

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

CRUZ VILLALÓN

presentate l'11 giugno 2013 (1)

Cause riunite C?618/11, C?637/11 e C?659/11

TVI Televisão Independente SA

contro

Fazenda Pública

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Supremo Tribunal Administrativo (Portogallo)]

«Fiscalità – IVA – Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio – Articolo 11, parte A, paragrafi 2, lettera a) e 3, lettera c) – Direttiva 2006/112/CE del Consiglio – Articoli 78, lettera a), e 79, lettera c) – Base imponibile – Inclusione di tributi nella base imponibile – Tassa sulla diffusione – “Sostituzione d'imposta”»

1. Con il presente rinvio pregiudiziale il Supremo Tribunal Administrativo (Portogallo) chiede se la «tassa sulla diffusione», che è dovuta dagli inserzionisti per la trasmissione e la diffusione di pubblicità ma è versata allo Stato dai prestatori di servizi («sostituti d'imposta»), debba essere inclusa nella base imponibile ai fini del calcolo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»); vale a dire, se a tale situazione sia applicabile l'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), oppure l'articolo 11, parte A, paragrafo 3, lettera c), della sesta direttiva del Consiglio (2). Detti casi sono resi particolari dalla presenza di due circostanze.
2. La prima, che sinora non è mai stata esaminata dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, riguarda l'impatto che dovrebbe avere la presenza di un «terzo» nel rapporto fiscale tra lo Stato e gli inserzionisti, qualora tale «terzo» sia legalmente obbligato a pagare la tassa in questione allo Stato («sostituto d'imposta»), anche se tale tributo è un «onere» dall'inserzionista.
3. La seconda circostanza che rende tali casi particolari è costituita dal fatto che il giudice del rinvio non ha fornito alla Corte molte informazioni specifiche sulla natura e sulla portata del meccanismo della «sostituzione d'imposta», in particolare, nel contesto preciso del regime giuridico applicabile alla tassa sulla diffusione. Né risulta che le parti nei procedimenti principali abbiano stipulato accordi in proposito.
4. In tali circostanze, propongo alla Corte di fornire una risposta che dipende direttamente dall'interpretazione del meccanismo della «sostituzione d'imposta» data dal giudice nazionale. In particolare, suggerisco di considerare come un criterio essenziale il rapporto tributario pubblicistico. Se, in relazione agli obblighi giuridici di cui trattasi, il rapporto giuridico-tributario decisivo è quello tra il «sostituto d'imposta» (il prestatore di servizi) e lo Stato, dovrebbe presumersi che i casi in esame determinino l'applicazione dell'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della

sesta direttiva. Se invece, il rapporto giuridico-tributario determinante fosse quello tra il destinatario dei servizi e lo Stato, dovrebbe essere applicato l'articolo 11, parte A, paragrafo 3, lettera c), della sesta direttiva del Consiglio.

I – **Contesto normativo**

A – *Diritto dell'Unione*

5. Le presenti cause riguardano la riscossione dell'IVA in tre momenti diversi: nel febbraio 2004 (causa C-637/11), nell'ottobre 2004 (causa C-618/11) e nel gennaio 2007 (causa C-659/11).

6. All'epoca dei fatti che hanno dato luogo alle cause C-637/11 e C-618/11 era in vigore la sesta direttiva. Il 1° gennaio 2007 tale direttiva è stata abrogata e sostituita dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio (3), in forza degli articoli 411, paragrafo 1, e 413 di quest'ultima. Gli eventi all'origine della causa C-659/11 sono quindi disciplinati dalle disposizioni della direttiva 2006/112. Nonostante alcune differenze minime di formulazione, le disposizioni della direttiva 2006/112 rilevanti per tale causa sono identiche alle disposizioni rilevanti della sesta direttiva.

7. L'articolo 2, paragrafo 1, della sesta direttiva [articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112], assoggetta ad IVA le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. Riguardo alla base imponibile, l'articolo 11, parte A, della sesta direttiva prevede come segue:

«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 [detrazione] dell'imposta che avesse eventualmente gravato su di esse».

8. Le disposizioni equivalenti dell'articolo 11, parte A, paragrafi 1, lettera a), 2, lettera a), e 3, lettera c), della sesta direttiva sono contenute, rispettivamente, negli articoli 73, 78, lettera a), e 79, lettera c), della direttiva 2006/112.

B – *Diritto nazionale* (4)

1. Il Código do imposto sobre o valor acrescentado e la lei geral tributária

9. In Portogallo l'IVA è disciplinata dal Código do imposto sobre o valor acrescentado (Codice IVA; in prosieguo: il «CIVA»), approvato con decreto legge 394-B/84 del 26 dicembre 1984 e

modificato varie volte da allora.

10. Ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 1, del CIVA la base imponibile della prestazione dei servizi è data dal «valore della controprestazione percepita o da percepirsi dall'acquirente, dal destinatario o da un terzo». Ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 5, lettera a), del CIVA la base imponibile comprende «imposte, dazi, tasse ed altri oneri, con l'eccezione dell'IVA stessa». Infine, l'articolo 16, paragrafo 6, lettera c), del CIVA esclude la seguente voce dalla base imponibile «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».

11. A tenore dell'articolo 18, paragrafo 3, della lei geral tributaria (legge generale tributaria; in prosieguo: la «LGT») il «[s]oggetto passivo è la persona fisica o giuridica, il patrimonio, o l'organizzazione di fatto o di diritto che, per legge, è assoggettato ad obblighi tributari, a prescindere se agisca come contribuente diretto, sostituto o rappresentante».

12. L'articolo 20 della LGT sulla sostituzione d'imposta recita come segue:

«1. Si ha sostituzione d'imposta quando, per la legge, l'imposta è dovuta da un soggetto diverso dal contribuente.

2. La sostituzione d'imposta si realizza attraverso il meccanismo della ritenuta alla fonte».

13. L'articolo 28 della LGT disciplina la responsabilità nei casi di sostituzione d'imposta, e prevede come segue:

«1. In caso di sostituzione d'imposta, il soggetto tenuto ad operare le ritenute è responsabile degli importi trattenuti e non versati allo Stato; il sostituto è sollevato da ogni responsabilità per il pagamento delle somme dovute, fatte salve le disposizioni dei seguenti paragrafi.

2. Quando la ritenuta è applicata unicamente a titolo di anticipo sull'imposta definitiva, il sostituto è il responsabile primario per la mancata ritenuta mentre il sostituto è responsabile in via sussidiaria, il quale altresì soggetto all'applicazione di interessi compensativi che decorrono dalla data di scadenza del pagamento alla data di scadenza per la presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del responsabile primario, oppure fino alla data del versamento dell'imposta trattenuta, se anteriore.

3. Negli altri casi, il sostituto è responsabile solamente in via sussidiaria per il pagamento della differenza tra gli importi che avrebbero dovuto essere detratti e quelli effettivamente trattenuti».

2. La tassa sulla diffusione

14. L'articolo 28 della legge n. 42/2004 [Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual (legge relativa alle arti cinematografiche ed audiovisive)], del 18 agosto 2004, prevede quanto segue:

«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.

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».

15. La disciplina dettagliata della tassa sulla diffusione è contenuta nel decreto legge n.

227/2006 del 15 novembre 2006.

16. L'articolo 50 del menzionato decreto n. 227/2006 così dispone:

«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'ICAM [Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia] e del CP-MC [Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema]

(...)

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».

17. La tassa sulla diffusione deve essere versata all'erario entro il decimo giorno del mese successivo a quello della liquidazione (articolo 52 del decreto legge n. 227/2006).

18. L'articolo 51 del decreto legge n. 227/2006, relativo all'aliquota dell'imposta, così dispone:

«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» (5).

II – Fatti e procedimento principale

19. Nell'ambito delle sue attività svolte nel mercato televisivo, la TVI presta servizi di pubblicità commerciale a favore di svariati inserzionisti. Le fatture emesse per tali servizi includono la tassa sulla diffusione corrispondente al 4% del valore dei servizi prestati. La TVI ha applicato l'IVA all'importo globale fatturato, pertanto includendo la tassa sulla diffusione nella base imponibile. L'IVA è stata versata e conseguentemente inclusa nella relativa dichiarazione periodica.

20. La TVI ha corrisposto la tassa sulla diffusione. Essa ha a sua volta ricevuto il pagamento del tributo fatturato ai suoi clienti prima o dopo averne versato i relativi importi. La TVI ha dichiarato di dover informare lo Stato circa il contenuto degli annunci pubblicitari, l'identità degli inserzionisti, l'importo sul quale è calcolato il tributo e gli importi dei contributi percepiti da ogni inserzionista. Il Portogallo sostiene che tali informazioni non sono trasmesse allo Stato.

21. A seguito della liquidazione della tassa sulla diffusione, la TVI ha registrato gli importi riscossi a favore dell'ICAM e del CP-MC nei conti provvisori di terzi. Secondo quanto afferma la TVI, tali conti sono stati creati per conto di ciascun cliente a favore dell'ICAM e del CP-MC. Il Portogallo sostiene invece che tali importi non sono contabilizzati a nome dei clienti ma dell'ICAM e del CP-MC.

22. Dubitando che la tassa sulla diffusione debba venire effettivamente inclusa nella base imponibile, la TVI ha chiesto la revisione degli atti di autoliquidazione relativamente ai servizi pubblicitari prestati a favore di diversi inserzionisti nei mesi di febbraio 2004 (causa C?637/11), ottobre 2004 (causa C?618/11) e gennaio 2007 (causa C?659/11). La richiesta di revisione all'origine della causa C?659/11 è stata respinta dal responsabile del Dipartimento per la giustizia amministrativa della Direcção de Finanças di Lisbona. Le autorità non si sono pronunciate sulle altre due richieste e le hanno quindi respinte con decisione implicita.

23. La TVI ha proposto ricorso dinanzi al Tribunale Administrativo e Fiscal di Sintra avverso sia la decisione di rigetto esplicita sia le due decisioni di rigetto implicite. Tutti e tre i ricorsi sono stati respinti (6). Il Tribunal ha sostenuto che il valore della tassa sulla diffusione deve essere incluso nella base imponibile in forza dell'articolo 16, paragrafi 1 e 5, lettera a), del CIVA, poiché la stessa TVI ha assunto la posizione di debitrice del tributo allorché ha proceduto a fatturare l'imposta agli inserzionisti ed ha incassato gli importi liquidati. Il Tribunal ha inoltre ritenuto che gli importi del tributo fossero direttamente collegati alla prestazione dei servizi essendo inerenti ai servizi forniti.

24. Le tre sentenze di rigetto sono state impugnate dinanzi al Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário) (Sezione del contenzioso fiscale) (7).

25. In tutte e tre le fattispecie la TVI ha dedotto nuovamente che la tassa sulla diffusione deve essere esclusa dalla base imponibile ai fini del calcolo dell'IVA, adducendo per ciascuno di tali casi gli stessi motivi. La TVI ha sostenuto, tra gli altri motivi, che dovrebbero essere applicati alla fattispecie l'articolo 16, paragrafo 6, lettera c), della CIVA e l'articolo 11, parte A, paragrafo 3, lettera c), della sesta direttiva, poiché i veri soggetti passivi erano gli inserzionisti e non la TVI, che è soltanto un loro sostituto in forza della normativa portoghese («sostituzione d'imposta»). Inoltre, la tassa sulla diffusione dovrebbe essere esclusa dalla base imponibile ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 1, del CIVA nonché dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, in quanto non costituisce un corrispettivo versato per i servizi prestati dalla TVI e non presenta un nesso diretto con detti servizi. Per di più, secondo la TVI, il fatto generatore del tributo in questione è la diffusione di pubblicità, ed è quindi diverso dal fatto generatore dell'IVA, ossia dalla prestazione di diversi servizi, compreso quello in esame.

III – Questioni pregiudiziali e procedimento dinanzi alla Corte di giustizia

26. In tali circostanze, la Secção de Contencioso Tributário del Supremo Tribunal Administrativo, con decisioni rispettivamente del 12 ottobre 2011 (causa C?618/11), del 2 novembre 2011 (causa C?637/11), e del 16 novembre 2011 (causa C?659/11) ha sospeso i procedimenti ed ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali, identiche in tutti e tre i casi.

«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]), 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 di terzi 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, 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”».

27. Le tre cause sono state riunite con ordinanza del presidente della Corte del 18 gennaio 2012.

28. Hanno presentato osservazioni scritte la TVI, la Grecia, il Portogallo (8) e la Commissione.

29. All'udienza del 31 gennaio 2013 hanno svolto osservazioni orali la TVI, la Grecia, il Portogallo e la Commissione.

IV – Valutazione

A – Ricevibilità

30. Il Portogallo asserisce che le questioni sottoposte alla Corte sono irricevibili. Tale Stato membro sostiene che in ciascuna delle fattispecie in esame la descrizione del contesto normativo è insufficiente. Tale difetto potrebbe impedire ai governi degli Stati membri di presentare osservazioni in un'area di vitale interesse per gli stessi. Per quanto riguarda la normativa dell'Unione, il Portogallo osserva che l'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva, o il suo equivalente, l'articolo 78, lettera a), della direttiva 2006/112, non sono menzionati. In merito alla normativa nazionale, l'articolo 16, paragrafo 5, lettera a), del CIVA sarebbe sfuggito all'attenzione del giudice del rinvio. Inoltre, secondo il Portogallo, il giudice nazionale non ha descritto il regime della tassa sulla diffusione in maniera sufficientemente dettagliata ed ha ommesso completamente di menzionare le rilevanti disposizioni della LGT.

31. Con riferimento alle cause C?618/11 e C?637/11, il Portogallo ha aggiunto che esse riguardano fatti avvenuti anteriormente all'entrata in vigore del decreto legge n. 227/2006. Secondo il Portogallo, l'attuale tassa sulla diffusione non poteva entrare in vigore senza detto decreto legge e pertanto non è stata applicata fino al 22 novembre 2006. Il tributo vigente prima di tale data, sempre secondo quanto sostiene il Portogallo, era disciplinato da una normativa diversa. Poiché nessuno di tali elementi è stato menzionato nei rinvii, il Portogallo deduce che essi non contengono tutte le informazioni necessarie per permettere alla Corte di fornire una risposta utile. Pertanto, secondo il Portogallo, le questioni pregiudiziali sarebbero, in definitiva, ipotetiche. Tuttavia, all'udienza la Commissione ha asserito che, nonostante l'introduzione di varie modifiche legislative, l'essenza della tassa sulla diffusione non è cambiata dal 1971. In relazione alla causa C?659/11, il Portogallo osserva che essa dovrebbe essere basata sulla direttiva 2006/112 e che le questioni ivi sollevate dovrebbero essere conseguentemente riformulate.

32. Non mi convincono gli argomenti del Portogallo. È certamente vero che sin dalla sentenza *Telemarsicabruzzo e a.* (9) la Corte rifiuta di pronunciarsi sulle questioni pregiudiziali, nel caso in cui non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte (10). Tali informazioni sono altresì necessarie per offrire ai governi degli Stati membri ed alle altre parti interessate la possibilità di presentare osservazioni conformemente all'articolo 23 dello Statuto della Corte (11). Il Portogallo ha giustamente osservato che il giudice del rinvio ha ommesso di menzionare svariate disposizioni rilevanti e che avrebbe potuto descrivere la misura di cui si discute con maggiori dettagli. Tuttavia, tenuto presente il rapporto di cooperazione tra la Corte di giustizia dell'Unione europea ed il giudice del rinvio, quest'ultimo non deve risolvere ogni dubbio in merito all'interpretazione della legge nazionale applicabile al caso concreto, ma piuttosto permettere alla Corte di fornire una risposta utile alle questioni sollevate. L'ordinanza di rinvio fornisce alla Corte le informazioni essenziali a tal fine.

33. Per quanto riguarda il rilievo che in due dei casi in esame il giudice del rinvio ha applicato una normativa nazionale non ancora in vigore, rendendo ipotetiche le questioni sollevate, è sufficiente ricordare che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, spetta in linea di principio al giudice nazionale adito valutare la pertinenza delle questioni sottoposte alla Corte (12). Solo qualora risulti «in modo manifesto» (13) che l'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione non ha nessuna rilevanza per il procedimento principale, la Corte potrà non essere d'accordo con la valutazione operata dal giudice del rinvio. Non spetta alla Corte sindacare l'applicazione del diritto nazionale da parte del giudice nazionale.

34. Tuttavia, il governo portoghese ha correttamente osservato che nella causa C-659/11 è applicabile la direttiva 2006/112 e che il giudice a quo ha ommesso di menzionare l'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva nonché la disposizione corrispondente di cui alla direttiva 2006/112. Le questioni pregiudiziali devono essere riformulate di conseguenza (14). Nulla vieta alla Corte di fornire al giudice del rinvio tutti gli elementi interpretativi del diritto dell'Unione che possano consentirgli di dirimere la controversia a lui sottoposta, a prescindere dal fatto che detto giudice vi abbia fatto esplicitamente riferimento o meno (15).

B – *Analisi di merito*

35. Il giudice nazionale chiede sostanzialmente se l'articolo 11, parte A, paragrafi 1, lettera a), e 3, lettera c), della sesta direttiva nonché gli articoli 73, 78, lettera a), e 79, lettera c), della direttiva 2006/112 (16), debbano essere interpretati nel senso che, ai fini del calcolo dell'IVA applicata ai servizi pubblicitari, impongono di includere o escludere dalla base imponibile – a seconda dei casi – un tributo come la tassa portoghese sulla diffusione a favore delle arti, che è dovuta dagli inserzionisti ma viene pagata dagli operatori televisivi attraverso la sostituzione d'imposta e contabilizzata in conti provvisori di terzi.

36. Considerata in sé per sé e quale punto di partenza, la tassa sulla diffusione sembra ricadere espressamente e per legge sugli inserzionisti, e pare altresì che non si tratti di uno dei tributi contemplati dall'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva, ma piuttosto di una somma che i prestatori di servizi percepiscono dai loro clienti a titolo di rimborso spese, secondo l'ampia accezione di cui all'articolo 11, parte A, paragrafo 3, lettera c), della sesta direttiva. Entrando maggiormente nei dettagli, se la tassa sulla diffusione *potesse* essere pagata direttamente allo Stato dagli inserzionisti, vale a dire se gli inserzionisti avessero il potere di scegliere se pagare direttamente l'imposta o delegare il pagamento ad un terzo, segnatamente il prestatore di servizi, sembrerebbe applicabile la ratio della sentenza *De Danske Bilimportører* (17), e la tassa sulla diffusione dovrebbe allora essere considerata esclusa dall'ambito di applicazione dell'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva.

37. Il problema deriva dal fatto che la normativa portoghese sembra escludere che l'inserzionista *possa* adempiere direttamente quello che appare come il suo obbligo fiscale. E ciò perché la persona giuridicamente tenuta a pagare detto tributo allo Stato è un «terzo», il cosiddetto «sostituto d'imposta», ossia nient'altro che il prestatore di servizi, il quale deve inoltre pagare l'IVA. Come ho già indicato, l'esistenza del sostituto d'imposta nel contesto preciso della tassa sulla diffusione è all'origine dei dubbi sollevati nei casi in esame. Inizierò i miei commenti dall'esame delle posizioni delle parti intervenute e da una panoramica della giurisprudenza. Al termine di tale analisi proporrò un criterio che possa fornire un orientamento per la corretta interpretazione del diritto dell'Unione da parte del giudice nazionale.

38. La TVI sostiene che in forza del diritto dell'Unione europea la tassa sulla diffusione deve essere esclusa dalla base imponibile. Tutte le altre parti intervenute nei procedimenti di cui trattasi si sono espresse a favore dell'inclusione della tassa sulla diffusione nella base imponibile.

39. In linea di principio, la base imponibile per i servizi prestati è costituita dal corrispettivo versato o da versare per tali servizi [articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva]. Tuttavia, l'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva considera alcuni elementi come parti della base imponibile *ex lege*, indipendentemente dal fatto che rappresentino o meno un valore aggiunto o un corrispettivo economico di una transazione volontaria (18). A sua volta, l'articolo 11, parte A, paragrafo 3, lettera c), esclude esplicitamente altri elementi dalla base imponibile. In base ad una giurisprudenza costante della Corte, l'articolo 11, parte A, paragrafi 2, lettera a), e 3, lettera c), devono essere esaminati in primo luogo (19).

40. Secondo una giurisprudenza costante, al fine di stabilire se una tassa come quella sulla diffusione debba essere inclusa nella base imponibile dell'IVA occorre determinare, in primo luogo, se essa rientri nella nozione di «imposte, dazi, tasse e prelievi», ai sensi dell'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva e, in secondo luogo, se essa fruisca dell'eccezione prevista all'articolo 11, parte A, paragrafo 3, lettera c), della sesta direttiva (20).

41. Per stabilire che un tributo rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva, la Corte ha regolarmente affermato che lo stesso deve «presentare un legame diretto» con la cessione di beni di cui trattasi (21). Lo stesso vale indubbiamente per i servizi. Concordo con l'affermazione dell'avvocato generale Kokott nella causa *De Danske Bilimportører*, secondo cui tale requisito discende da una lettura della disposizione in questione alla luce dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva: l'inclusione delle voci menzionate nell'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva si giustifica soltanto per i tributi così strettamente connessi con la fornitura di beni e la prestazione di servizi da essere parte del valore di tale prestazione (22).

42. Per determinare se esista un collegamento diretto tra un tributo e la fornitura di servizi la Corte ha verificato se il fatto generatore del tributo sia collegato alla fornitura dei servizi (23) e se il fornitore abbia versato il tributo in nome e per conto proprio (24).

43. In merito al fatto generatore, la TVI sostiene che il fatto generatore della tassa sulla diffusione è diverso dal fatto generatore dell'IVA. Nel primo caso, secondo la TVI, si tratta della diffusione della pubblicità o, più precisamente, come ha esposto la stessa all'udienza, del fatto che l'inserzionista riceva servizi di diffusione. D'altra parte, la fornitura di servizi da parte della TVI come fatto generatore dell'IVA include una serie di attività parallele alla diffusione, come l'analisi, la verifica del contenuto, la preparazione delle immagini e via dicendo. Inoltre, secondo la TVI, il collegamento tra la fornitura dei servizi e la tassa sulla diffusione sarebbe assente anche perché quest'ultima è prelevata per uno scopo che non è collegato ai servizi medesimi – promuovere le arti – piuttosto che a titolo di corrispettivo per i servizi prestati.

44. Per contro il Portogallo non solo ritiene che la tassa sulla diffusione costituisca parte del corrispettivo versato per i servizi prestati, ma anche che il fatto generatore sia direttamente connesso alla fornitura di servizi di diffusione. La Commissione concorda con tale argomentazione.

45. Mi sembra che il fatto generatore della tassa sulla diffusione sia sufficientemente connesso al fatto generatore dell'IVA. Il tributo di cui trattasi si applica alla diffusione degli annunci pubblicitari. La TVI offre tali servizi dietro corrispettivo e aggiunge l'IVA al prezzo del servizio prestato. La circostanza che la TVI offra anche servizi supplementari parimenti soggetti ad IVA non elimina il nesso diretto esistente tra la diffusione dei servizi offerti e la tassa sulla diffusione. Il fatto che il gettito fiscale sia destinato alla ICAM ed alla CP?MC, enti non collegati ai servizi medesimi, è irrilevante nel contesto dell'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva.

46. In secondo luogo la Corte deve esaminare se il prestatore di servizi abbia versato il tributo in nome e per proprio conto. Tale esame, che la Corte effettua alla luce dell'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva, effettivamente confonde l'analisi ai sensi dell'articolo 11, parte A, paragrafo 3, lettera c), della sesta direttiva con quella prevista dall'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della medesima direttiva. Se il prestatore di servizi paga il tributo in nome e per proprio conto, quest'ultimo deve essere incluso nella base imponibile. Se invece il prestatore paga il tributo in nome e per conto di un cliente e lo registra nella sua contabilità come conto provvisorio, l'importo ricevuto dal cliente a titolo di mero rimborso delle sue spese non rientra nella base imponibile (25).

47. Il problema nelle cause in questione, come ho già indicato, consiste nell'identificare gli effetti giuridici del meccanismo specifico della «sostituzione d'imposta» previsto dall'ordinamento portoghese, in relazione al quale la legge prevede al contempo che la tassa sulla diffusione sia dovuta dagli inserzionisti e che tale tassa venga effettivamente versata dai prestatori dei servizi di diffusione come la TVI.

48. Dalle osservazioni presentate dinanzi alla Corte emerge che la LGT portoghese descrive il regime di «sostituzione d'imposta» negli articoli 18, paragrafo 3, e 20, in base ai quali la persona che versa il tributo in qualità di sostituto (nelle cause in esame, la TVI) è considerato il contribuente. L'articolo 28 della LGT disciplina la responsabilità delle parti coinvolte in tale rapporto. Tuttavia, anche l'articolo 20 della LGT sembra indicare che tali disposizioni erano state concepite per una ritenuta alla fonte. Non è chiaro in che misura tali disposizioni possano essere utili nei casi in esame.

49. Le parti nei procedimenti principali hanno espresso opinioni divergenti sulle conseguenze dalla «sostituzione d'imposta» in relazione alla tassa sulla diffusione. La TVI considera tale meccanismo come un mero strumento di semplificazione dell'amministrazione fiscale applicato per motivi di efficienza. Anche se la TVI paga il tributo in questione, versa un tributo che è – secondo

la TVI – dovuto dagli inserzionisti, e riscuote gli importi dovuti da questi ultimi, li contabilizza debitamente in conti provvisori, e li versa allo Stato informandolo dell'identità degli inserzionisti. La TVI sostiene che se essa pagasse la tassa sulla diffusione ma il cliente non le versasse il medesimo tributo che gli è stato fatturato dalla TVI quest'ultima potrebbe ottenere dallo Stato il rimborso dell'importo versato. All'udienza, la TVI ha altresì sostenuto che, qualora venisse dichiarata insolvente, lo Stato potrebbe esigere in subordine il pagamento della tassa di cui trattasi dagli inserzionisti. Pertanto la TVI sostiene di versare la tassa sulla diffusione in nome e per conto dei suoi clienti, contabilizzando gli importi ricevuti in un conto provvisorio.

50. Secondo il Portogallo, d'altra parte, la tassa sulla diffusione sarebbe invece dovuta dalla TVI. A conferma di ciò il Portogallo adduce che la TVI deve versare tale tributo entro un termine preciso stabilito dalla legge, indipendentemente dalla circostanza che gli inserzionisti abbiano pagato i servizi ricevuti e la tassa sulla diffusione loro fatturata. Secondo il Portogallo, solo la TVI è tenuta a dichiarare tale tributo ed a soddisfare gli obblighi accessori del contribuente in forza delle disposizioni di legge portoghesi, tra i quali figura l'obbligo di fornire determinate informazioni. All'udienza il Portogallo ha aggiunto che le autorità possono riscuotere la tassa sulla diffusione soltanto dalla TVI, e non possono mai esigerla agli inserzionisti, neppure in caso di insolvenza da parte della TVI. Inoltre, secondo il Portogallo, la TVI non avrebbe registrato i relativi importi in conti provvisori, in nome e per conto dei suoi clienti ma li avrebbe destinati all'ICAM ed alla CP?MC, elemento che il Portogallo ritiene insufficiente.

51. Anche la Commissione considera l'obbligo del sostituto d'imposta TVI di pagare la tassa sulla diffusione come un obbligo proprio della ricorrente. Secondo la Commissione, solo la TVI è responsabile del pagamento delle imposte, indipendentemente dal fatto che gli inserzionisti le rimborsino o meno gli importi versati. La Commissione concorda inoltre con il Portogallo nel sostenere che non esiste un collegamento diretto tra gli inserzionisti e le autorità fiscali.

52. I suesposti argomenti dimostrano che non vi è accordo sulle conseguenze della «sostituzione d'imposta» nel caso della tassa sulla diffusione. Il giudice del rinvio non ha espresso un'opinione al riguardo. La Corte non è competente a risolvere questioni di diritto nazionale. Tuttavia, essa è competente a fornire al giudice del rinvio i criteri rilevanti per interpretare il concetto «in nome e per conto altrui». Come ha evidenziato l'avvocato generale Kokott nella causa *De Danske Bilimportører*, si tratta piuttosto di un concetto del diritto dell'Unione che non di un riferimento alle norme nazionali sulla rappresentanza e il mandato (26).

53. Si tratta ora di stabilire a quali condizioni il giudice nazionale può considerare che la tassa sulla diffusione costituisca un tributo ai sensi dell'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva. Secondo me, il giudice nazionale dovrebbe pervenire alla conclusione che la tassa sulla diffusione dà luogo ad un rapporto tributario pubblicistico che è essenzialmente circoscritto al rapporto istituito dal diritto nazionale tra lo Stato ed il sostituto d'imposta. In altre parole, e con l'obiettivo di fornire chiarimenti al giudice nazionale, sarebbe necessario, per esempio, in linea con alcune delle dichiarazioni effettuate dalla maggioranza dei partecipanti nei procedimenti di cui trattasi, che lo Stato potesse esigere il pagamento della tassa sulla diffusione unicamente dal sostituto d'imposta, dato che quest'ultimo è «autonomamente» responsabile per il pagamento di detta imposta. Ciò implicherebbe inoltre, tra le altre cose, che ogni conseguente richiesta di rimborso dell'importo dell'imposta di cui trattasi liquidato, avanzata da parte del sostituto d'imposta nei confronti dell'inserzionista, rientrerebbe nella sfera del diritto privato.

54. Qualora il giudice nazionale stabilisse che questo è il caso, a mio giudizio non dovrebbe essere difficile concludere nel senso che la tassa sulla diffusione è stata pagata dal sostituto d'imposta in nome e per suo conto e, infine, che il tributo è collegato direttamente alla fornitura di servizi; sarebbe applicabile l'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva e di

conseguenza la tassa in esame dovrebbe essere inclusa nella base imponibile.

55. Se invece il giudice nazionale pervenisse alla conclusione che il rapporto tributario determinante collega essenzialmente l'inserzionista allo Stato, vale a dire, per esempio, se stabilisse che in determinate circostanze lo Stato può esigere direttamente il tributo dall'inserzionista o, ancora, detto in termini diversi, che la presenza del sostituto d'imposta non è indispensabile in ogni momento o circostanza, l'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva non potrebbe essere considerato applicabile. In tale ipotesi, si dovrebbe piuttosto concludere nel senso che la tassa non è pagata dal prestatore dei servizi in suo nome e per proprio conto e quindi che non è direttamente collegata al servizio prestato. La tassa sarebbe di fatto pagata in nome e per conto del sostituto, ossia dell'inserzionista e, dato che il giudice del rinvio ha stabilito che le somme versate figurano in conti provvisori di terzi, tali somme ricadono nell'ambito dell'articolo 11, parte A, paragrafo 3, lettera c), della sesta direttiva.

V – Conclusione

56. Alla luce delle suesposte osservazioni, suggerisco alla Corte di rispondere alle questioni ad essa deferite nel seguente modo:

– 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, lettera a), 79, 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, ai fini del calcolo dell'imposta sul valore aggiunto applicata ai servizi pubblicitari, impongono di includere nella base imponibile un tributo come la tassa portoghese sulla diffusione, a favore delle arti, che è dovuta dagli inserzionisti ma viene pagata dagli operatori televisivi a mezzo di sostituzione d'imposta e viene registrata in conti provvisori di terzi, qualora il rapporto tributario pubblicistico determinante intercorra tra le autorità fiscali e gli operatori televisivi.

– Se, in relazione a detta tassa, il rapporto tributario pubblicistico determinante intercorre tra gli inserzionisti e le autorità fiscali, l'articolo 11, parte A, paragrafi 1, lettera a), 2, lettera a), e 3, lettera c), della direttiva 77/388 nonché gli articoli 73, 78, lettera a), e 79, lettera c), della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che vietano di includere tale tributo nella base imponibile.

– Spetta al giudice nazionale stabilire quale delle due interpretazioni della natura della sostituzione d'imposta nel contesto preciso della tassa sulla diffusione sia quella corretta conformemente al diritto nazionale.

1 – Lingua originale: l'inglese.

2 – 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 (in prosieguito: la «sesta direttiva»), come modificata (GU L 145, pag. 1).

3 – Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguito: la «direttiva 2006/112»), come modificata (GU L 347, pag. 1).

4 – I dettagli dell'esposizione della normativa nazionale si basano sulle osservazioni presentate

dalla Commissione. Il testo della lei geral tributária, richiamato ma non citato verbatim dalle parti, si basa sul «portal das finanças» elettronico, della «autoridade tributária e aduaneira».

5 – All'udienza, il Portogallo ha comunicato che il 23 febbraio 2013 sarebbe entrata in vigore una nuova legge relativa alla tassa sulla diffusione, che avrebbe escluso quest'ultima dalla base imponibile dell'IVA.

6 – Le sentenze sono state pronunciate rispettivamente il 29 novembre 2010 (C-618/11), il 21 ottobre 2010 (C-637/11) e il 16 settembre 2010 (C-659/11).

7 – Nella causa C-659/11 l'impugnazione è stata inizialmente interposta dinanzi al Tribunal Central Administrativo Sul, che però, con decisione del 3 maggio 2011, si è dichiarato incompetente a conoscere del procedimento.

8 – In particolare, il Portogallo ha chiesto di limitare nel tempo gli effetti della sentenza nel caso in cui la tassa sulla diffusione non debba essere inclusa nella base imponibile.

9 – Sentenza del 26 gennaio 1993, Telemarsicabruzzo e a. (da C-320/90 a C-322/90, Racc. pag. I-393, punto 6).

10 – Sentenza del 13 marzo 2001, PreussenElektra (C-379/98, Racc. pag. I-2099, punto 39).

11 – Ordinanza del 23 marzo 1995, Saddik (C-458/93, Racc. pag. I-511, punto 13).

12 – Sentenze del 29 novembre 1978, Redmond (83/78, Racc. pag. 2347, punto 25) e del 30 novembre 1985, Esso Española (C-134/94, Racc. pag. I-4223, punto 9).

13 – Sentenza del 16 giugno 1981, Solonia (126/80, Racc. pag. 1563, punto 6).

14 – V. sentenza dell'11 luglio 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Racc. pag. I-6325, punto 32).

15 – Sentenza del 25 gennaio 2007, Dyson (C-321/03, Racc. pag. I-687, punto 24).

16 – Per maggior facilità di consultazione, nei paragrafi successivi mi riferirò esclusivamente alle disposizioni della sesta direttiva. I riferimenti dovrebbero essere interpretati in modo da includere le disposizioni equivalenti di cui alla direttiva 2006/112. Parimenti, la giurisprudenza relativa all'una delle due direttive può guidarci nell'interpretazione dell'altra.

17 – Sentenza del 1° giugno 2006, De Danske Bilimportører (causa C-98/05, Racc. pag. I-4945).

18 – Sentenze De Danske Bilimportører, cit. sopra alla nota 17 (punto 17), e del 28 luglio 2011, Lidl & Companhia (C-106/10, Racc. pag. I-7235, punto 33).

19 – Sentenze del 27 marzo 1990, Boots Company (C-126/88, Racc. pag. I-1235, punti 15 e 16), e del 3 luglio 2001, Bertelsmann (C-380/99, Racc. pag. I-5163, punto 15); nonché le conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa De Danske Bilimportører, cit. alla nota 17 (paragrafo 15).

20 – Sentenza Lidl & Companhia, cit. sopra alla nota 18 (punto 32).

21 – Sentenza De Danske Bilimportører, cit. sopra alla nota 17 (punto 17); v. inoltre, sentenze del 20 maggio 2010, Commissione/Polonia (C-228/09, punto 30); del 22 dicembre 2010, Commissione/Austria (C-433/09, punto 34); Lidl & Companhia, cit. sopra alla nota 18 (punto 33). Tale linea giurisprudenziale risale alla sentenza del 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics

(230/87, Racc. pag. 6365, punti 15 e 16).

22 – Conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa De Danske Bilimportører, cit. sopra alla nota 17 (paragrafo 17).

23 – Sentenze De Danske Bilimportører, cit. sopra alla nota 17 (punto 18), e Commissione/Polonia, cit. sopra alla nota 21 (punti da 31 a 50).

24 – Sentenze Commissione/Polonia, cit. sopra alla nota 21 (punto 40), e Lidl & Companhia, cit. sopra alla nota 18 (punto 34).

25 – V. le conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa De Danske Bilimportører, cit. sopra alla nota 17 (paragrafi 18 e 19).

26 – Conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa De Danske Bilimportører, cit. sopra alla nota 17 (paragrafi 40 e 41).