et d'octobre 2004 ainsi que de janvier 2007. Ces demandes ont été rejetées.

15 Saisi par TVI, le Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (tribunal administratif et fiscal de Sintra) a rejeté les recours formés contre les décisions de rejet desdites demandes au motif que le montant de la taxe sur la diffusion facturé par TVI aux annonceurs devait être compris dans la base d'imposition de la TVA en vertu de l'article 16, paragraphes 1 et 5, sous a), du CIVA. Cette juridiction a estimé que les montants de la taxe sur la diffusion ne pouvaient pas être considérés comme des montants acquittés au nom et pour le compte des preneurs des services de diffusion de publicité commerciale. Elle a considéré, en outre, que la taxe sur la diffusion présentait, conformément à l'article 28 de la loi n° 42/2004, un lien direct avec cette prestation de services, car, ayant pour objet lesdits services, elle était inhérente à ces derniers.

16 TVI a formé des recours contre les arrêts du Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra devant le Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême). Devant celui-ci, elle a soulevé la question de la conformité, avec l'article 11, A, paragraphes 1, sous a), et 3, sous c), de la sixième directive et la jurisprudence de la Cour, de l'interprétation de l'article 16, paragraphes 1 et 6, sous c), du CIVA retenue par les autorités fiscales portugaises et confirmée par les arrêts entrepris. Selon cette interprétation, la taxe sur la diffusion est comprise dans la base d'imposition aux fins de la TVA, car elle est inhérente à une prestation de services et n'est pas versée au nom et pour le compte des preneurs des services de diffusion de publicité commerciale, bien que les montants collectés soient portés dans des comptes de passage et qu'ils soient destinés à des organismes publics.

17 TVI soutient en effet, devant cette juridiction, d'une part, que la taxe sur la diffusion ne présente pas de lien direct avec la prestation de services de diffusion de publicité commerciale et ne doit pas être comprise dans la valeur de la contrepartie, car cette taxe ne constitue pas une contrepartie du service fourni par TVI et n'est pas directement liée à la prestation de ce service et, d'autre part, que la taxe sur la diffusion relève de la notion du droit de l'Union de l'action au nom et pour le compte d'autrui, de sorte que le montant de cette taxe doit être exclu de la base d'imposition aux fins de la TVA.

18 C'est dans ces circonstances que le Supremo Tribunal Administrativo a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes, rédigées en des termes identiques dans chaque affaire dont il a été saisi:

«1) L'article 16, paragraphe 1, du [CIVA], tel qu'interprété par l'arrêt entrepris (en ce sens que la taxe sur la diffusion de publicité commerciale est inhérente à la prestation de services publicitaires, de sorte qu'elle doit être [comprise] dans la base d'imposition de la prestation de services aux fins de la TVA), est-il compatible avec les dispositions de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la [sixième] directive [...] (devenu article 73 de la directive 2006/112 [...]), et en particulier avec la notion de 'contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations'?

2) L'article 16, paragraphe 6, sous c), du [CIVA], tel qu'interprété par l'arrêt entrepris (en ce sens que la taxe sur la diffusion de publicité commerciale ne constitue pas un montant acquitté au nom et pour le compte du [preneur] des services, bien qu'il soit porté dans des comptes de passage [...] et qu'il soit destiné à des organismes publics, de sorte qu'il n'est pas exclu de la base d'imposition aux fins de la TVA), est-il compatible avec les dispositions de l'article 11, A, paragraphe 3, sous c), de la [sixième] directive [...] (devenu article 79, [premier alinéa], sous c), de la directive 2006/112 [...]), et en particulier avec la notion de 'montants reçus par un assujetti de la part de son acheteur ou de son preneur, en remboursement des frais exposés au nom et pour le compte de ces derniers et qui sont portés dans sa comptabilité dans des comptes de passage'?»

19 Par ordonnance du président de la Cour du 18 janvier 2012, les affaires C-618/11, C-637/11 et C-659/11 ont été jointes aux fins de la procédure orale et de l'arrêt.

Sur les questions préjudicielles

Sur la recevabilité

20 Le gouvernement portugais exprime des doutes quant à la recevabilité des demandes de décision préjudicielle. S'agissant des questions préjudicielles posées dans les affaires C-618/11 et C-637/11, il soutient que la réglementation portugaise prévoyant l'application de la taxe sur la diffusion n'était pas applicable ratione temporis à la date des faits au principal. En outre, il fait valoir que les trois décisions de renvoi ne contiennent pas une présentation précise et complète du droit portugais ainsi que du droit de l'Union applicables dans les litiges au principal. En particulier, ce gouvernement souligne que la juridiction de renvoi dans l'affaire C-659/11 a omis de mentionner l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive et l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive 2006/112.

21 À cet égard, il convient de rappeler, en premier lieu, que, en vertu d'une jurisprudence constante, dans le cadre de la procédure visée à l'article 267 TFUE, fondée sur une nette séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour, le juge national est seul compétent pour constater et apprécier les faits du litige au principal ainsi que pour interpréter et appliquer le droit national. Il appartient de même au seul juge national, qui est saisi du litige et doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour (arrêt du 29 novembre 2012, Econord, C-182/11 et C-183/11, point 21 ainsi que jurisprudence citée). En particulier, il n'appartient pas à la Cour de vérifier l'exactitude du cadre réglementaire et factuel que le juge de renvoi établit sous sa propre responsabilité (voir, en ce sens, arrêt du 1er décembre 2005, Burtscher, C-213/04, Rec. p. I-10309, point 35 et jurisprudence citée). En conséquence, dès lors que les questions posées portent sur l'interprétation du droit de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer (arrêt Econord, précité, point 21).

22 La détermination de la réglementation nationale applicable ratione temporis dans les affaires C-618/11 et C-637/11 constitue ainsi une question d'interprétation du droit national qui relève de la seule compétence de la juridiction de renvoi.

23 En deuxième lieu, s'agissant de la présentation du droit applicable dans les décisions de renvoi, il convient de relever que, selon une jurisprudence constante de la Cour, la nécessité de parvenir à une interprétation du droit de l'Union qui soit utile pour le juge national exige que celui-ci définisse le cadre factuel et réglementaire dans lequel s'insèrent les questions qu'il pose ou que, à tout le moins, il explique les hypothèses factuelles sur lesquelles ces questions sont fondées (arrêts du 17 février 2005, Viacom Outdoor, C-134/03, Rec. p. I-1167, point 22, et du 17 juillet 2008, Raccanelli, C-94/07, Rec. p. I-5939, point 24).

24 À cet égard, il importe de souligner que les informations fournies dans les décisions de renvoi servent non seulement à permettre à la Cour de donner des réponses utiles, mais également à procurer aux gouvernements des États membres ainsi qu'aux autres parties intéressées la possibilité de présenter des observations conformément à l'article 23 du statut de la Cour de justice de l'Union européenne (arrêt du 27 novembre 2012, Pringle, C-370/12, point 85 et jurisprudence citée).

25 En l'occurrence, d'une part, force est de constater que les décisions de renvoi contiennent non seulement une présentation des faits à l'origine du litige, mais également, dans la mesure où elles présentent de façon détaillée la position de TVI et celle retenue par le juge qui avait été saisi des recours dirigés contre les décisions rejetant les demandes de réexamen des avis d'imposition en cause, des éléments suffisants permettant de définir le cadre factuel et réglementaire dans lequel les questions préjudicielles s'insèrent. Elles permettent ainsi à la Cour de donner une réponse utile à la juridiction de renvoi. En outre, les questions préjudicielles indiquent clairement les dispositions du droit de l'Union à propos desquelles la juridiction de renvoi s'interroge.

26 D'autre part, les observations présentées par la requérante au principal, par les gouvernements portugais et hellénique ainsi que par la Commission européenne confirment que les éléments de droit et de fait tels que précisés dans les décisions de renvoi ont été suffisants au sens de la jurisprudence rappelée au point 24 du présent arrêt.

27 En dernier lieu, en ce qui concerne l'omission par la juridiction de renvoi de mentionner toutes les normes du droit de l'Union pertinentes dans l'affaire C-659/11, il convient de relever que, même si, sur le plan formel, cette juridiction a limité ses questions à l'interprétation, d'une part, de l'article 11, A, paragraphes 1, sous a), et 3, sous c), de la sixième directive et, d'autre part, des articles 73 et 79, premier alinéa, sous c), de la directive 2006/112, une telle circonstance ne fait pas obstacle à ce que, en vue de fournir à celle-ci une réponse utile, la Cour prenne en considération des normes du droit de l'Union auxquelles le juge national n'a pas fait référence dans l'énoncé de ses questions (voir, en ce sens, arrêt du 3 avril 2008, Militzer & Münch, C-230/06, Rec. p. I-1895, point 19 ainsi que jurisprudence citée).

28 Il résulte de ce qui précède que la Cour dispose de suffisamment d'éléments de fait et de droit pour interpréter les règles de droit de l'Union concernées et apporter des réponses utiles aux questions posées.

29 Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer que les demandes de décision préjudicielle sont recevables.

Sur le fond

30 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 11, A, paragraphes 1, sous a), 2, sous a), et 3, sous c), de la sixième directive ainsi que les articles 73, 78, premier alinéa, sous a), et 79, premier alinéa, sous c), de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens qu'une taxe, telle que la taxe sur la diffusion prévue par la réglementation portugaise en faveur des arts cinématographiques et audiovisuels qui est due par les annonceurs, mais payée par les prestataires des services de diffusion de publicité commerciale par un mécanisme dit de «substitution fiscale» et portée en comptabilité dans des comptes de passage, doit être comprise dans la base d'imposition de la TVA due sur les services de diffusion de publicité commerciale.

31 Les gouvernements portugais et hellénique ainsi que la Commission sont d'avis qu'une taxe telle que la taxe sur la diffusion doit être comprise dans la base d'imposition de la TVA due sur les services de diffusion de publicité commerciale dans la mesure où le fait générateur d'une telle taxe sur la diffusion est directement lié à la prestation de services de diffusion de publicité commerciale et coïncide avec le fait générateur de la TVA due sur lesdits services. En outre, selon le gouvernement

hellénique, considérant que le fait générateur de la taxe sur la diffusion est la prestation de services de diffusion de publicité commerciale, souhaitée par les deux cocontractants, dont le paiement n'a pas lieu uniquement pour le compte du preneur de la prestation, l'exception prévue à l'article 11, A, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive et à l'article 79, premier alinéa, sous c), de la directive 2006/112 ne peut pas être appliquée.

32 En revanche, TVI estime que la taxe sur la diffusion ne doit pas être comprise dans ladite base d'imposition. Selon TVI, la taxe sur la diffusion n'est pas la contrepartie d'un service fourni par elle étant donné que cette taxe n'a pas de lien direct avec la prestation de ses services. TVI fait valoir que le fait générateur de la taxe sur la diffusion est différent de celui de la TVA, à savoir la diffusion de publicité commerciale, d'une part, et toute activité de prestation de services de publicité, d'autre part.

33 À cet égard, il convient de rappeler que, selon l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive et l'article 73 de la directive 2006/112, la base d'imposition de la TVA comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers. L'article 11, A, paragraphes 2 et 3, de la sixième directive ainsi que les articles 78, premier alinéa, sous a), et 79, premier alinéa, sous c), de la directive 2006/112 énumèrent certains éléments qui sont à comprendre dans la base d'imposition et d'autres qui doivent être exclus (voir, en ce sens, arrêts du 1er juin 2006, De Danske Bilimportører, C-98/05, Rec. p. I-4945, point 15, ainsi que du 28 juillet 2011, Lidl & Companhia, C-106/10, Rec. p. I-7235, points 30 et 31).

34 L'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive et l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive 2006/112 prévoient ainsi que les impôts, les droits, les prélèvements et les taxes, à l'exception de la TVA elle-même, sont à comprendre dans la base d'imposition.

35 L'article 11, A, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive et l'article 79, premier alinéa, sous c), de la directive 2006/112 prévoient, pour leur part, que sont à exclure de la base d'imposition les montants reçus par un assujetti de la part de son acquéreur ou de son preneur, en remboursement des frais exposés au nom et pour le compte de ces derniers et qui sont portés dans sa comptabilité dans des comptes de passage.

36 Afin d'établir si une taxe sur la diffusion telle que celle en cause au principal doit être comprise dans la base d'imposition de la TVA due sur les services de diffusion de publicité commerciale ou au contraire exclue de celle-ci, il convient donc de déterminer d'emblée si elle relève de la notion d'«impôts, droits, prélèvements et taxes», au sens de l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive et de l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive 2006/112.

37 À cet égard, la Cour a déjà précisé que, pour que des impôts, des droits, des prélèvements et des taxes puissent relever de la base d'imposition de la TVA alors même qu'ils ne représentent pas de valeur ajoutée et qu'ils ne constituent pas la contrepartie économique de prestations de services, ils doivent présenter un lien direct avec cette prestation (voir, en ce sens, arrêts du 20 mai 2010, Commission/Pologne, C-228/09, point 30, ainsi que Lidl & Companhia, précité, point 33).

38 Il y a lieu de relever, à titre liminaire, que la taxe sur la diffusion ne constitue pas la contrepartie économique de prestations de services de diffusion de publicité commerciale et ne représente pas de valeur ajoutée.

39 Quant à la question de savoir si la taxe sur la diffusion représente un lien direct avec la prestation de services de diffusion de publicité commerciale, il ressort d'une jurisprudence constante que la question de savoir si le fait générateur de ladite taxe litigieuse coïncide avec celui de la TVA est un élément déterminant pour établir l'existence d'un tel lien direct (voir, en ce sens, arrêts précités De Danske Bilimportører, points 17 et 18, ainsi que Commission/Pologne, points 30 à 32).

40 En l'occurrence, ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, selon l'article 28, paragraphe 1, de la loi n° 42/2004, la publicité commerciale diffusée dans les salles de cinéma et à la télévision, plus précisément les annonces publicitaires, les appuis publicitaires, les téléventes, le télétexte, l'exposition de produits sur scène, ou incluse dans les guides électroniques de programmation, quelle que soit la plate-forme d'émission, est soumise à une taxe sur la diffusion mise à la charge des annonceurs, représentant 4 % du prix payé par ceux-ci. Il ressort de l'article 50, paragraphe 1, du décret-loi n° 227/2006 que les sommes perçues au titre de cette taxe sur la diffusion constituent une recette de l'ICAM et de la CP-MC.

41 Il résulte ainsi de ladite réglementation portugaise, comme l'a d'ailleurs fait valoir le gouvernement portugais lors de l'audience devant la Cour, que le fait générateur de la taxe sur la diffusion coïncide avec celui de la TVA due sur les services de diffusion de publicité commerciale. En effet, la taxe sur la diffusion devient exigible dès que les services sont fournis et ne devient exigible que si de tels services sont fournis.

42 Par conséquent, une taxe telle que la taxe sur la diffusion présente un lien direct avec la prestation de services de diffusion de publicité commerciale, dès lors que les faits générateurs de la taxe sur la diffusion et de la TVA coïncident. Elle relève donc de la notion d'«impôts, droits, prélèvements et taxes» visée à l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive et à l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive 2006/112.

43 Cette conclusion n'est pas infirmée par la circonstance que, selon l'article 50, paragraphe 3, du décret-loi n° 227/2006, la taxe sur la diffusion est liquidée, par un mécanisme dit de «substitution fiscale», par les prestataires de services de diffusion de publicité commerciale.

44 Ainsi qu'il ressort des observations écrites et orales présentées devant la Cour, selon ledit mécanisme, la taxe sur la diffusion, bien que due par les preneurs de services de diffusion de publicité commerciale, à savoir les annonceurs, est acquittée par le prestataire de ces services.

45 Les parties au principal ainsi que celles ayant déposé des observations devant la Cour s'opposent toutefois sur la portée de ce mécanisme tel que prévu par la réglementation portugaise. TVI fait valoir que, en collectant les montants dus par les preneurs des services de diffusion de publicité commerciale, en portant ces montants dans sa comptabilité dans des comptes de passage ainsi qu'en les versant à l'État, elle acquitte la taxe sur la diffusion au nom et pour le compte de ses clients. Le gouvernement portugais ainsi que la Commission estiment, en revanche, que TVI est le redevable de la taxe sur la diffusion, considérant que les preneurs des services de diffusion de publicité commerciale n'entrent jamais en relation directe avec les autorités fiscales portugaises. TVI acquitte donc, selon eux, la taxe sur la diffusion en son nom et pour son propre compte.

46 Or, à supposer même que TVI acquitte la taxe sur la diffusion au nom et pour le compte de ses clients, il n'en ressortirait pas pour autant qu'un mécanisme de substitution fiscale tel que celui en cause dans l'affaire au principal s'apparente à un remboursement de frais au sens de l'article 11, A, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive et de l'article 79, premier alinéa, sous c), de la directive 2006/112.

47 Par ailleurs, ainsi que M. l'avocat général l'a indiqué aux points 48, 50 et 51 de ses conclusions, il ressort plus particulièrement des observations du gouvernement portugais et de la Commission qu'ils déduisent des articles 18 et 20 du code général des impôts (Lei Geral Tributária) que c'est la personne qui paie la taxe sur la diffusion en sa qualité de substitut fiscal qui est considérée comme redevable de celle-ci, que TVI est tenue d'acquitter cette taxe même si les annonceurs n'ont pas payé pour les services de diffusion de publicité commerciale en cause, et même si celle-ci ne lui est pas remboursée par lesdits annonceurs, et que les autorités compétentes ne sont pas en mesure de réclamer ladite taxe auprès de ces annonceurs même en cas d'insolvabilité de TVI. Il semble ainsi résulter de la réglementation portugaise, dont l'interprétation relève de la seule compétence du juge national, que TVI paye cette taxe en son nom et pour son propre compte.

48 Eu égard à l'ensemble de ces considérations, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'article 11, A, paragraphes 1, sous a), 2, sous a), et 3, sous c), de la sixième directive ainsi que les articles 73, 78, premier alinéa, sous a), et 79, premier alinéa, sous c), de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens qu'une taxe, telle que la taxe sur la diffusion prévue par la réglementation portugaise en faveur des arts cinématographiques et audiovisuels, doit être comprise dans la base d'imposition de la TVA due sur les services de diffusion de publicité commerciale.

Sur les dépens

49 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

L'article 11, A, paragraphes 1, sous a), 2, sous a), et 3, sous c), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, ainsi que les articles 73, 78, premier alinéa, sous a), et 79, premier alinéa, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens qu'une taxe, telle que la taxe sur la diffusion prévue par la réglementation portugaise en faveur des arts cinématographiques et audiovisuels, doit être comprise dans la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée due sur les services de diffusion de publicité commerciale.

Signatures