SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

5 dicembre 2013 (*)

«Fiscalità – IVA – Sesta direttiva 77/388/CEE – Articolo 11, parte A, paragrafi 1, lettera a), 2, lettera a), e 3, lettera c) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 73, 78, primo comma, lettera a), e 79, primo comma, lettera c) – Base imponibile dell'IVA dovuta sui servizi di diffusione di pubblicità commerciale – Tassa sulla diffusione di pubblicità commerciale»

Nelle cause riunite C-618/11, C-637/11 e C-659/11,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Supremo Tribunal Administrativo (Portogallo), con decisioni del 12 ottobre 2011, del 2 novembre 2011 e del 16 novembre 2011, pervenute in cancelleria rispettivamente il 1° dicembre 2011, il 12 dicembre 2011 e il 27 dicembre 2011, nei procedimenti

TVI – Televisão Independente SA

contro

Fazenda Pública,

con l'intervento di:

Ministério Público,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente di sezione, K. Lenaerts, vicepresidente della Corte, facente funzione di giudice della Terza Sezione, C.G. Fernlund, A. Ó Caoimh e E. Jarašinas (relatore), giudici,

avvocato generale: P. Cruz Villalón

cancelliere: M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 31 gennaio 2013,

considerate le osservazioni presentate:

- per la TVI Televisão Independente SA, da N. Pena, advogado;
- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes e R. Laires, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, da M. Germani e I. Bakopoulos, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da P. Guerra e Andrade e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'11 giugno 2013,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione dell'articolo 11, parte A, paragrafi 1, lettera a), 2, lettera a), e 3, lettera c), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, e rettifica in GU 1977, L 149, pag. 26; in prosieguo: la «sesta direttiva»), nonché degli articoli 73, 78, primo comma, lettera a), e 79, primo comma, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di tre controversie tra la TVI – Televisão Independente SA (in prosieguo: la «TVI») e la Fazenda Pública (Erario pubblico), in merito al rigetto delle istanze volte ad ottenere la revisione d'ufficio degli avvisi di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») relativi ai mesi di febbraio 2004, ottobre 2004 e gennaio 2007.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 La sesta direttiva è stata abrogata e sostituita, con effetto a partire dal 1° gennaio 2007, dalla direttiva 2006/112. Poiché le controversie di cui ai procedimenti principali concernono la liquidazione dell'IVA relativa ai mesi di febbraio e di ottobre 2004 (cause C?637/11 e C?618/11), nonché al mese di gennaio 2007 (causa C?659/11), di conseguenza, la normativa rilevante è, per quanto riguarda le cause C?637/11 e C?618/11, la sesta direttiva e, per quanto riguarda la causa C?659/11, la direttiva 2006/112.

4 L'articolo 11, parte A, della sesta direttiva, concernente la base imponibile dell'IVA all'interno del paese, così recita:

«1. La base imponibile è costituita:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lettere b), c) e d), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni;

(...)

2. Nella base imponibile si devono comprendere:

a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa imposta sul valore aggiunto;

(...)

3. Non vanno compresi nella base imponibile:

(...)

c) le somme ricevute da un soggetto passivo da parte dell'acquirente o del destinatario in rimborso delle spese sostenute in nome e per conto di questi ultimi e che figurano nella sua

contabilità tra i conti provvisori. Questo soggetto passivo deve giustificare l'importo effettivo di tali spese e non può procedere alla deduzione dell'imposta che avesse eventualmente gravato su di esse».

5 L'articolo 73 della direttiva 2006/112 dispone quanto segue:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

6 L'articolo 78, primo comma, lettera a), di tale direttiva ha il seguente tenore:

«Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti:

a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA».

7 L'articolo 79, primo comma, lettera c), della medesima direttiva prevede quanto segue:

«Non sono compresi nella base imponibile gli elementi seguenti:

(...)

c) le somme ricevute da un soggetto passivo da parte dell'acquirente o del destinatario quale rimborso delle spese sostenute in nome e per conto di questi ultimi, e che figurano nella sua contabilità in conti provvisori».

Il diritto portoghese

8 L'articolo 16 del codice in materia di imposta sul valore aggiunto (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado; in prosieguo: il «CIVA») dispone quanto segue:

«1. Fatte salve le disposizioni del paragrafo 2, la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi imponibili corrisponde al valore della controprestazione percepita o da percepirsi dall'acquirente, dal destinatario o da un terzo.

(...)

5. Devono ricomprendersi nella base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi i seguenti elementi:

a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa [IVA];

(...)

6. Sono escluse dalla base imponibile di cui al paragrafo precedente le seguenti voci:

(...)

c) importi versati in nome e per conto dell'acquirente dei beni o del destinatario dei servizi, registrati dal soggetto passivo in appositi conti di terzi;

(...)».

9 La legge n. 42/2004, relativa alle arti cinematografiche ed audiovisive (Lei n. 42/2004 – Lei

de Arte Cinematográfica e do Audiovisual), del 18 agosto 2004 (*Diário da República I*, serie A, n. 194 del 18 agosto 2004), così prevede al suo articolo 28, intitolato «Tassa sulla diffusione»:

«1. La pubblicità commerciale trasmessa nei cinematografi o in televisione sotto forma di annunci, sponsorizzazioni, televendite, teletext, product placement, ed anche le inserzioni pubblicitarie contenute nelle guide elettroniche di programmi, indipendentemente dalla piattaforma di diffusione, è soggetta al pagamento di una tassa sulla diffusione di importo pari al 4% del prezzo versato, che viene posta a carico dell'inserzionista [in prosieguo: la «tassa sulla diffusione»].

2. Le operazioni relative alla liquidazione, alla riscossione ed alla fiscalizzazione degli importi della tassa sulla diffusione da riscuotere sono definite in un documento giuridico separato».

10 L'articolo 50 del decreto legge n. 227/2006, del 15 novembre 2006 (*Diário da República I*, n. 220, del 15 novembre 2006), è così formulato:

«1. La pubblicità commerciale trasmessa nelle sale cinematografiche, in televisione, o inclusa nelle guide elettroniche di programmi, indipendentemente dal tipo di trasmissione, è soggetta al pagamento di una tassa sulla diffusione, che è dovuta dagli inserzionisti e costituisce un'entrata dell'[Istituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia (in prosieguo: l'ICAM)] e della [Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema (in prosieguo: la «CP-MC»)].

2. La pubblicità menzionata al precedente paragrafo include gli annunci, le sponsorizzazioni, le televendite, il teletext e il product placement.

3. Il contributo di cui al precedente paragrafo è liquidato, mediante sostituzione d'imposta, dalle società titolari di concessioni per gestire gli spazi pubblicitari nelle sale cinematografiche dagli operatori o dai distributori di programmi televisivi che offrono servizi di teletext o guide elettroniche di programmazione».

11 L'articolo 51 del decreto legge n. 227/2006 prevede quanto segue:

«La tassa sulla diffusione ammonta al 4% del prezzo fatturato per la trasmissione o la diffusione degli annunci pubblicitari ovvero per l'inclusione di tali annunci nelle guide elettroniche di programmazione e rappresenta il 3,2% delle entrate dell'ICAM nonché lo 0,8% delle entrate della CP-MC».

Cause principali e questioni pregiudiziali

12 Nell'ambito delle sue attività audiovisive svolte nel mercato televisivo, la TVI ha fornito servizi di diffusione di pubblicità commerciale a favore di svariati inserzionisti nei mesi di febbraio 2004, ottobre 2004 e gennaio 2007.

13 La TVI ha fatturato i suddetti servizi ai propri clienti applicando al prezzo chiesto una maggiorazione del 4% per la diffusione della pubblicità commerciale, a titolo della tassa sulla diffusione. Per calcolare l'IVA dovuta su tali servizi, la TVI ha applicato l'aliquota prevista sulla totalità degli importi fatturati, ivi compresa la tassa sulla diffusione, ed ha versato l'IVA liquidata per i periodi interessati, includendola nelle corrispondenti dichiarazioni periodiche. La TVI ha inoltre contabilizzato i ricavi risultanti dalla fatturazione della tassa sulla diffusione in conti provvisori a favore dell'ICAM e della CP-MC.

14 Ritenendo che la tassa sulla diffusione non dovesse essere ricompresa nella base imponibile dell'IVA, la TVI ha presentato alle autorità tributarie portoghesi istanze di revisione d'ufficio degli avvisi di accertamento dell'IVA relativi ai mesi di febbraio e ottobre 2004 nonché

gennaio 2007. Tali istanze sono state respinte.

15 Il Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Tribunale amministrativo e fiscale di Sintra), adito dalla TVI, ha respinto i ricorsi presentati contro le decisioni di rigetto di dette istanze, per il fatto che l'importo della tassa sulla diffusione fatturato dalla TVI agli inserzionisti doveva essere incluso nella base imponibile dell'IVA ai sensi dell'articolo 16, paragrafi 1 e 5, lettera a), del CIVA. Tale giudice ha dichiarato che gli importi della tassa sulla diffusione non potevano essere considerati importi pagati in nome e per conto dei destinatari dei servizi di diffusione di pubblicità commerciale. Esso ha inoltre ritenuto che la tassa sulla diffusione presentasse, conformemente all'articolo 28 della legge n. 42/2004, un collegamento diretto con tale prestazione di servizi in quanto, avendo ad oggetto detti servizi, essa era inerente a questi ultimi.

16 La TVI ha presentato ricorsi contro le sentenze del Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra dinanzi al Supremo Tribunal Administrativo (Corte suprema amministrativa). Dinanzi a tale giudice essa ha eccepito la questione della conformità con l'articolo 11, parte A, paragrafi 1, lettera a), e 3, lettera c), della sesta direttiva e con la giurisprudenza della Corte, dell'interpretazione dell'articolo 16, paragrafi 1 e 6, lettera c), del CIVA adottata dalle autorità fiscali portoghesi e confermata dalle sentenze impugnate. Sulla scorta di tale interpretazione, la tassa sulla diffusione è inclusa nella base imponibile ai fini dell'IVA, in quanto è inerente a una prestazione di servizi e non è stata corrisposta in nome e per conto dei destinatari dei servizi di diffusione di pubblicità commerciale, pur essendo contabilizzata tra i conti provvisori di terzi e pur essendo destinata a enti pubblici.

17 Infatti, dinanzi a tale giudice la TVI sostiene, da un lato, che la tassa sulla diffusione non presenta un collegamento diretto con la prestazione dei servizi di diffusione di pubblicità commerciale né deve essere inclusa nel valore del corrispettivo, dal momento che tale tassa non configura un corrispettivo del servizio fornito dalla TVI e non è direttamente collegata alla prestazione di tale servizio, e, dall'altro, che la tassa sulla diffusione è sussumibile nella nozione del diritto dell'Unione dell'azione in nome e per conto di altri, di modo che l'importo di tale tassa deve essere escluso dalla base imponibile ai fini dell'IVA.

18 In tale contesto, il Supremo Tribunal Administrativo ha deciso di sospendere i procedimenti e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali, formulate in termini identici in ciascuna delle cause di cui è investita:

«1) Se l'articolo 16, paragrafo 1, del [CIVA], come interpretato nella sentenza impugnata (secondo cui la tassa sulla diffusione di pubblicità commerciale attiene alle prestazioni di servizi pubblicitari e deve essere pertanto inclusa nella base imponibile IVA della prestazione di servizi) sia compatibile con l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della [sesta] direttiva (...) [ora articolo 73 della direttiva 2006/112/CE (...)], in particolare con l'espressione "corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni".

2) Se l'articolo 16, paragrafo 6, lettera c), del [CIVA], come interpretato nella sentenza impugnata (secondo cui la tassa sulla diffusione di pubblicità commerciale non costituisce un importo versato in nome e per conto del destinatario dei servizi, pur essendo contabilizzata tra i conti provvisori (...) e pur essendo destinata a enti pubblici, e non resta pertanto esclusa dalla base imponibile IVA), sia compatibile con l'articolo 11, parte A, paragrafo 3, lettera c), della [sesta direttiva] (...) (ora articolo 79, [primo comma,] lettera c), della [direttiva 2006/112]), in particolare con la nozione di "somme ricevute da un soggetto passivo da parte dell'acquirente o del destinatario quale rimborso delle spese sostenute in nome e per conto di questi ultimi, e che figurano nella sua contabilità in conti provvisori"».

19 Con ordinanza del Presidente della Corte del 18 gennaio 2012, le cause C?618/11, C?637/11 e C?659/11 sono state riunite ai fini della trattazione orale e della sentenza.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità

20 Il governo portoghese dubita della ricevibilità delle domande di pronuncia pregiudiziale. Per quanto riguarda le questioni pregiudiziali sollevate nelle cause C?618/11 e C?637/11, esso sostiene che la normativa portoghese che prevede l'applicazione della tassa sulla diffusione non era applicabile *ratione temporis* all'epoca dei fatti di cui ai procedimenti principali. Inoltre, esso sostiene che le tre decisioni di rinvio non contengono una presentazione precisa e completa del diritto portoghese né del diritto dell'Unione applicabili nelle controversie principali. In particolare, tale governo sottolinea che il giudice del rinvio nella causa C?659/11 ha omesso di menzionare l'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva e l'articolo 78, primo comma, lettera a), della direttiva 2006/112.

21 A tale riguardo, in primo luogo, occorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza, nell'ambito di un procedimento ex articolo 267 TFUE, basato sulla netta separazione di funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, ogni accertamento e valutazione dei fatti del procedimento principale, nonché l'interpretazione e l'applicazione del diritto nazionale, rientrano nella competenza esclusiva del giudice nazionale. Parimenti, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze del caso, sia la necessità sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte (sentenza del 29 novembre 2012, Econord, C?182/11 et C?183/11, punto 21 nonché giurisprudenza ivi citata). In particolare, non spetta alla Corte verificare l'esattezza del quadro normativo e fattuale definito dal giudice nazionale sotto la propria responsabilità (v., in tal senso, sentenza del 1° dicembre 2005, Burtscher, C?213/04, Racc. pag. I?10309, punto 35 e giurisprudenza ivi citata). Di conseguenza, se le questioni sollevate vertono sull'interpretazione del diritto dell'Unione, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire (sentenza Econord, cit., punto 21).

22 L'individuazione della normativa nazionale applicabile *ratione temporis* nelle cause C?618/11 e C?637/11 costituisce pertanto una questione di interpretazione del diritto nazionale che ricade nella competenza esclusiva del giudice del rinvio.

23 In secondo luogo, quanto alla presentazione del diritto applicabile operata nelle decisioni di rinvio, si deve rilevare che, secondo la costante giurisprudenza della Corte, l'esigenza di giungere ad un'interpretazione del diritto dell'Unione che sia utile per il giudice nazionale impone che quest'ultimo definisca il contesto di fatto e di diritto in cui si inseriscono le questioni da esso sollevate o che esso spieghi almeno l'ipotesi di fatto su cui tali questioni sono fondate (sentenze del 17 febbraio 2005, Viacom Outdoor, C?134/03, Racc. pag. I?1167, punto 22, e del 17 luglio 2008, Raccanelli, C?94/07, Racc. pag. I?5939, punto 24).

24 In proposito occorre sottolineare che le informazioni fornite dalle decisioni di rinvio non servono solo a consentire alla Corte di risolvere in modo utile le questioni, ma anche a dare ai governi degli Stati membri e alle altre parti interessate la possibilità di presentare osservazioni ai sensi dell'articolo 23 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea (sentenza del 27 novembre 2012, Pringle, C?370/12, punto 85 e giurisprudenza ivi citata).

25 Nel caso di specie, da un lato, si deve necessariamente rilevare che le decisioni di rinvio contengono non soltanto una presentazione dei fatti all'origine della controversia, ma anche,

laddove illustrano in modo dettagliato la posizione della TVI e quella su cui si è fondato il giudice investito dei ricorsi diretti contro le decisioni di rigetto delle istanze di revisione degli avvisi di accertamento in questione, elementi sufficienti che consentono di definire il contesto di fatto e di diritto nel quale si inseriscono le questioni pregiudiziali. Esse consentono in tal modo alla Corte di fornire una risposta utile al giudice del rinvio. Inoltre, le questioni pregiudiziali indicano chiaramente le disposizioni del diritto dell'Unione rispetto alle quali si interroga il giudice del rinvio.

26 Dall'altro lato, le osservazioni presentate dalla ricorrente nei procedimenti principali, dai governi portoghese ed ellenico nonché dalla Commissione europea confermano che gli elementi di diritto e di fatto precisati nelle decisioni di rinvio sono stati sufficienti ai sensi della giurisprudenza richiamata al punto 24 della presente sentenza.

27 In ultimo luogo, per quanto riguarda il fatto che il giudice del rinvio abbia ommesso di menzionare tutte le norme del diritto dell'Unione pertinenti nella causa C-659/11, si deve rilevare che, anche se, su un piano formale, tale giudice ha limitato le sue questioni all'interpretazione, da un lato, dell'articolo 11, parte A, paragrafi 1, lettera a), e 3, lettera c), della sesta direttiva e, dall'altro, degli articoli 73 e 79, primo comma, lettera c), della direttiva 2006/112, una simile circostanza non osta a che la Corte, al fine di fornire una soluzione utile a tale giudice, prenda in considerazione norme di diritto dell'Unione alle quali il giudice nazionale non ha fatto riferimento nel formulare le sue questioni (v., in tal senso, sentenza del 3 aprile 2008, *Miltzer & Münch*, C-230/06, Racc. pag. I-1895, punto 19 nonché giurisprudenza ivi citata).

28 Da quanto precede risulta che la Corte dispone di elementi di fatto e di diritto sufficienti per interpretare le norme di diritto dell'Unione di cui trattasi e per rispondere in modo utile alle questioni sollevate.

29 In base a tali circostanze, le domande di pronuncia pregiudiziale devono essere considerate ricevibili.

Nel merito

30 Con le sue questioni, che devono essere esaminate congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 11, parte A, paragrafi 1, lettera a), 2, lettera a), e 3, lettera c), della sesta direttiva nonché gli articoli 73, 78, primo comma, lettera a), e 79, primo comma, lettera c), della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che un tributo quale la tassa sulla diffusione prevista dalla normativa portoghese a favore delle arti cinematografiche e audiovisive, che è dovuta dagli inserzionisti, ma che viene corrisposta dai prestatori dei servizi di diffusione di pubblicità commerciale mediante un meccanismo denominato di «sostituzione d'imposta» e contabilizzata in conti provvisori, debba essere incluso nella base imponibile dell'IVA dovuta sui servizi di diffusione di pubblicità commerciale.

31 I governi portoghese ed ellenico nonché la Commissione sono del parere che un tributo come la tassa sulla diffusione debba essere incluso nella base imponibile dell'IVA dovuta sui servizi di diffusione di pubblicità commerciale, dal momento che il fatto generatore di una simile tassa sulla diffusione è direttamente collegato alla prestazione dei servizi di diffusione di pubblicità commerciale e coincide con il fatto generatore dell'IVA dovuta su detti servizi. Inoltre, secondo il governo ellenico, considerando che il fatto generatore della tassa sulla diffusione è la prestazione dei servizi di diffusione di pubblicità commerciale, a cui mirano i due contraenti, il cui pagamento non ha luogo unicamente per conto del destinatario della prestazione, l'eccezione di cui all'articolo 11, parte A, paragrafo 3, lettera c), della sesta direttiva ed all'articolo 79, primo comma, lettera c), della direttiva 2006/112 non può essere applicata.

32 Per contro, la TVI ritiene che la tassa sulla diffusione non debba essere inclusa nella base

imponibile. Secondo la TVI, la tassa sulla diffusione non è il corrispettivo di un servizio da essa fornito, dal momento che tale tassa non presenta un collegamento diretto con la prestazione dei suoi servizi. La TVI afferma che il fatto generatore della tassa sulla diffusione è diverso da quello dell'IVA, ossia la diffusione di pubblicità commerciale, da un lato, e ogni altra attività di prestazione di servizi di pubblicità, dall'altro.

33 In proposito, si deve ricordare che, a termini dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva e dell'articolo 73 della direttiva 2006/112, la base imponibile dell'IVA è costituita da tutto ciò che rappresenta il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo. L'articolo 11, parte A, paragrafi 2 e 3, della sesta direttiva nonché gli articoli 78, primo comma, lettera a), e 79, primo comma, lettera c), della direttiva 2006/112 indicano taluni elementi che devono essere inclusi nella base imponibile, ed altri che ne devono essere esclusi (v., in tal senso, sentenze del 1° giugno 2006, *De Danske Bilimportører*, C-98/05, Racc. pag. I-4945, punto 15, nonché del 28 luglio 2011, *Lidl & Companhia*, C-106/10, Racc. pag. I-7235, punti 30 e 31).

34 L'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva e l'articolo 78, primo comma, lettera a), della direttiva 2006/112 prevedono così che si debbano comprendere nella base imponibile le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA.

35 Da parte loro, l'articolo 11, parte A, paragrafo 3, lettera c), della sesta direttiva e l'articolo 79, primo comma, lettera c), della direttiva 2006/112 prevedono che nella base imponibile non siano comprese le somme ricevute da un soggetto passivo da parte dell'acquirente o del destinatario in rimborso delle spese sostenute in nome e per conto di questi ultimi e che figurano nella sua contabilità tra i conti provvisori.

36 Al fine di stabilire se una tassa sulla diffusione, come quella di cui trattasi nei procedimenti principali, debba essere inclusa nella base imponibile dell'IVA dovuta sui servizi di diffusione di pubblicità commerciale o, al contrario, ne debba essere esclusa, occorre pertanto determinare anzitutto se essa sia suscettibile nella nozione di «imposte, dazi, tasse e prelievi», ai sensi dell'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva e dell'articolo 78, primo comma, lettera a), della direttiva 2006/112.

37 A questo proposito, la Corte ha già precisato che, affinché imposte, dazi, tasse e prelievi possano rientrare nella base imponibile dell'IVA, pur non rappresentando un valore aggiunto e non costituendo il corrispettivo economico della prestazione di servizi, essi devono presentare un collegamento diretto con tale prestazione (v., in tal senso, sentenze del 20 maggio 2010, *Commissione/Polonia*, C-228/09, punto 30, nonché *Lidl & Companhia*, cit., punto 33).

38 In via preliminare, si deve rilevare che la tassa sulla diffusione non costituisce il corrispettivo economico di prestazioni di servizi di diffusione di pubblicità commerciale né rappresenta un valore aggiunto.

39 Quanto alla questione se la tassa sulla diffusione presenti un collegamento diretto con la prestazione di servizi di diffusione di pubblicità commerciale, da giurisprudenza costante risulta che la questione se il fatto generatore della tassa controversa coincida con quello dell'IVA è un elemento determinante per accertare l'esistenza di un siffatto collegamento diretto (v., in tal senso, citate sentenze *De Danske Bilimportører*, punti 17 e 18, nonché *Commissione/Polonia*, punti da 30 a 32).

40 Nel caso in esame, come risulta dalla decisione di rinvio, secondo l'articolo 28, paragrafo 1, della legge n. 42/2004, la pubblicità commerciale trasmessa nei cinematografi o in televisione sotto forma di annunci, sponsorizzazioni, televendite, teletext, product placement, ed anche le

inserzioni pubblicitarie contenute nelle guide elettroniche di programmi, indipendentemente dalla piattaforma di diffusione, è soggetta al pagamento di una tassa sulla diffusione di importo pari al 4% del prezzo versato, che viene posta a carico dell'inserzionista. Dall'articolo 50, paragrafo 1, del decreto legge n. 227/2006 risulta che le somme percepite a titolo di tale tassa sulla diffusione costituiscono un'entrata dell'ICAM e della CP-MC.

41 Pertanto, dalla summenzionata normativa portoghese risulta che, come del resto fatto valere dal governo portoghese all'udienza dinanzi alla Corte, il fatto generatore della tassa sulla diffusione coincide con quello dell'IVA dovuta sui servizi di diffusione di pubblicità commerciale. Infatti, la tassa sulla diffusione diventa esigibile dal momento in cui i servizi sono forniti e solo qualora tali servizi siano forniti.

42 Conseguentemente, un tributo come la tassa sulla diffusione presenta un collegamento diretto con la prestazione dei servizi di diffusione di pubblicità commerciale, dato che i fatti generatori della tassa sulla diffusione e dell'IVA coincidono. Essa è pertanto sussumibile nella nozione di «imposte, dazi, tasse e prelievi» di cui all'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva e all'articolo 78, primo comma, lettera a), della direttiva 2006/112.

43 Tale conclusione non è inficiata dalla circostanza che, ai sensi dell'articolo 50, paragrafo 3, del decreto legge n. 227/2006, la tassa sulla diffusione è liquidata, mediante un meccanismo denominato di «sostituzione d'imposta» dai prestatori dei servizi di diffusione di pubblicità commerciale.

44 Come si evince dalle osservazioni scritte e orali presentate dinanzi alla Corte, secondo il meccanismo in parola, la tassa sulla diffusione, seppur dovuta dai destinatari dei servizi di diffusione di pubblicità commerciale, vale a dire gli inserzionisti, è corrisposta dai prestatori di tali servizi.

45 Le parti nei procedimenti principali e quelle che hanno depositato osservazioni dinanzi alla Corte, tuttavia, non concordano quanto alla portata di tale meccanismo così come previsto dalla normativa portoghese. La TVI fa valere che, riscuotendo gli importi dovuti dai destinatari dei servizi di diffusione di pubblicità commerciale, contabilizzando gli stessi nella propria contabilità in conti provvisori e versandoli allo Stato, essa corrisponde la tassa sulla diffusione in nome e per conto dei suoi clienti. Il governo portoghese nonché la Commissione ritengono, invece, che la TVI sia debitrice della tassa sulla diffusione, considerando che i destinatari dei servizi di diffusione di pubblicità commerciale non entrano mai in relazione diretta con le autorità fiscali portoghesi. Pertanto, a loro avviso, la TVI versa la tassa sulla diffusione in nome e per conto propri.

46 Orbene, anche supponendo che la TVI corrisponda la tassa sulla diffusione in nome e per conto dei suoi clienti, da ciò non conseguirebbe che un meccanismo di sostituzione d'imposta, come quello di cui trattasi nei procedimenti principali, sia analogo ad un rimborso spese ai sensi dell'articolo 11, parte A, paragrafo 3, lettera c), della sesta direttiva e dell'articolo 79, primo comma, lettera c), della direttiva 2006/112.

47 Inoltre, come osservato dall'avvocato generale ai paragrafi 48, 50 e 51 delle sue conclusioni, più specificamente dalle osservazioni del governo portoghese e della Commissione risulta che dagli articoli 18 e 20 della legge generale tributaria (Lei Geral Tributária) essi deducono che è la persona che versa la tassa sulla diffusione in qualità di sostituto d'imposta ad essere considerato debitore della stessa, che la TVI è tenuta a corrispondere tale tributo anche se gli inserzionisti non hanno pagato per i servizi di diffusione di pubblicità commerciale di cui trattasi, e ciò anche qualora questa non le venga rimborsata da tali inserzionisti, e che le autorità competenti non possono esigere la tassa stessa presso detti inserzionisti neanche in caso di insolvenza della TVI. Sembra quindi che dalla normativa portoghese, la cui interpretazione ricade nella

competenza esclusiva del giudice nazionale, risulti che la TVI liquidi la tassa in parola in nome e per conto propri.

48 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, si deve rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 11, parte A, paragrafi 1, lettera a), 2, lettera a), e 3, lettera c), della sesta direttiva nonché gli articoli 73, 78, primo comma, lettera a), e 79, primo comma, lettera c), della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che un tributo come la tassa sulla diffusione prevista dalla normativa portoghese a favore delle arti cinematografiche e audiovisive deve essere incluso nella base imponibile dell'IVA dovuta sui servizi di diffusione di pubblicità commerciale.

Sulle spese

49 Nei confronti delle parti nei procedimenti principali le presenti cause costituiscono un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

L'articolo 11, parte A, paragrafi 1, lettera a), 2, lettera a), e 3, lettera c), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nonché gli articoli 73, 78, primo comma, lettera a), e 79, primo comma, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che un tributo come la tassa sulla diffusione prevista dalla normativa portoghese a favore delle arti cinematografiche e audiovisive deve essere incluso nella base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto dovuta sui servizi di diffusione di pubblicità commerciale.

Firme

* Lingua processuale: il portoghese.