HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

4 iunie 2009 *

În cauza C-102/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 20 decembrie 2007, primită de Curte la 5 martie 2008, în procedura

Finanzamt Düsseldorf-Süd

împotriva

SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, domnii A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka și A. Arabadjiev (raportor), judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocat general: domnul M. Poiares Maduro,
grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 21 ianuarie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG, de domnul U. Prinz, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, și de A. Cordewener, Rechtsanwalt;

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;

— pentru Irlanda, de domnii D. O'Hagan și M. MacGrath, în calitate de agenți, precum și domnul N. Travers, BL;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 4 alineatul (5) al doilea și al patrulea paragraf din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Düsseldorf-Süd (administrația fiscală din Düsseldorf-Süd, denumită în continuare „Finanzamt"), pe de o parte, și SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG (denumită în continuare „Salix"), pe de altă parte, în legătură cu dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") achitată în amonte în cadrul construirii unei clădiri închiriate ulterior unui organism de drept public care, la rândul său, a închiriat-o în parte pe termen lung unor terți care sunt supuși la plata TVA-ului.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Potrivit articolului 2 din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare".

4 Articolul 4 alineatul (5) din A șasea directivă prevede:

„Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

În orice caz, aceste organisme sunt considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile prevăzute în anexa D, cu condiția ca activitățile respective să nu fie efectuate la o scară neglijabilă.

Statele membre pot considera ca activități ale autorităților publice care sunt scutite în temeiul articolului 13 sau 28, activitățile în care organismele menționate anterior sunt implicate ca autorități publice.”

5 Conform articolului 13 punctul B litera (b) primul paragraf din A șasea directivă, statele membre scutesc „leasingul și închirierea de bunuri imobile, cu excepția: […] închirierii de spații pentru parcarea vehiculelor”.

6 Articolul 13 punctul C din aceeași directivă rezervă statelor membre posibilitatea de a acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea leasingului sau a închirierii de bunuri imobile și permite acestor state atât să limiteze sfera de aplicare a dreptului de opțiune, cât și să stabilească normele de exercitare a acestuia.

Reglementarea națională

7 Articolul 2 alineatele (1) și (3) din Legea din 1993 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565), în versiunea în vigoare în 1995 (denumită în continuare „UStG”), avea următorul cuprins:

„(1) Este întreprinzător acela care exercită în mod independent o activitate industrială, comercială sau profesională. Întreprinderea cuprinde ansamblul activității industriale, comerciale sau profesionale a întreprinzătorului. Prin activitate industrială, comercială sau profesională se înțelege orice activitate permanentă exercitată pentru a obține venituri, chiar dacă intenția de a obține un profit lipsește sau dacă o grupare de persoane își exercită activitățile numai față de membrii acesteia.

[…]

(3) Persoanele juridice de drept public exercită o activitate industrială, comercială sau profesională numai în cadrul întreprinderilor cu caracter industrial sau comercial [articolul 1 alineatul (1) punctul 6 și articolul 4 din Körperschaftsteuergesetz] și al exploatațiilor lor agricole sau silvicole […].”

8 Articolul 4 alineatul (12) litera (a) din UStG prevedea că, printre cifrele de afaceri vizate la articolul 1 alineatul (1) punctele 1-3 din UStG, sunt scutite „închirierea și leasingul de bunuri imobile, de titluri la care se aplică dispozițiile din dreptul civil privind bunurile imobile și de drepturi privind o prerogativă a statului aferentă utilizării unor bunuri imobile și funciare”.

9 Conform articolului 9 alineatul (1) din UStG, „întreprinzătorul poate trata o operațiune scutită în temeiul articolului 4 […] punctele 12 […] ca fiind impozabilă atunci când acea operațiune este efectuată în beneficiul unui alt întreprinzător și pentru necesitățile acestuia din urmă”.

10 În temeiul articolului 9 alineatul (2) din UStG, renunțarea la scutire era permisă „numai în măsura în care beneficiarul prestației utilizează sau intenționează să utilizeze exclusiv în scopul realizării unor operațiuni care nu exclud deducerea taxei aferente intrărilor. Intră în sarcina întreprinzătorului să dovedească respectarea acestor condiții”.

11 Articolul 1 alineatul (1) punctul 6 din Legea privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, p. 637), în versiunea în vigoare în 1995 (denumită în continuare „KStG”), prevedea că „întreprinderile cu caracter industrial sau comercial” ale persoanelor juridice de drept public ale căror organe de conducere sau al căror sediu se află pe teritoriul național sunt supuse integral la plata impozitului pe profit.

12 Articolul 4 din KStG prevedea:

„(1) Fără a aduce atingere dispozițiilor alineatului 5, sunt considerate întreprinderi cu caracter industrial sau comercial ale persoanelor juridice de drept public, în sensul articolului 1 alineatul (1) punctul 6, toate întreprinderile care servesc la exercitarea unei activități durabile în scopul de a obține venituri, cu excepția agriculturii și a silviculturii, și care se deosebesc din punct de vedere economic de toate celelalte activități ale persoanei juridice; nu fac parte dintre condițiile impuse intenția de a realiza beneficii și participarea la schimburile economice generale.

(2) De asemenea, o întreprindere cu caracter industrial și comercial care constituie în sine o persoană juridică de drept public este supusă integral la plata impozitului.

[…]

(4) Se consideră că închirierea unei astfel de întreprinderi intră în sfera de activitate a unei întreprinderi cu caracter industrial sau comercial.

(5) Nu fac parte dintre întreprinderile cu caracter industrial sau comercial întreprinderile care servesc în mod preponderent la exercitarea autorității publice (întreprinderile cu caracter administrativ). Existența unor puteri de constrângere sau a unui monopol nu este suficientă pentru a reține calificarea drept întreprindere cu caracter administrativ.”

13 Din decizia de trimitere reiese că, în cadrul regimului impozitului pe profit, se consideră că închirierea unui patrimoniu imobiliar nu face parte dintre activitățile unei „întreprinderi cu caracter industrial sau comercial". În opinia unora, această apreciere ar decurge din ficțiunea juridică de la articolul 4 alineatul (4) din KStG, în timp ce alții consideră că ar decurge din articolul 14 din Codul impozitelor din 1977 (Abgabenordnung 1977), în versiunea în vigoare în 1995 (denumit în continuare „AO").

14 Articolul 14 din AO prevedea că o „exploatare comercială este o activitate independentă permanentă care permite obținerea unor câștiguri sau a altor avantaje economice și care depășește cadrul unei gestiuni de patrimoniu. Nu se cere să existe intenția de a realiza un profit. În general, există gestiune de patrimoniu atunci când un patrimoniu este utilizat pentru a obține un profit, de exemplu atunci când un patrimoniu care constă într-un capital este investit și produce dobânzi sau atunci când un patrimoniu imobiliar este dat cu chirie sau cu arendă".

Acțiunea principală și întrebările preliminare

15 La 20 martie 1995, Salix, societate de închiriere de bunuri imobiliare, a încheiat un „contract de leasing imobiliar" cu Industrie- und Handelskammer Offenbach (Camera de Comerț și Industrie din Offenbach, denumită în continuare „IHK"), organism de drept public. Prin acest contract, Salix se angaja să pună la dispoziția IHK, pentru o durată de închiriere de 27 de ani, o clădire administrativă care urma să fie construită, echipată cu un garaj subteran.

16 În același an, Salix a finalizat acea clădire și a pus-o la dispoziția IHK. Aceasta din urmă a repartizat o parte dintre birouri pentru propriile-i necesități și a subînchiriat pe termen lung restul birourilor unor terți supuși la plata impozitului pe profit. În ceea ce privește garajul subteran, IHK a rezervat de asemenea o parte dintre locurile de parcare pentru propriile-i necesități, a subînchiriat pe termen lung o altă parte dintre acestea terților care au închiriat birourile și a pus restul locurilor de parcare la dispoziția unor persoane din exteriorul clădirii, pe termen scurt și cu titlu oneros.

17 Pentru a putea deduce TVA-ul achitat în amonte în cadrul construirii clădirii și aferent părții din imobil care a fost subînchiriată de IHK, Salix, în temeiul articolului 9 alineatul (1) din UStG, a renunțat la scutirea operațiunilor de închiriere, prevăzută la articolul 4 alineatul (12) litera (a) din UStG. Salix aprecia că această renunțare îi dădea dreptul la deducerea respectivă, din moment ce a închiriat clădirea pentru necesitățile unui alt întreprinzător, și anume IHK, care, la rândul său, o utiliza în parte pentru operațiuni care dădeau dreptul de a reduce impozitul plătit în amonte.

18 Totuși, cu ocazia unui control fiscal efectuat la Salix, controlorul fiscal i-a refuzat această deducere pentru partea din clădire care era subînchiriată pe termen lung pentru motivul că, prin efectuarea acestei subînchirieri, IHK nu a acționat în calitate de „întreprinzător" în sensul articolului 9 alineatul (1) din UStG.

19 În această privință, controlorul fiscal a arătat că ar reieși din articolul 2 alineatul (3) prima teză din UStG că persoanele juridice de drept public nu puteau acționa în calitate de întreprinzător decât în cadrul unei „întreprinderi cu caracter industrial sau comercial", astfel cum este definită la articolul 1 alineatul (1) punctul 6 și la articolul 4 din KStG.

20 Or, în opinia controlorului fiscal, numai închirierea pe termen scurt putea fi considerată o activitate exercitată în cadrul unei „întreprinderi cu caracter industrial sau comercial" în sensul acelor dispoziții, închirierea pe termen lung, ca simplă „gestiune de patrimoniu", neintrând în sfera acestei activități.

21 În consecință, la 20 aprilie 2001, Finanzamt a emis o decizie rectificativă de impunere a TVA-ului pentru anul 1995, refuzând deducerea TVA-ului achitat în amonte de Salix în cadrul construirii clădirii și aferent părții din imobil închiriate pe termen lung de IHK.

22 Totuși, autoritățile fiscale competente cu impozitarea IHK nu au avut aceeași opinie. Acestea au confirmat atât calitatea de întreprinzător avută de IHK pentru ansamblul serviciilor de subînchiriere, cât și validitatea renunțării sale la scutirea acestor activități.

23 În urma respingerii reclamației pe care a formulat-o împotriva deciziei rectificative de impunere, Salix a sesizat Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul pentru Contencios Fiscal din Düsseldorf).

24 Finanzgericht Düsseldorf a admis acțiunea formulată de Salix. Deși a apreciat că IHK nu a efectuat operațiunile de subînchiriere pe termen lung în calitate de întreprinzător în sensul dreptului fiscal german, Finanzgericht Düsseldorf a conchis că trebuia totuși să se considere că IHK a acționat, în această privință, în calitate de persoană impozabilă și, prin urmare, în calitate de „întreprinzător", în temeiul unei interpretări a dreptului național conforme articolului 4 alineatul (5) al doilea și al patrulea paragraf din A șasea directivă.

25 Finanzgericht Düsseldorf a considerat că, în cazul în care IHK este lipsită de posibilitatea de a opta pentru plata impozitului și, în consecință, de a deduce TVA-ul achitat în amonte, refuzul de a i se recunoaște calitatea de întreprinzător ar plasa-o într-o poziție dezavantajoasă în raport cu concurenții privați pe piețele relevante. Or, acest fapt ar putea crea „denaturări semnificative ale concurenței" pe care articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă ar urmări să le prevină.

26 Introducând un recurs în fața Bundesfinanzhof, Finanzamt solicită anularea hotărârii pronunțate de Finanzgericht Düsseldorf și respingerea acțiunii formulate de Salix. În susținerea recursului, Finanzamt afirmă că ar reieși din jurisprudența Curții că noțiunea „denaturări semnificative ale concurenței" ar viza în mod exclusiv protejarea sectorului privat al economiei, și anume întreprinderile private supuse la plata impozitului, împotriva unei concurențe din partea unor organisme de drept public neimpozabile. În

consecință, o aplicare a acestei dispoziții și în beneficiul organismelor de drept public ar fi contrară obiectivului urmărit prin această dispoziție.

27 În primul rând, Bundesfinanzhof tinde să considere că statele membre se pot prevala de posibilitatea, prevăzută la articolul 4 alineatul (5) al patrulea paragraf din A șasea directivă, de a considera activități ale autorităților publice activitățile organismelor de drept public scutite în temeiul articolului 13 sau 28 din această directivă numai dacă o dispoziție legislativă expresă este adoptată în acest sens.

28 În această privință, reiese din decizia de trimitere că, în ceea ce privește supunerea la plata impozitului a organismelor de drept public care exercită activități de închiriere și de leasing de bunuri imobile, nicio dispoziție legislativă expresă nu a fost adoptată în Germania. În cauza principală, posibilitatea de a supune acele organisme la plata impozitului atunci când efectuează astfel de operațiuni depinde numai de interpretarea noțiunii „gestiune de patrimoniu". Or, această noțiune nu figurează în legislația pertinentă, și anume nici în articolul 2 alineatul (3) din UStG, nici în articolul 1 alineatul (1) punctul 6 din KStG, nici în articolul 4 din KStG și nici în vreo delegație legislativă pe care aceste dispoziții ar fi acordat-o administrației.

29 În al doilea rând, Bundesfinanzhof se întreabă dacă aplicarea articolului 4 alineatul (5) al patrulea paragraf din A șasea directivă este exclusă în cauza principală, din cauza faptului că însăși IHK, mai degrabă decât unul dintre concurenții săi privați, ar putea suferi denaturări semnificative ale concurenței în sensul celui de al doilea paragraf din dispoziția respectivă, în cazul în care operațiunile sale de subînchiriere pe termen lung ar fi considerate neimpozabile.

30 Astfel, Bundesfinanzhof consideră că, deși obiectivul principal al articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă este acela de a proteja sectorul privat al economiei față de activitățile neimpozitate ale organismelor de drept public, totuși, aceasta nu ar exclude ca organismele respective să poată beneficia de asemenea

de condiția de concurență prevăzută de dispoziția menționată anterior. În această privință, Bundesfinanzhof arată că articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă nu ar conține nicio restricționare a acestei condiții de concurență, întrucât această dispoziție ar viza producerea unor denaturări semnificative ale concurenței, indiferent de victimă. Totuși, Bundesfinanzhof consideră că fiecare dintre cele două interpretări aflate în opoziție ar putea găsi un temei în jurisprudența Curții.

31 În aceste împrejurări, Bundesfinanzhof a decis să suspende judecata și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Statele membre pot «considera», în temeiul articolului 4 alineatul (5) al patrulea paragraf din A șasea directivă […], activitățile statelor, ale regiunilor, ale departamentelor, ale comunelor și ale altor organisme de drept public scutite în temeiul articolului 13 din aceeași directivă ca fiind activități ale autorității publice numai prin adoptarea unor dispoziții legislative exprese în acest sens?

2) Noțiunea «denaturare semnificativă a concurenței», în sensul dispozițiilor celui de al patrulea paragraf coroborate cu ale celui de al doilea paragraf ale articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă […], presupune în mod necesar ca nesupunerea la plata impozitului a unui organism de drept public să conducă la denaturări semnificative ale concurenței, în dezavantajul persoanelor impozabile de drept privat concurente, sau include de asemenea ipoteza în care nesupunerea la plata impozitului a unui organism de drept public ar produce denaturări semnificative ale concurenței în detrimentul acestuia?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

32 Prin intermediul primei întrebări, Bundesfinanzhof solicită Curții să stabilească dacă statele membre se pot prevala de posibilitatea, prevăzută la articolul 4 alineatul (5) al patrulea paragraf din A șasea directivă, de a considera că reprezintă activități ale autorității publice activitățile organismelor de drept public, scutite în temeiul articolului 13 sau 28 din această directivă, numai atunci când o dispoziție legislativă expresă este adoptată în acest sens.

Observațiile prezentate Curții

33 Potrivit opiniei exprimate de Salix, reiese din jurisprudența Curții că, pentru a se prevala de posibilitatea prevăzută la articolul 4 alineatul (5) al patrulea paragraf din A șasea directivă, statele membre trebuie să adopte acte legislative care să menționeze expres această posibilitate. Astfel, statele membre ar fi obligate, în cadrul transpunerii directivelor comunitare, să aleagă instrumente normative imperative din dreptul național, în scopul de a stabili un cadru legal precis, lipsit de echivoc și ușor de recunoscut pentru toți operatorii economici. Salix mai consideră că aceste acte ar putea totuși să conțină o delegare, în beneficiul administrației, a competențelor de execuție subordonate.

34 În opinia guvernului german, transpunerea articolului 4 alineatul (5) al patrulea paragraf din A șasea directivă impune adoptarea unei dispoziții legislative, însă această dispoziție nu trebuie să fie în mod imperativ expresă. Astfel, în ceea ce privește

transpunerea posibilității prevăzute de acea dispoziție, ar fi suficient ca intenția legiuitorului să poată fi dedusă cu claritate din dispozițiile legislative aplicabile prin intermediul metodelor de interpretare juridică recunoscute. Or, contrar celor indicate de instanța de trimitere, anumite dispoziții legislative ar fi fost adoptate pentru transpunerea dispoziției respective.

35 Irlanda susține că, potrivit jurisprudenței constante a Curții, atunci când transpun o directivă în ordinea juridică națională, statele membre trebuie să atingă obiectivele prevăzute de acea directivă, însă au în același timp libertatea de a alege forma și modalitățile adecvate pentru a obține acest rezultat. În cauza principală, acest guvern apreciază că reglementarea germană, întrucât face o distincție clară între gestiunea de patrimoniu și operațiunile comerciale, ar oferi o bază legală suficient de sigură pentru aplicarea articolului 4 alineatul (5) al patrulea paragraf din A șasea directivă, astfel încât lipsa unor dispoziții exprese ar fi lipsită de efect.

36 În opinia Comisiei Comunităților Europene, respectarea principiilor generale ale dreptului comunitar impune ca transpunerea directivelor comunitare să fie efectuată prin intermediul unor norme din dreptul național clare, precise, dotate cu efect direct față de cetățeni, care trebuie să facă obiectul unei publicări oficiale și care nu pot fi modificate la dorința administrației publice. În consecință, statele membre ar trebui să prevadă acte cu putere de lege sau norme administrative. În cauza principală, o dispoziție expresă și definită cu precizie s-ar dovedi a fi cu atât mai necesară cu cât ar fi vorba despre determinarea domeniului de aplicare al unei derogări de la principiul impozitării oricărei persoane care îndeplinește, în mod independent, una dintre activitățile economice menționate la articolul 4 alineatul (2) din A șasea directivă.

Aprecierea Curții

37 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că reiese din articolul 13 punctul B litera (b) primul paragraf din A șasea directivă că activitatea de închiriere a locurilor de parcare pentru vehicule nu figurează printre activitățile scutite. În consecință, o astfel de activitate nu poate fi asimilată, în temeiul articolului 4 alineatul (5) al patrulea paragraf din A șasea directivă, unei activități realizate în calitate de autoritate publică, în sensul primului paragraf din această dispoziție, în cazul în care nu ar îndeplini ea însăși această condiție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 2000, Fazenda Pública, C-446/98, Rec., p. I-11435, punctul 44).

38 Totuși, trebuie precizat că noțiunea „închiriere de bunuri imobile" care face obiectul scutirii prevăzute la articolul 13 punctul B litera (b) din A șasea directivă cuprinde în mod necesar, pe lângă închirierea bunurilor care constituie obiectul principal al acesteia, închirierea tuturor bunurilor care îi sunt accesorii. Prin urmare, nu poate fi exclusă de la scutirea astfel prevăzută închirierea locurilor de parcare pentru vehicule, atunci când această închiriere este strâns legată de închirierea imobilelor destinate unei alte utilizări, în sensul că cele două închirieri formează o operațiune economică unică (Hotărârea din 13 iulie 1989, Henriksen, 173/88, Rec., p. 2763, punctele 14 și 15).

39 În cauza principală, ar fi, eventual, de competența instanței de trimitere să verifice, luând în considerare toate circumstanțele pertinente, dacă subînchirierea pe termen lung de către IHK a unei părți dintre locurile destinate parcării subterane a vehiculelor chiriașilor pe termen lung ai birourilor situate în același imobil face parte dintr-o operațiune economică unică în sensul jurisprudenței menționate la punctul precedent. Astfel, în cazul în care concluzia la care s-ar ajunge ar fi diferită, subînchirierea de către IHK a acestor locuri de parcare nu ar putea, în orice caz, să fie asimilată, în temeiul articolului 4 alineatul (5) al patrulea paragraf din A șasea directivă, unei activități realizate în calitate de autoritate publică, în sensul primului paragraf din această dispoziție.

40 În ceea ce privește întrebarea dacă statele membre se pot prevala de posibilitatea prevăzută la articolul 4 alineatul (5) al patrulea paragraf din A șasea directivă numai dacă au adoptat în prealabil o dispoziție legislativă expresă în acest sens, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței constante a Curții, transpunerea normelor comunitare în dreptul intern nu impune în mod necesar o preluare formală și textuală a dispozițiilor lor într-o dispoziție expresă și specifică și că poate fi suficient un context juridic general, cu condiția ca acesta să asigure efectiv deplina aplicare a directivei într-un mod suficient de clar și de precis (Hotărârea din 28 februarie 1991, Comisia/Germania, C-131/88, Rec., p. I-825, punctul 6, Hotărârea din 15 noiembrie 2001, Comisia/Italia, C-49/00, Rec., p. I-8575, punctul 21, precum și Hotărârea din 28 aprilie 2005, Comisia/Italia, C-410/03, Rec., p. I-3507, punctul 60).

41 În vederea îndeplinirii cerinței de respectare a securității juridice, este foarte important ca, în cazul în care această directivă urmărește să creeze drepturi pentru particulari, să se permită beneficiarilor să își cunoască toate drepturile și, dacă este cazul, să le exercite în fața instanțelor naționale (a se vedea Hotărârea Comisia/Germania, citată anterior, punctul 6, Hotărârea din 15 noiembrie 2001, Comisia/Italia, citată anterior, punctele 21 și 22, precum și Hotărârea din 28 aprilie 2005, Comisia/Italia, citată anterior, punctul 60).

42 Astfel, fiecare stat membru este obligat să transpună directivele într-un mod care respectă pe deplin cerințele de claritate și de certitudine a situațiilor juridice impuse de legiuitorul comunitar, în interesul persoanelor vizate stabilite în statele membre. În acest scop, dispozițiile unei directive trebuie aplicate cu o forță de constrângere incontestabilă, precum și cu specificitatea, precizia și claritatea care se impun (Hotărârea din 18 octombrie 2001, Comisia/Irlanda, C-354/99, Rec., p. I-7657, punctul 27 și jurisprudența citată).

43 În special, simple practici administrative, care prin natura lor pot fi modificate în funcție de voința administrației și care sunt lipsite de o publicitate adecvată, nu pot fi

considerate o executare valabilă a obligațiilor care decurg din Tratatul CE (a se vedea Hotărârea din 7 martie 1996, Comisia/Franța, C-334/94, Rec., p. I-1307, punctul 30, și Hotărârea din 13 martie 1997, Comisia/Franța, C-197/96, Rec., p. I-1489, punctul 14).

44 Deși este de competența instanței de trimitere să aprecieze dacă în cauza principală sunt îndeplinite condițiile de transpunere, menționate la punctele 40-43 din prezenta hotărâre, Curtea poate totuși, pentru a oferi acestei instanțe un răspuns util, să îi furnizeze toate indicațiile pe care le consideră necesare (a se vedea în special Hotărârea din 1 iulie 2008, MOTOE, C-49/07, Rep., p. I-4863, punctul 30, și Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora, C-414/07, Rep., p. I-10921, punctul 33).

45 În speță, din decizia de trimitere reiese că, în temeiul dreptului fiscal german, IHK are sau nu are posibilitatea de a opta pentru plata impozitului după cum activitatea de închiriere a bunurilor imobile de către organismele de drept public este considerată o activitate a unui întreprinzător efectuată în cadrul unei întreprinderi cu caracter industrial sau comercial ori o activitate de simplă gestiune a unui patrimoniu.

46 În această privință, din decizia de trimitere mai reiese că, astfel cum s-a arătat la punctul 28 din prezenta hotărâre, noțiunea decisivă de gestiune de patrimoniu nu figurează în legislația pertinentă, și anume nici în UStG, nici în KStG și nici în vreo delegație legislativă pe care aceste dispoziții ar fi acordat-o administrației.

47 În măsura în care guvernul german arată că articolul 14 din AO prevede noțiunea de gestiune de patrimoniu și o diferențiază de activitățile de întreprinzător, trebuie totuși arătat că din decizia de trimitere reiese că situațiile precum cea din cauza principală nu intră în mod direct în domeniul de aplicare al articolului 14.

48 Astfel, instanța de trimitere, pe de o parte, a precizat că distincția dintre gestiunea de patrimoniu și activitățile de întreprinzător nu figurează în legislația pertinentă. Pe de altă parte, aceasta a indicat în mod expres că, în măsura în care se consideră că distincția respectivă se aplică în cadrul regimului impozitului pe profit, această apreciere este doar rezultatul unei deducții care, în plus, se întemeiază, în opinia unora, pe articolul 14 din AO și, în opinia altora, pe articolul 4 alineatul (4) din KStG.

49 În sfârșit, reiese din decizia de trimitere că, în mod contrar opiniei exprimate de Finanzamt, administrația fiscală competentă să soluționeze cererea depusă de IHK vizând deducerea TVA-ului plătit în amonte a considerat că și închirierea pe termen lung este o activitate de întreprinzător care, în definitiv, conferă dreptul la o deducere. Prin urmare, trebuie constatat că există practici administrative divergente.

50 În plus, din decizia de trimitere reiese că, în ceea ce privește supunerea la plata impozitelor a organismelor de drept public care desfășoară activități de leasing și de închiriere de bunuri imobile, nicio dispoziție legislativă expresă nu a fost adoptată în Germania.

51 În această privință, trebuie subliniat că articolul 4 alineatul (5) al patrulea paragraf din A șasea directivă prevede că statele membre au posibilitatea, iar nu obligația să considere activități ale autorităților publice care sunt scutite în temeiul articolului 13 sau 28 din A șasea directivă activitățile în care organismele de drept public sunt implicate ca autorități publice. În consecință, transpunerea acestei dispoziții în dreptul național nu este obligatorie.

52 Rezultă că, pentru a beneficia de posibilitatea prevăzută de această dispoziție, statele membre sunt obligate să fac uz de această posibilitate.

53 De asemenea, trebuie arătat că posibilitatea respectivă permite statelor membre să facă uz, pentru aceste activități, de derogarea prevăzută la articolul 4 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă de la regula generală menționată la articolul 2 punctul 1 și la articolul 4 alineatele (1) și (2) din această directivă, potrivit căreia orice activitate de natură economică este supusă TVA-ului.

54 Or, din moment ce articolul 4 alineatul (5) al patrulea paragraf din A șasea directivă prevede o derogare de la una dintre regulile generale stabilite prin această directivă, această dispoziție este de strictă interpretare.

55 În aceste circumstanțe, trebuie să se considere că, pentru a se prevala de posibilitatea prevăzută la articolul 4 alineatul (5) al patrulea paragraf din A șasea directivă, statele membre trebuie să efectueze o alegere specifică în acest sens. Astfel, acestea trebuie să prevadă că unele activități specifice ale organismelor de drept public scutite în temeiul articolului 13 sau 28 din A șasea directivă sunt considerate activități ale autorității publice.

56 În această privință, trebuie precizat că statele membre au posibilitatea de a alege tehnica normativă pe care o consideră cea mai adecvată. Astfel, de exemplu, acestea au posibilitatea fie să se limiteze la a relua în legislația națională formula utilizată în A șasea directivă sau o expresie echivalentă, fie să stabilească o listă a activităților organismelor de drept public scutite în temeiul articolului 13 sau 28 din A șasea directivă care sunt considerate activități ale autorității publice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 1989, Comune di Carpaneto Piacentino și alții, 231/87 și 129/88, Rec., p. 3233, punctul 18).

57 Astfel, o autoritate executivă poate fi autorizată printr-o dispoziție legislativă să specifice care dintre activitățile organismelor de drept public scutite în temeiul articolului 13 sau 28 din A șasea directivă sunt considerate activități ale autorității publice, cu condiția ca dispozițiile de aplicare a acesteia să aibă o forță de constrângere incontestabilă, să îndeplinească cerințele de specificitate, de precizie și de claritate impuse pentru a garanta certitudinea situațiilor juridice și să poată fi supuse controlului instanțelor naționale (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Fazenda Pública, citată anterior, punctul 35).

58 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că statele membre trebuie să prevadă o dispoziție expresă pentru a putea face uz de posibilitatea prevăzută la articolul 4 alineatul (5) al patrulea paragraf din A șasea directivă, posibilitate potrivit căreia unele activități specifice ale organismelor de drept public, scutite în temeiul articolului 13 sau 28 din această directivă, sunt considerate activități ale autorității publice.

Cu privire la a doua întrebare

59 Prin intermediul celei de a doua întrebări, Bundesfinanzhof solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că organismele de drept public trebuie considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile pe care le realizează în calitate de autorități publice nu numai atunci când neimpozabilitatea acestora în temeiul primului sau al celui de al patrulea paragraf al dispoziției respective ar conduce la denaturări semnificative ale concurenței în detrimentul concurenților de drept privat ai acestora, ci și atunci când ar conduce la astfel de denaturări în detrimentul propriu.

Observațiile prezentate Curții

60 Salix, guvernul german și Comisia arată că modul de redactare a articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă vizează fără distincție toate „denaturările semnificative ale concurenței", indiferent de persoana prejudiciată. Or, nesupunerea la plata impozitului a acestor organisme, prin faptul că le exclude de la dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, ar putea conduce și la denaturări ale concurenței în detrimentul persoanelor nesupuse la plata TVA-ului. Din moment ce concurența este denaturată, indiferent dacă este în avantajul organismelor de drept public sau al concurenților de drept privat ai acestora, ar trebui să se considere că principiul neutralității fiscale, care exprimă în materie de TVA principiul egalității de tratament, este încălcat. Astfel, o interpretare de acest gen s-ar înscrie în logica protecției concurenței în sine, fără a lua în considerare calitatea subiectivă a operatorului individual în cauză.

61 În schimb, Irlanda arată că, în pofida faptului că modul de redactare a articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă nu prezintă detalii privind noțiunea „denaturări semnificative ale concurenței", acest articol 4 alineatul (5) ar urmări să excludă organismele de drept public din domeniul de aplicare al Celei de a șasea directive. Legiuitorul comunitar nu ar fi avut niciodată intenția să permită organismelor de drept public să invoce ele însele această excepție în scopul de a obține statutul de operatori impozabili pentru activitățile pe care le desfășoară. În plus, o astfel de interpretare ar lipsi de conținut puterea de apreciere acordată statelor membre prin al patrulea paragraf al acestei dispoziții și, pe de altă parte, ar fi contrară obiectivului urmărit de al doilea paragraf al aceleiași dispoziții care ar fi, conform jurisprudenței Curții, acela de a proteja concurenții de drept privat de activitatea organismelor de drept public.

Aprecierea Curții

62 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în temeiul articolului 4 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă, organismele de drept public nu sunt considerate persoane supuse la plata TVA-ului pentru activitățile sau operațiunile de natură economică pe care le realizează în calitate de autorități publice și că, în temeiul celui de al patrulea paragraf al aceleiași dispoziții, statele membre pot considera că activitățile acestor organisme care sunt scutite în temeiul articolului 13 sau 28 din această directivă reprezintă activități ale autorității publice.

63 Totuși, chiar și atunci când desfășoară astfel de activități în calitate de autorități publice, aceste organisme trebuie considerate persoane impozabile, conform articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf, în măsura în care nesupunerea la plata impozitului a acestora ar conduce la denaturări semnificative ale concurenței.

64 Prin urmare, este de competența instanței de trimitere să stabilească mai întâi dacă activitatea de închiriere desfășurată de IHK constituie o activitate realizată de un organism de drept public care acționează în calitate de autoritate publică în sensul articolului 4 alineatul (5) primul sau al patrulea paragraf din A șasea directivă. Numai într-o astfel de situație articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf este aplicabil (a se vedea în acest sens Hotărârea Fazenda Pública, citată anterior, punctul 43, și Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council și alții, C-288/07, Rep., p. I-7203, punctele 30-32).

65 În primul rând, trebuie amintit că, potrivit articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă, atunci când se angajează în activități sau operațiuni în calitate de autorități publice, organismele de drept public trebuie considerate persoane impozabile

pentru activitățile sau operațiunile respective „în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței”.

66 Prin urmare, modul de redactare a articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă nu precizează persoanele pe care urmărește să le protejeze de aceste denaturări semnificative ale concurenței cauzate de nesupunerea la plata impozitului a organismelor de drept public.

67 În al doilea rând, trebuie amintit că articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă, prin faptul că prevede o derogare la neimpozitarea organismelor de drept public pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează în calitate de autorități publice, urmărește să restabilească regula generală, enunțată la articolul 2 punctul 1 și la articolul 4 alineatele (1) și (2) din această directivă, potrivit căreia orice activitate de natură economică este, în principiu, supusă TVA-ului (a se vedea Hotărârea Isle of Wight Council și alții, citată anterior, punctul 38).

68 În consecință, articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă nu poate fi interpretat în mod restrictiv (a se vedea Hotărârea Isle of Wight Council și alții, citată anterior, punctul 60).

69 În al treilea rând, în ceea ce privește obiectivele articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă, la care se referă în special Irlanda, nimic nu arată că această dispoziție ar urmări să asigure că organismele de drept public suportă consecințele unor denaturări semnificative ale concurenței care ar putea fi cauzate de nesupunerea la plata impozitului a acestora, în temeiul primului sau al celui de al patrulea paragraf al dispoziției respective.

70 În al patrulea rând, trebuie amintit că dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 și următoarele din A șasea directivă face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită imediat pentru totalitatea impozitelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec., p. I-1883 punctul 18, Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577 punctul 43, precum și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161 punctul 47).

71 Astfel, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca acele activități să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National, C-408/98, Rec., p. I-1361, punctul 24, Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE, C-25/03, Rec., p. I-3123, punctul 70, precum și Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 48).

72 Prin urmare, dreptul de deducere este, în principiu, aplicabil în toate etapele din lanțul livrărilor de bunuri și al prestărilor de servicii efectuate de persoane impozabile care acționează în această calitate pentru necesitățile activităților economice ale altor persoane impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 52, precum și Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 45).

73 Or, nu se poate exclude faptul că neimpozitarea unui organism de drept public care se angajează în anumite activități și operațiuni ce împiedică exercitarea acestui drept de deducere a TVA-ului poate avea repercusiuni în cadrul lanțului livrărilor de bunuri și al prestărilor de servicii în detrimentul unor persoane impozabile care își exercită activitatea în sectorul privat.

74 Astfel, în cauza principală, după cum s-a arătat la punctele 17-21 din prezenta hotărâre, neimpozitarea IHK a împiedicat Salix, o persoană juridică de drept privat, să beneficieze de dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

75 Din toate cele de mai sus rezultă că articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă vizează și denaturările concurenței în detrimentul organismelor de drept public.

76 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că organismele de drept public trebuie considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile pe care le realizează în calitate de autorități publice nu numai atunci când nesupunerea la plata impozitului a acestora în temeiul primului sau al celui de al patrulea paragraf al dispoziției respective ar conduce la denaturări semnificative ale concurenței în detrimentul concurenților de drept privat ai acestora, ci și atunci când ar conduce la astfel de denaturări în detrimentul propriu.

Cu privire la cheltuielile de judecată

77 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

1) **Statele membre trebuie să prevadă o dispoziție expresă pentru a putea face uz de posibilitatea prevăzută la articolul 4 alineatul (5) al patrulea paragraf din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, posibilitate potrivit căreia unele activități specifice ale organismelor de drept public, scutite în temeiul articolului 13 sau 28 din această directivă, sunt considerate activități ale autorității publice.**

2) **Articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388 trebuie interpretat în sensul că organismele de drept public trebuie considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile pe care le realizează în calitate de autorități publice nu numai atunci când nesupunerea la plata impozitului a acestora în temeiul primului sau al celui de al patrulea paragraf al dispoziției respective ar conduce la denaturări semnificative ale concurenței în detrimentul concurenților de drept privat ai acestora, ci și atunci când ar conduce la astfel de denaturări în detrimentul propriu.**

Semnături