Downloaded via the EU tax law app / web

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

5 de dezembro de 2013 (*)

«Fiscalidade — IVA — Sexta Diretiva 77/388/CEE — Artigo 11.°, A, n.os 1, alínea a), 2, alínea a), e 3, alínea c) — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 73.°, 78.°, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.°, primeiro parágrafo, alínea c) — Valor tributável em sede de IVA devido por serviços de exibição de publicidade comercial — Taxa de exibição de publicidade comercial»

Nos processos apensos C?618/11, C?637/11 e C?659/11,

que têm por objeto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.° TFUE, apresentados pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), por decisões de 12 de outubro de 2011, 2 de novembro de 2011 e 16 de novembro de 2011, entrados no Tribunal de Justiça, respetivamente, em 1 de dezembro de 2011, 12 de dezembro de 2011 e 27 de dezembro de 2011, nos processos

TVI — Televisão Independente SA

contra

Fazenda Pública,

estando presente:

Ministério Público,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: M. Ileši?, presidente de secção, K. Lenaerts, vice?presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de juiz da Terceira Secção, C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh e E. Jaraši?nas (relator), juízes,

advogado?geral: P. Cruz Villalón,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 31 de janeiro de 2013,

vistas as observações apresentadas:

¾ em representação da TVI — Televisão Independente SA, por N. Pena, advogado,

¾ em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes e R. Laires, na qualidade de agentes,

¾ em representação do Governo helénico, por M. Germani e I. Bakopoulos, na qualidade de agentes,

¾ em representação da Comissão Europeia, por P. Guerra e Andrade e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado?geral na audiência de 11 de junho de 2013,

profere o presente

Acórdão

1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objeto a interpretação do artigo 11.°, A, n.os 1, alínea a), 2, alínea a), e 3, alínea c), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados?Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»), bem como dos artigos 73.°, 78.°, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.°, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de três litígios que opõem a TVI — Televisão Independente SA (a seguir «TVI») à Fazenda Pública a respeito dos pedidos de revisão oficiosa dos avisos de liquidação do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») relativos aos meses de fevereiro de 2004, outubro de 2004 e janeiro de 2007.

Quadro jurídico

Direito da União

3 A Sexta Diretiva foi revogada e substituída, a partir de 1 de janeiro de 2007, pela Diretiva 2006/112. Uma vez que os litígios nos processos principais dizem respeito à liquidação do IVA relativo aos meses de fevereiro e outubro de 2004 (processos C?637/11 e C?618/11) e janeiro de 2007 (processo C?659/11), a legislação pertinente é, relativamente aos processos C?637/11 e C?618/11, a Sexta Diretiva e, relativamente ao processo C?659/11, a Diretiva 2006/112.

4 O artigo 11.°, A, da Sexta Diretiva, relativo à matéria coletável em sede de IVA no território do país, enuncia:

«1. A matéria coletável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações;

[...]

2. A matéria coletável inclui:

a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;

[...]

3. A matéria coletável não inclui:

[...]

c) As quantias que um sujeito passivo recebe do adquirente ou do destinatário, a título de

reembolso das despesas efetuadas em nome e por conta destes últimos, e que estão registadas na sua contabilidade em contas transitórias. O sujeito passivo deve justificar o montante efetivo de tais despesas e não pode proceder à dedução do imposto que eventualmente tenha incidido sobre elas.»

5 O artigo 73.° da Diretiva 2006/112 dispõe:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.° a 77.°, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

6 O artigo 78.°, primeiro parágrafo, alínea a), desta diretiva enuncia:

«O valor tributável inclui os seguintes elementos:

a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA».

7 O artigo 79.°, primeiro parágrafo, alínea c), da referida diretiva prevê:

«O valor tributável não inclui os seguintes elementos:

[...]

c) As quantias que um sujeito passivo receba do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efetuadas em nome e por conta destes últimos, e que sejam registadas na sua contabilidade em contas de passagem.»

Direito português

8 O artigo 16.° do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir «CIVA») dispõe:

«1. Sem prejuízo do disposto no n.° 2, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

[...]

5. O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, inclui:

a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio [IVA];

[...]

6. Do valor tributável referido no número anterior são excluídos:

[...]

c) As quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas;

[...]»

9 A Lei n.° 42/2004 — Lei da Arte Cinematográfica e do Audiovisual, de 18 de agosto de 2004 (*Diário da República,* I série?A, n.° 194, de 18 de agosto de 2004), prevê no seu artigo 28.°, sob a epígrafe «Taxa de exibição»:

«1. A publicidade comercial exibida nas salas de cinema e difundida pela televisão, abrangendo os anúncios publicitários, os patrocínios, as televendas, o teletexto, a colocação de produtos em cena e ainda a publicidade incluída nos guias eletrónicos de programação, qualquer que seja a plataforma de emissão, está sujeita a uma taxa de exibição, que constitui encargo do anunciante, de 4% sobre o preço pago [a seguir 'taxa de exibição'].

2. A liquidação, a cobrança e a fiscalização dos montantes a arrecadar com a taxa de exibição são definidas em diploma próprio.»

10 O artigo 50.° do Decreto?Lei n.° 227/2006, de 15 de novembro de 2006 (*Diário da República, 1.ª série,* n.° 220, de 15 de novembro de 2006), tem a seguinte redação:

«1. A publicidade comercial exibida nas salas de cinema, difundida pela televisão ou incluída nos guias eletrónicos de programação, qualquer que seja a plataforma de emissão, fica sujeita a uma taxa de exibição que é devida pelos anunciantes e constitui receita do [Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia (a seguir 'ICAM')] e da [Cinemateca Portuguesa — Museu do Cinema (a seguir 'CP?MC')].

2. A publicidade referida no número anterior abrange os anúncios publicitários, os patrocínios, as televendas, o teletexto e a colocação de produtos em cena.

3. A contribuição referida nos números anteriores é liquidada, por substituição tributária, pelas empresas concessionárias da exploração de espaço publicitário em salas de cinema, pelos operadores ou distribuidores de televisão que ofereçam serviços de teletexto ou guias eletrónicos de programação.»

11 O artigo 51.° do Decreto?Lei n.° 227/2006 prevê:

«A taxa de exibição é de 4% sobre o preço da exibição ou difusão da referida publicidade ou da sua inclusão em guias eletrónicos de programação, constituindo 3,2% receita do ICAM e 0,8% receita da CP?MC.»

Litígios nos processos principais e questões prejudiciais

12 No âmbito da sua atividade audiovisual no mercado de televisão, a TVI prestou serviços de exibição de publicidade comercial a diversos anunciantes nos meses de fevereiro de 2004, outubro de 2004 e janeiro de 2007.

13 A TVI faturou esses serviços aos seus clientes incluindo uma majoração de 4% sobre o preço de exibição da publicidade comercial, a título de taxa de exibição. Para calcular o IVA devido pelos referidos serviços, a TVI aplicou a taxa prevista sobre a totalidade das quantias faturadas, incluindo a taxa de exibição, e pagou o IVA liquidado relativamente aos períodos em questão, incluindo?o nas respetivas declarações periódicas. Por outro lado, a TVI registou as receitas resultantes da faturação da taxa de exibição em contas transitórias a favor do ICAM e da CP?MC.

14 Considerando que a taxa de exibição não devia ter sido incluída no valor tributável em sede de IVA, a TVI apresentou junto das autoridades fiscais portuguesas pedidos de revisão oficiosa dos avisos de liquidação do IVA relativos aos meses de fevereiro e outubro de 2004 e janeiro de

2007. Estes pedidos foram indeferidos.

15 O Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra julgou improcedentes os recursos interpostos pela TVI das decisões de indeferimento dos referidos pedidos, uma vez que a quantia da taxa de exibição faturada pela TVI aos anunciantes devia ser incluída no valor tributável em sede IVA nos termos dos artigos 16.°, n.os 1 e 5, alínea a), do CIVA. Esse órgão jurisdicional entendeu que as quantias da taxa de exibição não podiam ser consideradas quantias pagas em nome e por conta dos destinatários dos serviços de exibição de publicidade comercial. Considerou, além disso, que a taxa de exibição apresentava, em conformidade com o artigo 28.° da Lei n.° 42/2004, uma ligação direta com essa prestação de serviços, na medida em que, tendo por objeto os referidos serviços, era inerente a estes últimos.

16 A TVI recorreu das sentenças do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra para o Supremo Tribunal Administrativo. Perante este, suscitou a questão da conformidade da interpretação do artigo 16.°, n.os 1 e 6, alínea c), do CIVA seguida pelas autoridades fiscais portuguesas e confirmada pelas sentenças recorridas com o artigo 11.°, A, n.os 1, alínea a), e 3, alínea c), da Sexta Diretiva e a jurisprudência do Tribunal de Justiça. Segundo essa interpretação, a taxa de exibição está incluída no valor tributável em sede de IVA, uma vez que é inerente a uma prestação de serviços e não é paga em nome e por conta dos destinatários dos serviços de exibição de publicidade comercial, ainda que as quantias coletadas sejam registadas em contas transitórias e se destinem a organismos públicos.

17 Com efeito, a TVI alegou perante esse órgão jurisdicional, por um lado, que a taxa de exibição não apresenta uma ligação direta com a prestação de serviços de exibição de publicidade comercial e não deve ser incluída no valor da contraprestação, pois esta taxa não constitui uma contrapartida do serviço prestado pela TVI e não está diretamente ligada à prestação desse serviço, e, por outro lado, que a taxa de exibição se insere no conceito do direito da União de ação em nome e por conta de outrem, pelo que a quantia dessa taxa deve ser excluída do valor tributável em sede de IVA.

18 Nestas condições, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais, que têm idêntica redação em cada processo:

«1) O artigo 16.°, n.° 1, do [CIVA], tal como interpretado pela sentença recorrida (no sentido de que a taxa de exibição de publicidade comercial é inerente à prestação de serviços publicitários razão pela qual deve ser incluída no valor tributável da prestação de serviços para efeitos de IVA)[,] é compatível com o disposto no artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da [Sexta] Diretiva […] (atual artigo 73.° da Diretiva 2006/112[…]), em particular com o conceito de ‘contrapartida que o fornecedor ou prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações’?

2) O artigo 16.°, n.° 6, alínea c), do [CIVA], tal como interpretado pela sentença recorrida (no sentido de que a taxa de exibição de publicidade comercial não constitui quantia paga em nome e por conta do destinatário dos serviços, ainda que contabilisticamente registad[a] em contas transitórias […] e destinad[a] a ser entregu[e] a entidades públicas, pelo que não estari[a] excluíd[a] do valor tributável para efeitos de IVA)[,] é compatível com o disposto no artigo 11.°, A, n.° 3, alínea c), da [Sexta] Diretiva […] (atual artigo 79.°, [primeiro parágrafo, alínea] c), da Diretiva 2006/112[…]), em particular com o conceito de ‘quantias que um sujeito passivo recebe do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso de despesas efetuadas em nome e por conta destes últimos, e que estão registadas na sua contabilidade em contas transitórias’?»

19 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 18 de janeiro de 2012, os processos C?618/11, C?637/11 e C?659/11 foram apensados para efeitos da fase oral e do acórdão.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade

20 O Governo português exprime dúvidas quanto à admissibilidade dos pedidos de decisão prejudicial. Quanto às questões prejudiciais submetidas nos processos C?618/11 e C?637/11, alega que a legislação portuguesa que prevê a aplicação da taxa de exibição não era aplicável *ratione temporis* à data dos factos dos processos principais. Além disso, alega que as três decisões de reenvio não contêm uma apresentação precisa e completa do direito português e do direito da União aplicáveis aos litígios nos processos principais. Em particular, esse governo sublinha que, no processo C?659/11, o órgão jurisdicional de reenvio não mencionou o artigo 11.°, A, n.° 2, alínea a), da Sexta Diretiva e o artigo 78.°, primeiro parágrafo, alínea a), da Diretiva 2006/112.

21 A este respeito, há que recordar, em primeiro lugar, que, segundo jurisprudência constante, no âmbito do processo nos termos do artigo 267.° TFUE, baseado numa nítida separação de funções entre os tribunais nacionais e o Tribunal de Justiça, o órgão jurisdicional nacional é o único competente para verificar e apreciar os factos do litígio no processo principal assim como para interpretar e aplicar o direito nacional. De igual modo, compete exclusivamente ao tribunal nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade como a pertinência das questões que coloca ao Tribunal de Justiça (acórdão de 29 de novembro de 2012, Econord, C?182/11 e C?183/11, n.° 21 e jurisprudência referida). Em particular, não compete ao Tribunal de Justiça verificar a exatidão do quadro factual e regulamentar que o juiz nacional definiu sob a sua própria responsabilidade (v., neste sentido, acórdão de 1 de dezembro de 2005, Burtscher, C?213/04, Colet., p. I?10309, n.° 35 e jurisprudência referida). Consequentemente, quando as questões colocadas sejam relativas à interpretação do direito da União, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a decidir (acórdão Econord, já referido, n.° 21).

22 A determinação da legislação nacional aplicável *ratione temporis* aos processos C?618/11 e C?637/11 constitui assim uma questão de interpretação do direito nacional que é da competência exclusiva do órgão jurisdicional de reenvio.

23 Em segundo lugar, quanto à apresentação do direito aplicável nas decisões de reenvio, há que salientar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a necessidade de se chegar a uma interpretação do direito da União que seja útil para o órgão jurisdicional nacional exige que este defina o quadro factual e regulamentar em que se inserem as questões que coloca ou que, pelo menos, explique as hipóteses factuais em que as questões se baseiam (acórdãos de 17 de fevereiro de 2005, Viacom Outdoor, C?134/03, Colet., p. I?1167, n.° 22, e de 17 de julho de 2008, Raccanelli, C?94/07, Colet., p. I?5939, n.° 24).

24 A este respeito, há que sublinhar que as informações fornecidas nas decisões de reenvio não visam apenas permitir ao Tribunal de Justiça dar respostas úteis mas também dar aos governos dos Estados?Membros, bem como às demais partes interessadas, a possibilidade de apresentarem observações nos termos do artigo 23.° do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia (acórdão de 27 de novembro de 2012, Pringle, C?370/12, n.° 85 e jurisprudência referida).

25 No caso vertente, por um lado, há que constatar que as decisões de reenvio contêm não apenas uma apresentação dos factos que estão na origem do litígio mas também, na medida em que apresentam de forma detalhada a posição da TVI e a acolhida pelo órgão jurisdicional que decidiu dos recursos das decisões de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa dos avisos de liquidação em questão, elementos suficientes que permitem definir o quadro factual e regulamentar em que se inserem as questões prejudiciais. Assim, permitem ao Tribunal de Justiça dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio. Além disso, as questões prejudiciais indicam claramente as disposições do direito da União a propósito das quais o órgão jurisdicional de reenvio se interroga.

26 Por outro lado, as observações apresentadas pela recorrente nos processos principais, pelos Governos português e helénico e pela Comissão Europeia confirmam que os elementos de direito e de facto que constam das decisões de reenvio foram suficientes na aceção da jurisprudência recordada no n.° 24 do presente acórdão.

27 Em último lugar, no que diz respeito ao facto de o órgão jurisdicional de reenvio não mencionar todas as normas do direito da União pertinentes no processo C?659/11, importa salientar que, mesmo que, no plano formal, esse órgão jurisdicional tenha limitado as suas questões à interpretação, por um lado, do artigo 11.°, A, n.os 1, alínea a), e 3, alínea c), da Sexta Diretiva e, por outro, dos artigos 73.° e 79.°, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva 2006/112, tal circunstância não obsta a que, com vista a dar àquele órgão jurisdicional uma resposta útil, o Tribunal de Justiça tome em consideração normas de direito da União às quais o juiz nacional não se referiu no enunciado das suas questões (v., neste sentido, acórdão de 3 de abril de 2008, Militzer & Münch, C?230/06, Colet., p. I?1895, n.° 19 e jurisprudência referida).

28 Resulta do exposto que o Tribunal de Justiça dispõe de elementos de facto e de direito suficientes para interpretar as normas do direito da União em causa e dar uma resposta útil às questões submetidas.

29 Nestas circunstâncias, há que considerar admissíveis os pedidos de decisão prejudicial.

Quanto ao mérito

30 Com as suas questões, que importa analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 11.°, A, n.os 1, alínea a), 2, alínea a), e 3, alínea c), da Sexta Diretiva, bem como os artigos 73.°, 78.°, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.°, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva 2006/112, devem ser interpretados no sentido de que uma taxa como a taxa de exibição prevista na legislação portuguesa a favor da arte cinematográfica e audiovisual que é devida pelos anunciantes, mas paga pelos prestadores de serviços de exibição de publicidade comercial através de um mecanismo de «substituição tributária» e registada na contabilidade em contas transitórias, deve ser incluída no valor tributável em sede de IVA devido pelos serviços de exibição de publicidade comercial.

31 Os Governos português e helénico, bem como a Comissão, entendem que uma taxa como a taxa de exibição deve ser incluída no valor tributável em sede de IVA devido pelos serviços de exibição de publicidade comercial na medida em que o facto gerador dessa taxa de exibição está diretamente ligado à prestação de serviços de exibição de publicidade comercial e coincide com o facto gerador do IVA devido pelos referidos serviços. Além disso, segundo o Governo helénico, considerando que o facto gerador da taxa de exibição é a prestação de serviços de exibição de publicidade comercial, pretendida pelos duas partes no contrato, cujo pagamento não é feito unicamente por conta do destinatário da prestação, a exceção prevista no artigo 11.°, A, n.° 3, alínea c), da Sexta Diretiva e no artigo 79.°, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva 2006/112

não pode ser aplicada.

32 Em contrapartida, a TVI entende que a taxa de exibição não deve ser incluída no referido valor tributável. Segundo a TVI, a taxa de exibição não constitui contrapartida de um serviço por si prestado dado que esta taxa não apresenta uma ligação direta com a prestação dos seus serviços. A TVI alega que o facto gerador da taxa de exibição difere do facto gerador do IVA, a saber, a exibição de publicidade comercial, por um lado, e toda a atividade de prestação de serviços de publicidade, por outro.

33 A este respeito, há que recordar que, segundo o artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Diretiva e o artigo 73.° da Diretiva 2006/112, o valor tributável em sede de IVA é constituído por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou prestador recebeu ou deve receber do adquirente, do destinatário ou de um terceiro. O artigo 11.°, A, n.os 2 e 3, da Sexta Diretiva e os artigos 78.°, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.°, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva 2006/112 enumeram certos elementos que devem incluir?se no valor tributável e outros que devem ser excluídos (v., neste sentido, acórdãos de 1 de junho de 2006, De Danske Bilimportører, C?98/05, Colet., p. I?4945, n.° 15, e de 28 de julho de 2011, Lidl & Companhia, C?106/10, Colet., p. I?7235, n.os 30 e 31).

34 O artigo 11.°, A, n.° 2, alínea a), da Sexta Diretiva e o artigo 78.°, primeiro parágrafo, alínea a), da Diretiva 2006/112 preveem assim que os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA, estão incluídos no valor tributável.

35 O artigo 11.°, A, n.° 3, alínea c), da Sexta Diretiva e o artigo 79.°, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva 2006/112 preveem, por sua vez, que devem ser excluídas do valor tributável as quantias que um sujeito passivo recebe do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efetuadas em nome e por conta destes últimos, e que estão registadas na sua contabilidade em contas transitórias.

36 Para decidir se uma taxa de exibição como a que está em causa nos processos principais deve ser incluída no valor tributável em sede de IVA devido por serviços de exibição de publicidade ou se, pelo contrário, deve ser excluída, há que determinar, em primeiro lugar, se a mesma se insere no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», na aceção do artigo 11.°, A, n.° 2, alínea a), da Sexta Diretiva e do artigo 78.°, primeiro parágrafo, alínea a), da Diretiva 2006/112.

37 A este respeito, o Tribunal de Justiça já esclareceu que, para que os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos possam ser incluídos no valor tributável de IVA, mesmo que não representem valor acrescentado e não constituam a contrapartida económica de uma prestação de serviços, devem apresentar uma ligação direta com essa prestação (v., neste sentido, acórdãos de 20 de maio de 2010, Comissão/Polónia, C?228/09, n.° 30, e Lidl & Companhia, já referido, n.° 33).

38 Há que salientar, a título preliminar, que a taxa de exibição não constitui a contrapartida económica da prestação de serviços de exibição de publicidade e não constitui valor acrescentado.

39 Quanto à questão de saber se a taxa de exibição apresenta uma ligação direta com a prestação de serviços de exibição de publicidade comercial, resulta de jurisprudência constante que a questão de saber se o facto gerador da referida taxa controvertida coincide com o do IVA é um elemento determinante para estabelecer a existência de tal ligação direta (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, De Danske Bilimportører, n.os 17 e 18, e Comissão/Polónia, n.os 30 a 32).

40 No caso vertente, conforme resulta da decisão de reenvio, segundo o artigo 28.°, n.° 1, da Lei n.° 42/2004, a publicidade comercial exibida nas salas de cinema e difundida pela televisão, mais precisamente os anúncios publicitários, os patrocínios, as televendas, o teletexto, a colocação de produtos em cena ou incluída nos guias eletrónicos de programação, qualquer que seja a plataforma de emissão, está sujeita a uma taxa de exibição, que constitui encargo do anunciante, de 4% sobre o preço pago por este. Resulta do artigo 50.°, n.° 1, do Decreto?Lei n.° 227/2006 que as quantias recebidas a título desta taxa de exibição constituem uma receita do ICAM e da CP?MC.

41 Resulta, pois, da referida legislação portuguesa, como aliás o Governo português alegou na audiência no Tribunal de Justiça, que o facto gerador da taxa de exibição coincide com o do IVA devido pelos serviços de exibição de publicidade comercial. Com efeito, a taxa de exibição torna?se exigível no momento em que os serviços são prestados e só é exigível se esses serviços forem prestados.

42 Consequentemente, uma taxa como a taxa de exibição apresenta uma ligação direta com a prestação de serviços de exibição de publicidade comercial, uma vez que os factos geradores da taxa de exibição e do IVA coincidem. A mesma insere?se, pois, no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos» referido no artigo 11.°, A, n.° 2, alínea a), da Sexta Diretiva e no artigo 78.°, primeiro parágrafo, alínea a), da Diretiva 2006/112.

43 Esta conclusão não é invalidada pelo facto de, segundo o artigo 50.°, n.° 3, do Decreto?Lei n.° 227/2006, a taxa de exibição ser liquidada, através de um mecanismo de «substituição tributária», pelos prestadores de serviços de exibição de publicidade comercial.

44 Conforme resulta das observações escritas e orais apresentadas no Tribunal de Justiça, segundo o referido mecanismo, a taxa de exibição, ainda que devida pelos destinatários de serviços de exibição de publicidade comercial, a saber, os anunciantes, é paga pelo prestador desses serviços.

45 As partes nos processos principais e as que apresentaram observações no Tribunal de Justiça discordam contudo quanto ao alcance desse mecanismo conforme previsto pela legislação portuguesa. A TVI alega que, ao coletar os montantes devidos pelos destinatários dos serviços de exibição de publicidade comercial, ao registar esses montantes na sua contabilidade em contas transitórias e ao entregá?los ao Estado, paga a taxa de exibição em nome e por conta dos seus clientes. O Governo português e a Comissão entendem, em contrapartida, que a TVI é sujeito passivo da taxa de exibição, considerando que os destinatários dos serviços de exibição de publicidade comercial nunca entram em relação direta com as autoridades fiscais portuguesas. Por conseguinte, em seu entender, a TVI paga a taxa de exibição em seu nome e por sua própria conta.

46 Ora, mesmo admitindo que a TVI paga a taxa de exibição em nome e por conta dos seus clientes, daí não resultaria que um mecanismo de substituição tributária como o que está em causa nos processos principais se possa equiparar a um reembolso das despesas na aceção do artigo 11.°, A, n.° 3, alínea c), da Sexta Diretiva e do artigo 79.°, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva 2006/112.

47 Por outro lado, conforme referiu o advogado?geral nos n.os 48, 50 e 51 das suas conclusões, resulta mais particularmente das observações do Governo português e da Comissão que estes deduzem dos artigos 18.° e 20.° da Lei Geral Tributária que é a pessoa que paga a taxa de exibição na sua qualidade de substituto tributário que é considerada o seu sujeito passivo, que a TVI é obrigada a pagar esta taxa mesmo que os anunciantes não tenham pagado os serviços

de exibição de publicidade comercial em questão, e mesmo que esta não lhe seja reembolsada pelos referidos anunciantes, e que as autoridades competentes não podem reclamar a referida taxa junto desses anunciantes mesmo em caso de insolvência da TVI. Parece, pois, resultar da legislação portuguesa, cuja interpretação compete unicamente ao juiz nacional, que a TVI paga esta taxa em seu nome e por sua própria conta.

48 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 11.°, A, n.os 1, alínea a), 2, alínea a), e 3, alínea c), da Sexta Diretiva e os artigos 73.°, 78.°, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.°, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que uma taxa como a taxa de exibição prevista na legislação portuguesa a favor da arte cinematográfica e audiovisual deve ser incluída no valor tributável em sede de IVA devido pelos serviços de exibição de publicidade comercial.

Quanto às despesas

49 Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

O artigo 11.°, A, n.os 1, alínea a), 2, alínea a), e 3, alínea c), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados?Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, e os artigos 73.°, 78.°, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.°, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que uma taxa como a taxa de exibição prevista na legislação portuguesa a favor da arte cinematográfica e audiovisual deve ser incluída no valor tributável em sede de imposto sobre o valor acrescentado devido pelos serviços de exibição de publicidade comercial.

Assinaturas

* Língua do processo: português.