

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. PEDRO Cruz Villalón

présentées le 11 juin 2013 (1)

Affaires jointes C-618/11, C-637/11 et C-659/11

TVI – Televisão Independente SA

contre

Fazenda Pública

[demande de décision préjudicielle formée par la Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (Portugal)]

«Fiscalité – TVA – Sixième directive 77/388/CEE – Article 11, A, paragraphes 2, sous a), et 3, sous c) – Directive 2006/112/CE – Articles 78, sous a), et 79, sous c) – Base d'imposition – Inclusion de taxes dans la base d'imposition – Taxe de diffusion – 'Substitution fiscale'»

1. Par cette demande préjudicielle, la Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (chambre du contentieux fiscal de la Cour administrative suprême, Portugal) veut savoir si une «taxe de diffusion», applicable à la projection et à la diffusion de publicité, facturée aux annonceurs, mais versée à l'État par les prestataires de services («substitut fiscal»), doit être incluse dans la base d'imposition aux fins du calcul de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), c'est-à-dire si l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), ou l'article 11, A, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive 77/388/CEE (2) sont applicables. Les affaires en cause sont particulières pour deux raisons.

2. La première raison, qui n'a pas encore été traitée par la Cour, concerne l'impact que l'existence d'un «tiers» dans la relation fiscale entre l'État et les annonceurs devrait avoir lorsque ce «tiers» est légalement tenu de payer la taxe en question à l'État («substitut fiscal»), bien que la taxe soit «à la charge de» l'annonceur.

3. La seconde raison qui rend ces affaires particulières tient au fait que la juridiction de renvoi n'a pas fourni beaucoup d'informations spécifiques à la Cour sur la nature et la portée du mécanisme de la «substitution fiscale», en particulier dans le contexte précis du régime légal de la taxe de diffusion. Les parties au principal ne sont pas non plus tombées d'accord sur ce point.

4. Dans ces conditions, je propose à la Cour une réponse qui dépend directement de la conception du mécanisme de la substitution fiscale retenue par le juge national. En particulier, je suggérerai de considérer la relation fiscale de droit public comme un critère essentiel. Concernant les obligations légales en cause, si la relation fiscale déterminante est celle qui lie le «substitut fiscal» (le prestataire de services) et l'État, il convient d'admettre que les affaires en cause doivent déclencher l'application de l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive. Toutefois,

si la relation fiscale de droit public déterminante lie le destinataire du service et l'État, l'article 11, A, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive doit être appliqué.

I – Le cadre juridique

A – Le droit de l'Union

5. Les présentes affaires concernent la collecte de la TVA à trois moments différents, à savoir au mois de février 2004 (affaire C-637/11), au mois d'octobre 2004 (affaire C-618/11) et au mois de janvier 2007 (affaire C-659/11).

6. Au cours des événements ayant donné lieu aux affaires C-637/11 et C-618/11, la sixième directive était en vigueur. Le 1er janvier 2007, elle a été abrogée et remplacée par la directive 2006/112/CE (3), conformément aux articles 411, paragraphe 1, et 413 de cette dernière. Les événements survenus dans l'affaire C-659/11 relèvent donc des dispositions de la directive 2006/112. Malgré quelques divergences dans leur libellé exact, les dispositions de la directive 2006/112 qui ont lieu de s'appliquer dans cette affaire sont identiques à la disposition pertinente de la sixième directive.

7. L'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive [article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112] soumet à la TVA les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel. Concernant la base d'imposition, l'article 11, A, de la sixième directive énonce ce qui suit:

«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.»

8. Les dispositions correspondant à l'article 11, A, paragraphes 1, sous a), 2, sous a), et 3, sous c), de la sixième directive sont, respectivement, les articles 73, 78, sous a), et 79, sous c), de la directive 2006/112.

B – *Le droit portugais* (4)

1. Le code de la taxe sur la valeur ajoutée et le code général des impôts

9. Au Portugal, la TVA est régie par le code de la taxe sur la valeur ajoutée (Código do imposto sobre o valor acrescentado), qui a été approuvé par le décret-loi n° 394-B/84, du 26 décembre 1984, et modifié à plusieurs reprises depuis lors (ci-après le «CIVA»).

10. Conformément à l'article 16, paragraphe 1, du CIVA, la base d'imposition de la prestation de services est la «valeur de la contrepartie obtenue ou à obtenir de la part de l'acheteur, du destinataire ou d'un tiers». Selon l'article 16, paragraphe 5, sous a), du CIVA, la base d'imposition inclut «les impôts, droits, prélèvements et autres taxes, à l'exception de la [TVA] elle-même». Enfin, l'article 16, paragraphe 6, sous c), du CIVA exclut de la base d'imposition les éléments suivants, à savoir «les montants acquittés au nom et pour le compte de l'acquéreur des biens ou du destinataire des services, et qui sont dûment enregistrés dans des comptes de passage par le redevable».

11. L'article 18, paragraphe 3, de la LGT dispose que «le redevable est la personne physique ou morale, le patrimoine ou l'organisation de fait ou de droit qui, en vertu de la présente loi, est tenu d'honorer l'obligation fiscale, que ce soit en tant qu'assujetti direct, substitut ou entité responsable».

12. L'article 20 de la LGT relatif à la substitution fiscale énonce ce qui suit:

«1. La substitution fiscale intervient lorsque, conformément à la loi, la taxe est exigée d'une personne autre que l'assujetti.

2. La substitution fiscale est mise en œuvre par le mécanisme de la retenue à la source.»

13. L'article 28 de la LGT régit la responsabilité en cas de substitution fiscale et dispose ce qui suit:

«1. En cas de substitution fiscale, l'entité tenue d'effectuer la retenue à la source est responsable des montants retenus et non versés à l'État, alors que la personne substituée est dégagée de toute responsabilité concernant son paiement, sans préjudice des paragraphes suivants.

2. Lorsque la retenue est effectuée uniquement au titre du paiement d'acomptes de la taxe finalement due, la responsabilité initiale de la taxe non retenue incombe à la personne substituée, et la responsabilité subsidiaire, au substitut, lequel est également soumis à des intérêts compensatoires courant de la date limite de versement à la date limite de dépôt de la déclaration fiscale par le responsable initial ou jusqu'à la date du versement de la taxe retenue, si elle est antérieure.

3. Dans les autres cas, la personne substituée n'est responsable qu'à titre subsidiaire du paiement de la différence entre les montants qui auraient dû être déduits et ceux qui l'ont effectivement été.»

2. La taxe de diffusion

14. L'article 28 de la loi n° 42/2004, sur les arts cinématographiques et l'audiovisuel (ley n. 42/2004 – Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual), du 18 août 2004, est libellé comme suit:

«1. La publicité commerciale projetée dans les salles de cinéma et diffusée par voie de télévision, c'est-à-dire la publicité, le parrainage, le téléachat, le télétexte, le placement de produits ainsi que la publicité incluse dans les guides électroniques de programmation, quelle que soit la plateforme de diffusion, est soumise à une taxe de diffusion qui est à la charge de l'annonceur, s'élevant à 4 % du prix payé.

2. La liquidation, la perception et la vérification des montants à collecter par le biais de la taxe de diffusion sont définies dans un document juridique séparé.»

15. Le régime de la taxe de diffusion est réglementé par le décret-loi n° 227/2006, du 15 novembre 2006.

16. L'article 50 du décret-loi n° 227/2006 énonce ce qui suit:

«1. La publicité commerciale projetée dans les salles de cinéma, diffusée par voie de télévision, ou incluse dans les guides électroniques de programmation, quelle que soit la plateforme de diffusion, est soumise à une taxe de diffusion, qui est due par les annonceurs et constitue une recette de l'ICAM [Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia] et de la CP?MC [Cinematoca Portuguesa – Museu do Cinema].

[...]

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

17. La taxe de diffusion doit être versée à l'État au plus tard le dixième jour du mois suivant celui de la facturation (article 52 du décret-loi n° 227/2006).

18. L'article 51 du décret-loi n° 227/2006 relatif au montant de la taxe dispose:

«La taxe de diffusion s'élève à 4 % du prix de la projection ou de la diffusion de publicité ou de son inclusion dans les guides électroniques de programmation, dont 3,2 % représentent des recettes de l'ICAM et 0,8 % des recettes de la CP?MC[(5)].»

II – Les faits et la procédure au principal

19. Dans le cadre de ses activités sur le marché de la télévision, TVI – Televisão Independente SA (ci-après «TVI») fournit des services de publicité commerciale en faveur de divers annonceurs. Les factures qu'elle a émises pour ces services incluaient la taxe de diffusion de 4 % du prix des services. TVI a appliqué la TVA à l'intégralité des montants facturés. Elle a donc inclus la taxe de diffusion dans la base d'imposition. La TVA a été acquittée et incluse dans la déclaration périodique correspondante.

20. TVI a payé la taxe de diffusion. De son côté, elle a reçu le paiement de la taxe facturée à ses clients avant ou après avoir elle-même payé la taxe de diffusion. TVI a soutenu qu'elle devait informer l'État du contenu des projections, de l'identité des annonceurs, du montant sur lequel porte la taxe et des montants de taxe facturés à chaque annonceur. La République portugaise affirme que ces informations n'ont pas été fournies à l'État.

21. Du fait de la facturation de la taxe de diffusion susmentionnée, TVI a enregistré les recettes en faveur de l'ICAM et de la CP-MC dans des comptes de passage. Selon TVI, ces comptes ont

été établis pour chaque client et en faveur de l'ICAM et de la CP-MC. La République portugaise déclare que les comptes sont tenus non pas au nom des clients, mais de l'ICAM et de la CP-MC.

22. Ayant des doutes sur la question de savoir si la taxe de diffusion devait réellement être incluse dans la base d'imposition, TVI a contesté les déclarations fiscales afférentes aux services de publicité fournis aux différents annonceurs au cours des mois de février 2004 (affaire C?637/11), d'octobre 2004 (affaire C?618/11) et de janvier 2007 (affaire C?659/11). La réclamation dans l'affaire C?659/11 a été rejetée par le chef du service du contentieux administratif de la Direcção de Finanças de Lisboa (direction des finances de Lisbonne). Les autorités n'ont pas donné suite aux deux autres réclamations et les ont donc rejetées implicitement.

23. TVI a formé un recours tant contre la décision explicite que contre les deux décisions implicites devant le Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra. Les trois recours ont été rejetés (6). Ledit tribunal a considéré que le montant de la taxe de diffusion devait être inclus dans la base d'imposition en application de l'article 16, paragraphes 1 et 5, sous a), du CIVA, dans la mesure où TVI devenait elle-même débitrice de la taxe en la facturant aux annonceurs et où elle encaissait les montants facturés. Il a également considéré que les taxes avaient un lien direct avec la fourniture des services en ce qu'elles sont inhérentes aux services fournis.

24. Les trois jugements ont fait l'objet d'un appel devant la Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (7).

25. Dans les trois affaires, TVI a de nouveau fait valoir que la taxe de diffusion devait être exclue de la base d'imposition aux fins du calcul de la TVA, en invoquant les mêmes raisons dans les trois cas. TVI a soutenu, entre autres, que l'article 16, paragraphe 6, sous c), du CIVA et l'article 11, A, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive devaient être appliqués, puisque les annonceurs étaient les assujettis réels et non TVI, et que TVI, selon le droit portugais, se contentait de les remplacer («substitution fiscale»). En outre, la taxe de diffusion devrait être exclue de la base d'imposition au titre de l'article 16, paragraphe 1, du CIVA et de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, puisqu'elle ne constitue pas la contrepartie des services fournis par TVI et n'a pas de lien direct avec eux. De même, TVI considère que le fait générateur de la taxe de diffusion est la diffusion de la publicité et est donc différent de celui de la TVA, à savoir la fourniture de différents services dont la diffusion.

III – Les questions préjudicielles et la procédure devant la Cour

26. Dans ce contexte, la Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a décidé, respectivement, le 12 octobre 2011 (affaire C?618/11), le 2 novembre 2011 (affaire C?637/11) et le 16 novembre 2011 (affaire C?659/11) de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes, qui sont identiques dans les trois affaires:

«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 incluse 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 destinataire des services, bien qu'il soit porté dans des comptes de

passage de tiers 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, 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'?'»

27. Les trois affaires ont été jointes par une ordonnance du président de la Cour du 18 janvier 2012.

28. Des observations écrites ont été présentées par TVI, la République portugaise (8), la République hellénique et la Commission.

29. Au cours de l'audience du 31 janvier 2013, TVI, la République portugaise, la République hellénique et la Commission ont formulé des observations.

IV – Appréciation

A – Sur la recevabilité

30. La République portugaise soutient que les questions posées à la Cour sont irrecevables. Cet État membre considère que, dans les trois affaires, la description du cadre juridique est insuffisante. Cela pourrait empêcher les gouvernements des États membres de présenter des observations dans un domaine revêtant une importance capitale pour eux. Concernant le droit de l'Union, l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive ou son équivalent, l'article 78, sous a), de la directive 2006/112, ne sont pas mentionnés. Concernant le droit national, l'article 16, paragraphe 5, sous a), du CIVA a échappé à l'attention de la juridiction de renvoi. Par ailleurs, la République portugaise estime que cette juridiction n'a pas décrit le régime de la taxe de diffusion de manière suffisamment détaillée et a totalement omis les dispositions pertinentes de la LGT.

31. Concernant les affaires C-618/11 et C-637/11, la République portugaise ajoute qu'elles concernent des événements survenus avant l'entrée en vigueur du décret-loi n° 227/2006. Selon la République portugaise, la taxe de diffusion actuelle ne pouvait pas être mise en œuvre sans ce décret-loi et n'a donc pas été appliquée avant le 22 novembre 2006. La taxe qui était en vigueur avant cette date était, toujours selon les dires de la République portugaise, soumise à un régime juridique différent. Aucun de ces éléments ne figurant dans les questions, la République portugaise soutient qu'elles ne comportent pas les informations nécessaires pour permettre à la Cour de répondre de façon utile. Selon cet État membre, les questions posées ont donc finalement un caractère hypothétique. Lors de l'audience, la Commission a toutefois soutenu que, en dépit de plusieurs modifications législatives, la taxe de diffusion n'a pas fondamentalement changé depuis l'année 1971. Concernant l'affaire C-659/11, la République portugaise souligne qu'elle devrait être basée sur la directive 2006/112 et devrait être reformulée en conséquence.

32. Je ne suis pas convaincu par les arguments de la République portugaise. Il est vrai que, depuis son arrêt dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Telemarsicabruzzo e.a. (9), la Cour a toujours refusé de statuer sur des questions lorsqu'elle ne disposait pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (10). Ces informations sont également requises pour donner 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 (11). La République portugaise a raison d'affirmer que la juridiction de renvoi a omis de mentionner certaines dispositions pertinentes et qu'elle aurait pu faire une description plus détaillée de la mesure en cause dans

l'affaire. Toutefois, compte tenu de la relation de coopération entre la Cour et la juridiction de renvoi, cette dernière n'est pas obligée de lever tous les doutes relatifs à l'interprétation du droit national applicable en l'espèce, mais doit plutôt permettre à la Cour de répondre de façon utile aux questions posées. La demande préjudicielle fournit à la Cour les informations essentielles pour ce faire.

33. Concernant la préoccupation tenant au fait que, dans deux des affaires, la juridiction de renvoi avait appliqué une réglementation nationale qui n'était pas encore en vigueur, donnant en cela un caractère hypothétique aux questions posées, il suffit de relever que, selon la jurisprudence de la Cour, il appartient aux juridictions nationales, qui sont saisies d'un litige, d'apprécier la pertinence des questions qu'elles posent à la Cour (12). Ce n'est que s'il apparaît «de manière manifeste» (13) que l'interprétation d'une règle du droit de l'Union n'a aucun rapport avec l'affaire en cause que la Cour sera en désaccord avec l'analyse de la juridiction de renvoi. Il n'appartient pas à la Cour de remettre en question l'application du droit national faite par la juridiction de renvoi.

34. Toutefois, le gouvernement portugais souligne à juste titre que la directive 2006/112 est applicable à l'affaire C-659/11 et que la juridiction de renvoi a omis de mentionner l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive et la disposition équivalente contenue dans la directive 2006/112. Les questions doivent être reformulées en conséquence (14). La Cour n'est pas empêchée de fournir à la juridiction de renvoi tous les éléments d'interprétation du droit de l'Union pouvant être utiles au jugement de l'affaire dont elle est saisie, que cette juridiction y ait fait ou non explicitement référence (15).

B – *Analyse au fond*

35. 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, sous a), et 79, sous c), de la directive 2006/112 (16) doivent être interprétés comme imposant, aux fins du calcul de la TVA sur les services de publicité, l'inclusion dans ou l'exclusion de (selon les cas) la base d'imposition d'une taxe telle que la taxe de diffusion portugaise en faveur des arts, qui est due par les annonceurs, mais payée par les opérateurs de télévision par le biais de la substitution fiscale et portée en comptabilité dans des comptes de passage.

36. Considérée tout d'abord isolément, la taxe de diffusion semble incomber explicitement aux annonceurs en vertu de la loi, ce qui laisserait entendre qu'il s'agit non pas de l'une des taxes visées à l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, mais plutôt d'un montant reçu par les prestataires de services de la part de leurs clients, en remboursement des frais exposés, au sens large de l'article 11, A, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive. Plus précisément, si la taxe de diffusion *pouvait* être payée directement par les annonceurs à l'État, c'est-à-dire si les annonceurs avaient le choix entre payer eux-mêmes la taxe ou charger un tiers, comme le prestataire de services, du paiement, le raisonnement suivi dans l'arrêt *De Danske Bilimportører* (17) serait applicable, et la taxe de diffusion devrait être considérée comme exclue du champ d'application de l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive.

37. Or, en droit portugais, il semble exclu que l'annonceur *puisse* s'acquitter directement de ce qui semble être sa propre obligation fiscale. Cela s'explique par le fait que la personne légalement tenue de payer la taxe à l'État est un « tiers », appelé « substitut fiscal », qui n'est autre que le prestataire de services et qui doit également payer la TVA. Comme je l'ai déjà indiqué, l'existence du substitut fiscal dans le contexte précis de la taxe de diffusion est à l'origine de la problématique qui se pose dans les affaires en cause. Je commencerai mon commentaire par les arguments des parties et un aperçu de la jurisprudence. Enfin, je proposerai un critère qui puisse aider le juge national à interpréter correctement le droit de l'Union.

38. TVI fait valoir que la taxe de diffusion doit être exclue de la base d'imposition en application du droit de l'Union. Toutes les autres parties au principal plaident en faveur de l'inclusion de la taxe de diffusion.

39. En principe, la base d'imposition des services rendus est la contrepartie obtenue ou à obtenir pour ces services [article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive]. Toutefois, l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive considère que certains éléments relèvent juridiquement de la base d'imposition, qu'ils représentent ou non une valeur ajoutée et une contrepartie économique au sens d'une partie de la prestation volontaire (18). L'article 11, A, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive exclut également de manière explicite d'autres éléments de la base d'imposition. Conformément à la jurisprudence constante de la Cour, l'article 11, A, paragraphes 2, sous a), et 3, sous c), de la sixième directive doit être examiné en premier lieu (19).

40. En vertu d'une jurisprudence constante, afin de déterminer si une taxe telle que la taxe de diffusion doit être comprise dans la base d'imposition, il convient d'établir, d'une part, 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, d'autre part, si l'exception prévue audit article 11, A, paragraphe 3, sous c), s'applique (20).

41. Pour établir qu'une taxe relève de l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, la Cour a toujours exigé que la taxe présente « un lien direct » avec la livraison des biens en cause (21). Cela s'applique sans aucun doute aux services. Je suis d'accord avec la déclaration formulée par l'avocat général Kokott dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *De Danske Bilimportører*, précité, selon laquelle cette condition s'explique si l'on interprète la règle à la lumière de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive: l'inclusion des éléments visés à l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive est justifiée s'ils sont si étroitement liés à la livraison des biens ou des services qu'ils ont été intégrés dans leur valeur (22).

42. Pour établir un lien direct entre la taxe et la fourniture des services, la Cour a examiné si le fait générateur était lié à la fourniture des services (23) et si le fournisseur avait acquitté la taxe en son nom et pour son propre compte (24).

43. Concernant le fait générateur, TVI fait valoir que celui de la taxe de diffusion est différent de celui de la TVA. Selon TVI, le fait générateur de la taxe de diffusion est l'émission de la publicité ou, plus précisément encore, comme TVI l'a souligné lors de l'audience, la réception par l'annonceur des services d'émission. En outre, les services de TVI en tant que fait générateur de la TVA incluent un certain nombre d'activités en plus de l'émission, comme l'analyse, la vérification du contenu, la préparation des images, etc. Par ailleurs, TVI considère qu'il n'y a pas non plus de lien entre la fourniture des services et la taxe de diffusion, car cette dernière est imposée dans un but étranger aux services, celui de favoriser les arts, et ne constitue pas la contrepartie des services.

44. En revanche, la République portugaise considère non seulement que la taxe de diffusion fait partie de la contrepartie des services, mais également que le fait générateur est directement lié à la fourniture des services d'émission. La Commission est d'accord avec ce dernier argument.

45. Il me semble que le fait générateur de la taxe de diffusion est suffisamment lié à celui de la TVA. La taxe de diffusion est appliquée à l'émission des publicités. TVI offre ce service et le facture en ajoutant la TVA au prix du service. Le fait que TVI offre aussi des services supplémentaires également soumis à la TVA ne rompt pas le lien qui existe entre les services d'émission qu'elle offre et la taxe de diffusion. Le fait que la taxe bénéficie à l'ICAM et à la CP-MC, qui n'ont pas de rapport avec les services, est sans importance dans le contexte de l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive.

46. Dans un second lieu, la Cour doit analyser si le prestataire de services a payé la taxe en son nom et pour son propre compte. Ce critère, que la Cour applique au titre de l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, réunit effectivement les analyses réalisées respectivement en vertu de l'article 11, A, paragraphe 3, sous c), et de l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive. Si le prestataire paie la taxe en son nom et pour son propre compte, la taxe doit être incluse dans la base d'imposition. En revanche, s'il paie la taxe au nom et pour le compte de son client et enregistre le montant dans des comptes de passage, le montant reçu de la part du client simplement en remboursement de ses frais n'est pas compris dans la base d'imposition (25).

47. Comme je l'ai indiqué, le problème qui se pose dans les présentes affaires consiste à identifier les effets juridiques du mécanisme portugais particulier de la «substitution fiscale», en vertu duquel la loi prévoit à la fois que la taxe de diffusion est due par les annonceurs et qu'elle est en fait acquittée par les fournisseurs de services d'émission tels que TVI.

48. Selon les observations formulées devant la Cour, la LGT décrit la «substitution fiscale» dans ses articles 18, paragraphe 3, et 20, aux termes desquels la personne qui paie la taxe en qualité de substitut (en l'espèce TVI) est considérée comme redevable. L'article 28 de la LGT régit la responsabilité des parties impliquées dans cette relation. Cependant, l'article 20 de la LGT semble également indiquer que ces règles ont été conçues pour une retenue à la source. La question de savoir dans quelle mesure ces règles sont d'une aide quelconque dans les affaires en cause n'est pas très claire.

49. Les parties à la procédure ne sont pas d'accord sur les conséquences de la «substitution fiscale» au regard de la taxe de diffusion. TVI considère le mécanisme comme un simple instrument de simplification de la gestion de la taxe qui s'explique par des raisons d'efficacité. Même si TVI paie la taxe, elle paie une taxe qui, du point de vue de TVI, incombe aux annonceurs, en collectant les montants dus par ces derniers, en les portant dans sa comptabilité dans des comptes de passage et en les versant à l'État qu'elle informe de l'identité des annonceurs. Selon TVI, si elle payait la taxe de diffusion mais que son client omettait ensuite de payer cette même

taxe qu'elle lui a facturée, TVI pourrait recouvrer le montant qu'elle a payé auprès de l'État. Lors de l'audience, TVI a également soutenu que si elle devenait insolvable, l'État pourrait, à titre subsidiaire, réclamer le paiement de la taxe de diffusion aux annonceurs. Par conséquent, TVI considère qu'elle paie la taxe de diffusion au nom et pour le compte de ses clients en portant dans sa comptabilité les montants reçus dans des comptes de passage.

50. En outre, pour la République portugaise, c'est TVI qui doit la taxe de diffusion. La République portugaise en veut pour preuve que TVI doit acquitter la taxe de diffusion dans un délai prescrit par la loi, que les annonceurs aient ou non payé les services et la taxe de diffusion qui leur a été facturée. Selon la République portugaise, seule TVI doit déclarer la taxe et remplir les obligations accessoires incombant à un redevable en vertu de la législation portugaise, parmi lesquelles figure la fourniture de certaines informations. Au cours de l'audience, la République portugaise a ajouté que les autorités ne pouvaient obtenir la taxe de diffusion qu'auprès de TVI et qu'ils ne pouvaient jamais la réclamer aux annonceurs, même en cas d'insolvabilité de TVI. En outre, selon la République portugaise, TVI a inscrit les montants dans sa comptabilité dans des comptes de passage non pas au nom de ses clients, mais au nom de l'ICAM et de la CP-MC, ce qu'il juge insuffisant.

51. La Commission considère également l'obligation incombant au substitut fiscal, TVI, de payer la taxe de diffusion comme relevant d'une obligation propre. Selon la Commission, seule TVI est responsable des taxes et doit les payer, que l'annonceur rembourse ou non le montant. La Commission est également d'accord avec la République portugaise sur l'absence de relation directe entre les annonceurs et les autorités fiscales.

52. Les points précédents montrent qu'il n'y a pas d'accord sur les conséquences de la «substitution fiscale» dans le cas de la taxe de diffusion. La juridiction de renvoi n'a pas pris position sur ce point. La Cour n'est pas compétente pour régler cette question de droit national. Toutefois, la Cour est compétente pour fournir à la juridiction de renvoi des critères d'interprétation pertinents de la notion de «au nom et pour le compte de». Comme l'avocat général Kokott l'a souligné dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *De Danske Bilimportører*, précité, il s'agit d'une notion de droit de l'Union plutôt que d'une référence à des dispositions nationales relatives à la représentation et au mandat (26).

53. Dans quelles conditions le juge national peut-il considérer que la taxe de diffusion est une taxe au sens de l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive? À mon avis, il faudrait que le juge national parvienne à la conclusion que la taxe de diffusion fait naître une relation fiscale de droit public qui se limite essentiellement à la relation que le droit national crée entre l'État et le substitut fiscal. En d'autres termes, et afin de fournir quelques éclaircissements au juge national, il conviendrait par exemple, conformément à certaines des déclarations faites par la majorité des parties au principal, que l'État ne puisse réclamer la taxe de diffusion qu'au substitut fiscal, et que ce dernier soit responsable «de manière autonome» du paiement de la taxe de diffusion. Cela supposerait également, entre autres, que toute demande de remboursement ultérieure du montant de cette taxe formée par le substitut fiscal à l'encontre de l'annonceur relève du droit privé.

54. Si le juge national considérait que tel est le cas, il y aurait, selon moi, tout lieu de conclure que la taxe de diffusion a été payée par le substitut fiscal en son nom et pour son propre compte et, en définitive, que la taxe est directement liée à la fourniture du service. L'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive serait applicable et la taxe de diffusion devrait donc être incluse dans la base d'imposition.

55. Cependant, si le juge national parvenait au contraire à la conclusion que la relation fiscale déterminante de droit public lie essentiellement l'annonceur et l'État, et que, par exemple, dans

certaines circonstances, l'État peut demander le paiement de la taxe de diffusion directement à l'annonceur ou, là encore en d'autres termes, que la présence du substitut fiscal n'est pas indispensable à tout moment et en toute circonstance, l'article 11, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive ne pourrait pas être considéré comme applicable. Dans ce cas, force serait de conclure que la taxe n'est pas payée par le prestataire de services en son nom et pour son propre compte et qu'elle n'est donc pas directement liée au service. Au contraire, la taxe serait en fait payée au nom et pour le compte de la personne substituée, à savoir l'annonceur, et, la juridiction de renvoi ayant déclaré que le montant est enregistré dans des comptes de passage, elle relèverait de l'article 11, A, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive.

V – Conclusion

56. À la lumière des considérations qui précèdent, je pense que la Cour devrait répondre aux questions préjudicielles posées par la Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) dans les termes suivants:

- 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, telle que modifiée, ainsi que les articles 73, 78, sous a), et 79, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée, doivent être interprétés en ce sens qu'ils imposent, aux fins du calcul de la taxe sur la valeur ajoutée grevant les services de publicité, l'inclusion dans la base d'imposition d'une taxe telle que la taxe de diffusion portugaise en faveur des arts, qui est due par les annonceurs, mais payée par les opérateurs de télévision par le biais de la substitution fiscale, et qui est portée dans la comptabilité dans des comptes de passage, si la relation fiscale déterminante de droit public lie les autorités fiscales et les opérateurs de télévision.
- Si la relation fiscale déterminante de droit public relative à cette taxe lie les annonceurs et les autorités fiscales, l'article 11, A, paragraphes 1, sous a), 2, sous a), et 3, sous c), de la directive 77/388, telle que modifiée, ainsi que les articles 73, 78, sous a), et 79, sous c), de la directive 2006/112, telle que modifiée, doivent être interprétés en ce sens qu'ils interdisent l'inclusion de ladite taxe dans la base d'imposition.
- Il appartient au juge national de déterminer laquelle de ces deux conceptions de la nature de la substitution fiscale est appropriée au regard du droit national dans le contexte précis de la taxe de diffusion.

1 – Langue originale: l'anglais.

2 – Directive 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), telle que modifiée (ci-après la «sixième directive»).

3 – Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), telle que modifiée (ci-après la «directive 2006/112»).

4 – Les détails relatifs à la présentation du droit national sont basés sur les observations fournies par la Commission européenne. Le texte du code général des impôts (lei geral tributária, ci-après la «LGT») qui était cité, mais qui n'était pas repris verbatim par les parties, est tiré du «portal das finanças» (portail des finances) de l'«autoridade tributária e aduaneira» (autorité fiscale et douanière) sur Internet.

5 – Lors de l’audience, la République portugaise a fait observer qu’une nouvelle loi sur la taxe de diffusion excluant cette taxe de la base d’imposition aux fins de la TVA entrerait en vigueur le 23 février 2013.

6 – Les arrêts sont datés du 29 novembre 2010 (affaire C?618/11), du 21 octobre 2010 (affaire C?637/11) et du 16 septembre 2010 (affaire C?659/11).

7 – Dans l’affaire C?659/11, l’appel a d’abord été formé devant le Tribunal Central Administrativo Sul, lequel s’est toutefois déclaré incompétent le 3 mai 2011.

8 – En particulier, la République portugaise a demandé une limitation des effets de l’arrêt dans le temps dans l’hypothèse où la taxe de diffusion n’aurait pas à être incluse dans la base d’imposition.

9 – Arrêt du 26 janvier 1993 (C?320/90 à C?322/90, Rec. p. I?393, point 6).

10 – Arrêt du 13 mars 2001, PreussenElektra (C?379/98, Rec. p. I?2099, point 39).

11 – Ordonnance du 23 mars 1995, Saddik (C?458/93, Rec. p. I?511, point 13).

12 – Arrêts du 29 novembre 1978, Redmond (83/78, Rec. p. 2347, point 25), et du 30 novembre 1995, Esso Española (C?134/94, Rec. p. I?4223, point 9).

13 – Arrêt du 16 juin 1981, Salonia (C?126/80, Rec. p. 1563, point 6).

14 – Arrêt du 11 juillet 2002, Marks & Spencer (C?62/00, Rec. p. I?6325, point 32).

15 – Arrêt du 25 janvier 2007, Dyson (C?321/03, Rec. p. I?687, point 24).

16 – Par commodité, je ferai par la suite exclusivement référence aux dispositions de la sixième directive. Les références doivent être comprises comme incluant les dispositions équivalentes de la directive 2006/112. De même, la jurisprudence relative à une directive vaut également pour l’interprétation de l’autre.

17 – Arrêt du 1er juin 2006 (C?98/05, Rec. p. I?4945).

18 – Arrêts De Danske Bilimportører (précité à la note 17, point 17) et du 28 juillet 2011, Lidl & Companhia (C?106/10, Rec. p. I?7235, point 33).

19 – Arrêts du 27 mars 1990, Boots Company (C?126/88, Rec. p. I?1235, points 15 et 16), ainsi que du 3 juillet 2001, Bertelsmann (C?380/99, Rec. p. I?5163, point 15), et point 15 des conclusions de l’avocat général Kokott dans l’affaire ayant donné lieu à l’arrêt De Danske Bilimportører (précité à la note 17).

20 – Arrêt Lidl & Companhia (précité à la note 18, point 32).

21 – Arrêts De Danske Bilimportører (précité à la note 17, point 17); du 20 mai 2010, Commission/Pologne (C?228/09, point 30); du 22 décembre 2010, Commission/Autriche (C?433/09, point 34), et Lidl & Companhia (précité à la note 18, point 33). La jurisprudence remonte à l’arrêt du 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec. p. 6365, points 15 et 16).

22 – Point 17 des conclusions de l’avocat général Kokott dans l’affaire ayant donné lieu à l’arrêt De Danske Bilimportører (précité à la note 17).

23 – Arrêts De Danske Bilimportører (précité à la note 17, point 18) et Commission/Pologne (précité à la note 21, points 31 à 50).

24 – Arrêts Commission/Pologne (précité à la note 21, point 40) et Lidl & Companhia, (précité à la note 18, point 34).

25 – Points 18 et 19 des conclusions de l’avocat général Kokott dans l’affaire ayant donné lieu à l’arrêt De Danske Bilimportører (précité à la note 17).

26 – Points 40 et 41 de ses conclusions dans ladite affaire.