CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. M. POIARES MADURO
présentées le 9 juillet 2009 [1]

1. La présente affaire porte sur l'interprétation de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive 77/388/CEE [2]. La juridiction de renvoi souhaite savoir si des opérations financières réalisées par un parti politique constituent des activités économiques au sens de ladite directive.

I — Les faits au principal et les questions préjudicielles

2. La requérante au principal est la section pour le Land de Carinthie du Sozialdemokratische Partei Österreichs (parti social démocratique autrichien, ci-après la «SPÖ»). Cette section du Land se compose d'organisations régionales autonomes et d'organisations locales. Tant la section du Land que les organisations régionales autonomes sont dotées de la personnalité juridique. En revanche, tel n'est pas le cas des organisations locales.

3. Entre les années 1998 et 2004, la requérante au principal a organisé, pour les organisations qui lui sont subordonnées, plusieurs activités de publicité et de relations publiques liées à diverses élections en Autriche. Elle a essentiellement agi comme une centrale d'achat en acquérant du matériel publicitaire qu'elle a par la suite distribué contre paiement aux organisations régionales et locales. Elle a également organisé le bal annuel de la SPÖ. Ces activités ont été qualifiées de «publicité externe», contrairement à la formation de cadres du parti qui a, quant à elle, été qualifiée de «publicité interne». La présente affaire ne concerne que la «publicité externe».

4. Dans ses déclarations fiscales, la SPÖ a déclaré divers montants au titre du chiffre d'affaires imposable en lien avec la «publicité externe». Un litige est né entre la SPÖ et les autorités fiscales sur la question de savoir si, en ce qu'elle a exercé des activités de publicité externe pour les organisations qui lui sont subordonnées, la requérante au principal doit être considérée comme un assujetti au sens de la sixième directive, lequel a droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») payée en amont dans ce contexte. Le Finanzamt Klagenfurt (centre des impôts de Klagenfurt) a considéré que la SPÖ ne pouvait pas être considérée comme un assujetti aux fins de la sixième directive. La SPÖ a formé un recours devant l'Unabhängiger Finanzsenat (tribunal indépendant

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, ci-après la sixième directive).

compétent en matière financière) de Klagenfurt, lequel a renvoyé à la Cour les huit questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive […] doit-il être interprété en ce sens que la 'publicité externe' ('Außenwerbung') d'une section régionale juridiquement autonome d'un parti politique (organisée au niveau du Land) se manifestant par des activités de relations publiques, d'information, d'organisation d'évènements, de livraison de matériel publicitaire aux sections locales et par l'organisation et la réalisation d'un bal annuel ('SPÖ-Ball') doit être considérée comme une activité économique lorsque, à cette occasion, des revenus sont perçus au moyen de la facturation (partielle) des dépenses au titre de la 'publicité externe' aux sections du parti (organisations régionales, etc.) également juridiquement autonomes ainsi que par la vente de billets d'entrée audit bal?

2) Dans le cadre de l'appréciation de l'existence d'une 'activité économique' au sens de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive, s'avère-t-il préjudiciable que les activités désignées à la première question 'aient une répercussion' sur l'organisation régionale et que, ainsi, elles lui sont utiles? Il est dans la nature des choses que, dans le cadre de ces activités, une renommée soit forcément donnée au parti, à ses idées et objectifs, même si cela n'est pas au premier plan mais est plutôt une conséquence inévitable.

3) Peut-on encore parler d'une 'activité économique' dans le sens indiqué ci-dessus lorsque les dépenses exposées pour la 'publicité externe' sont durablement nettement supérieures aux revenus provenant de ces activités et perçus par la facturation de ces dépenses et l'organisation du bal?

4) Une activité est-elle également de nature 'économique' lorsque la facturation des dépenses ne s'effectue pas selon des critères économiques clairement identifiables (par exemple par l'imputation des coûts au responsable ou à l'utilisateur) et que les organisations locales ont en substance la liberté de déterminer si et dans quelle mesure elles participent aux dépenses de l'organisation régionale?

5) Une activité est-elle également de nature 'économique' lorsque la facturation des services de publicité aux organisations locales s'effectue au moyen d'un prélèvement dont le montant dépend, d'une part, du nombre de membres inscrits localement et, d'autre part, du nombre des parlementaires envoyés par cette organisation?

6) Pour apprécier si une activité à un caractère économique, les subsides publics (tel que le régime de financement des partis du Land de Carinthie) pour lesquels aucune taxe sur le chiffre d'affaires ne doit être payée doivent-ils

être considérés comme des avantages économiques?

7) Si la 'publicité externe' devait, en tant que telle, être qualifiée d'activité économique au sens de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive, le fait que les activités de relations publiques et de propagande électorale relèvent du noyau dur des missions des partis politiques et constituent une condition sine qua non pour la réalisation des objectifs politiques et des idées s'oppose-t-il au fait que ces activités soient qualifiées d''activités économiques'?

8) Les activités réalisées par la requérante au principal et qualifiées de 'publicité externe' sont-elles comparables à celles des agences de publicité au sens de l'annexe D, point 10 de la sixième directive et/ou peuvent-elles correspondre à celles-ci de par leur contenu? En cas de réponse affirmative à cette question, l'étendue de ces activités peut-elle être qualifiée de 'significative' compte tenu de la présente structure de revenus et de dépenses existant dans la période pertinente du recours?»

II — Analyse

5. L'article 2 de la sixième directive dispose:

«Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

2. les importations de biens.»

6. L'article 4, paragraphes 1, 2 et 5, de la sixième directive dispose:

«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

[…]

5. Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance […]».

7. La question que la Cour est appelée à trancher est celle de savoir si la publicité externe réalisée par la section du Land de Carinthie de la SPÖ constitue une «activité économique» au sens de l'article 4 de la sixième directive, ce qui ferait de cette section un «assujetti» au sens de cette directive. Dans l'affirmative, la section du Land de Carinthie du parti peut faire valoir, en vertu de l'article 17 de la sixième directive, son droit à déduction de l'impôt payé en amont. En cas de réponse négative, aucune demande en ce sens ne peut être faite.

8. Il ressort du libellé même des dispositions pertinentes que la notion d'activité économique doit faire l'objet d'une interprétation large. Ainsi que la Cour l'a souligné dans son arrêt T-Mobile Austria e.a. «l'analyse […] met en évidence l'étendue du champ d'application couvert par la notion d'activités économiques ainsi que le caractère objectif de cette notion, en ce sens que l'activité est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats» [3]. Il en résulte que «tous les stades de la production, de la distribution et de la prestation de services» [4] entrent dans le champ d'application de l'article 4 de la sixième directive.

9. Cependant, les activités visées audit article 4, paragraphe 2, ne peuvent être valablement considérées comme des «activités économiques» faisant de leur auteur un

3 — Arrêt du 26 juin 2007 (C-284/04, Rec. p. I-5189, point 35). Voir, également, arrêt du 21 février 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Rec. p. I-1751, point 47).

4 — Arrêt du 26 juin 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rec. p. I-6729, point 42).

«assujetti» que lorsqu'elles visent à lui procurer des recettes ayant un caractère de permanence [5]. Par conséquent, lorsqu'une activité ne produit qu'occasionnellement des recettes, voire pas du tout, la personne l'exerçant ne peut pas être un assujetti pouvant faire déduire l'impôt payé en amont.

10. Par ailleurs, aux termes de l'article 2 de la sixième directive, «les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux» sont soumises à la TVA. L'existence d'une contrepartie est ici une condition préalable à l'imposition de la TVA sur une opération donnée. Ladite disposition figure sous le titre II de cette directive, lequel définit le champ d'application de ladite directive dans son ensemble. Aussi, l'interprétation de toute autre disposition de la sixième directive doit-elle être interprétée à la lumière de l'article 2 de celle-ci. Je me rallie au point de vue tant du Finanzamt Klagenfurt, du gouvernement grec que de la Commission des Communautés européennes selon lequel la prestation de services sans contrepartie ne constitue pas une «activité économique» au sens de l'article 4 de la sixième directive.

11. Il convient de noter, en premier lieu, que, selon une jurisprudence constante de la Cour, pour qu'une prestation de services soit taxable, «il doit […] exister un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue» [6]. De plus, la Cour s'est déjà penchée sur les effets de l'exigence d'une contrepartie à la prestation de services d'information et de publicité. L'arrêt Hong-Kong Trade Development Council [7] portait sur le refus par le fisc néerlandais de reconnaître au bureau du Conseil de développement du commerce de Hong Kong implanté aux Pays-Bas la qualité d'assujetti. Ledit bureau fournissait gratuitement aux opérateurs du commerce des renseignements sur Hong Kong et sur les opportunités de conclure des marchés avec des entreprises Hong Kong. La Cour a jugé que le bureau ne pouvait pas être considéré comme un assujetti dans la mesure où il ne tirait aucun revenu de son activité d'information. La Cour a souligné que, «[l]orsque l'activité d'un prestataire consiste à fournir exclusivement des prestations sans contrepartie directe, il n'existe pas de base d'imposition, et lesdites prestations gratuites ne sont donc pas soumises à la taxe sur la valeur ajoutée. Le prestataire, dans cette hypothèse, doit être assimilé à un consommateur final […]. En effet, le lien qui l'unit au bénéficiaire du bien ou du service n'entre pas dans une catégorie contractuelle susceptible d'être soumise à une harmonisation fiscale […]; dans ces conditions, les prestations gratuites se différencient, par nature, d'opérations taxables qui supposent, dans le cadre du système de la taxe sur la valeur ajoutée, la stipulation d'un prix ou d'une contre valeur» [8].

12. La question de la prestation de services publicitaires centralisés est parvenue à la Cour avec l'affaire Apple and Pear Development Council [9]. Ce «Council» (conseil) était une

5 — Arrêts du 4 décembre 1990, van Tiem (C-186/89, Rec. p. I-4363, point 18); du 29 avril 2004, EDM, (C-77/01, Rec. p. I-4295, point 48), et T-Mobile Austria e.a. (précité à la note 3, point 38).

6 — Arrêts du 5 février 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. p. 445, point 12), et du 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec. p. 6365, point 11).

7 — Arrêt du 1er avril 1982 (89/81, Rec. p. 1277).

8 — Ibidem (point 10).

9 — Arrêt du 8 mars 1988 (102/86, Rec. p. 1443).

entité de droit public dont les fonctions la publicité et la promotion de la qualité des pommes et des poires cultivées en Angleterre et au pays de Galles. Il était financé par une taxe annuelle obligatoire dont le taux ne pouvait excéder soit un certain plafond par hectare planté de pommiers ou de poiriers, soit, dans certaines circonstances, un certain plafond fixe par groupe de 50 pommiers ou poiriers plantés sur le terrain d'un producteur. La Cour a relevé que les fonctions du Council concernaient les intérêts communs des producteurs et que les avantages découlant de son activité publicitaire profitaient à l'ensemble du secteur, les producteurs individuels n'en bénéficiant qu'indirectement. En outre, il n'existait pas de relation entre le niveau des avantages que les producteurs individuels tiraient des services prestés par le Council et le montant des taxes obligatoires qu'ils étaient obligés de payer. Les taxes étaient imposées en tant qu'obligations non pas contractuelles mais légales, et elles étaient toujours recouvrables, indépendamment de la question de savoir si le producteur individuel avait ou non bénéficié de l'activité publicitaire du Council. La Cour en a conclu que l'activité du Council n'était pas constitutive de «prestations de services effectuées à titre onéreux» [10].

13. L'effet combiné des jurisprudences précitées a été décrit par la Cour dans l'arrêt Tolsma [11]. Le requérant au principal dans cette affaire, à savoir M. Tolsma, était un musicien de rue recueillant l'obole des passants. Les services fiscaux néerlandais avaient imposé la TVA sur cette activité. M. Tolsma affirmait que les dons n'étaient pas soumis à la TVA dans la mesure où c'est sans obligation aucune que les passants lui donnaient une obole dont ils déterminent eux-mêmes le montant. L'administration fiscale a soutenu qu'il existait un lien direct entre le service fourni et les versements obtenus, de sorte que l'activité de M. Tolsma constituait une prestation de services effectuée à titre onéreux. La Cour a dit pour droit qu'«une prestation de services n'est effectuée 'à titre onéreux', au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive, et n'est dès lors taxable que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire» [12].

14. En l'espèce, la juridiction nationale indique, dans sa décision de renvoi, que, entre les années 1998 et 2003, la section de la SPÖ au niveau du Land n'a répercuté aux organisations régionales et locales ses dépenses pour services publicitaires que dans une proportion limitée. Il n'existait pas de critères précis pour calculer les dépenses et il apparaît qu'il était loisible aux instances subordonnées du parti de décider elles-mêmes — en fonction de leurs ressources financières — si elles participeraient aux dépenses de la section du Land. À l'évidence, la SPÖ ne disposait d'aucune réglementation interne régissant les modalités de facturation desdits services. La situation s'est légèrement améliorée en 2004. À partir de cette année, certains services publicitaires ont été facturés aux organisations régionales sous la forme d'un prélèvement «de relations publiques», dont le montant dépendait, d'une part, du nombre des membres du parti de la région concernée et, d'autre part, du nombre des

10 — Ibidem (point 17).
11 — Arrêt du 3 mars 1994 (C-16/93, Rec. p. I-743).
12 — Ibidem (point 14).

parlementaires représentant ladite région. Ces prélèvements n'ont couvert qu'une fraction des dépenses engagées par l'organisation de la SPÖ du Land de Carinthie, laquelle subissait des pertes durables du fait de ses activités de publicité et de relations publiques.

15. Il est à mon avis évident que la présente affaire est comparable aux affaires Hong-Kong Trade Development Council, Apple and Pear Development Council et Tolsma. Durant la période allant de 1998 à 2003, aucun système n'était en place pour répercuter de façon adéquate aux organisations régionales et locales les dépenses publicitaires Ces organisations n'avaient aucune obligation, ni contractuelle ni d'une autre nature, de contribuer aux dépenses et, lorsqu'elles décidaient de le faire, elles étaient libres de choisir, selon leur situation financière, le montant de leur contribution. Un tel montage constitue une prestation de services sans contrepartie directe.

16. Dans sa substance, le système mis en place en 2004 n'en diffère pas significativement. Ici encore, il n'y avait pas de contrepartie. Les organisations subalternes ne s'acquittaient pas réellement de la valeur des services dont elles bénéficiaient, puisque le montant des contributions payées à la section du Land du parti n'étaient pas à la hauteur des services de publicité et de relations publiques. Qui plus est, les contributions étaient calculées selon un tarif forfaitaire en fonction du nombre d'adhérents dans une région donnée et du nombre de députés élus dans cette région. C'est pour cette raison que la section du Land a subi des pertes significatives et durables. Du reste, la publicité suscitée par les activités de la section du Land a profité au parti dans son ensemble. Tout avantage tiré par des organisations régionales ou locales avait un caractère non pas individuel et direct, mais au contraire accessoire et indirect.

17. Il convient enfin de formuler une remarque plus générale sur le caractère de la publicité dans la présente affaire. Ainsi que le Finanzamt Klagenfurt et le gouvernement grec le soulignent à juste titre, il s'agit là d'un cas typique de discours politique. Les partis politiques se lancent non pas dans des campagnes de publicité et de relations publiques dans le but d'en tirer des revenus, mais en vue de faire connaître leurs idées au public. Ils occupent un rôle central dans le système de démocratie représentative et les activités de communication qu'ils organisent participent des fonctions qu'ils assument au sein dudit système. Toute considération financière touchant à la publicité des partis est secondaire face à son caractère politique. Lorsque la section du Land de Carinthie de la SPÖ a réalisé des activités de «publicité externe» pour ses organisations subordonnées, dans le cadre de diverses élections en Autriche (à savoir des élections au sein du conseil municipal, du parlement du Land, du parlement fédéral ou de la présidence fédérale), elle a agi non pas comme un opérateur économique mû par des considérations financières, mais en qualité d'organisation politique aspirant à la victoire électorale.

18. Ce constat n'est pas remis en cause par le fait que la SPÖ a été financée par l'État en

vertu de la loi autrichienne pertinente sur le financement des partis politiques. Les recettes de cette nature ne constituent pas un revenu issu d'une activité économique. Dans un système démocratique, les partis bénéficient d'un financement public afin qu'ils puissent exercer leurs fonctions politiques au profit des citoyens. L'existence du financement public renforce en effet le point de vue selon lequel les activités publicitaires de la requérante au principal ne sont pas des activités économiques à titre onéreux. Si l'État autrichien a financé la SPÖ, c'est précisément parce que cette dernière n'est non pas un opérateur économique ordinaire, mais un groupe politique dont les priorités ne sont pas les mêmes que celles d'une entreprise commerciale. Aussi, n'y a-t-il aucun fondement permettant de comparer la requérante au principal à une agence publicitaire commerciale, laquelle, par nature, exerce dans le secteur publicitaire pour en tirer des revenus. Inversement — si vous me permettez l'ironie — il serait en principe inapproprié qu'un parti politique se lance dans des activités politiques dans le but de réaliser des profits financiers: un tel cas serait en principe constitutif de corruption.

19. Cela dit, force est de souligner que, dans certains cas, un parti politique peut exercer des activités économiques de nature commerciale, en fournissant des biens ou en rendant des services moyennant contrepartie. Lors de la procédure orale, le gouvernement grec a cité les exemples d'un parti ayant ouvert et fait fonctionner une boutique vendant des articles de production biologique et d'un autre parti qui vendait de l'espace publicitaire dans ses publications. À mon avis, ces deux cas constituent des «activités économiques» au sens de la sixième directive et font du parti un «assujetti» soumis à la TVA. En revanche, la «publicité externe» de l'organisation de la SPÖ au niveau du Land ne constitue pas une telle activité.

III — Conclusion

20. Pour ces motifs, je propose à la Cour de répondre aux questions préjudicielles que l'article 4, paragraphe 1, 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, doit être interprété en ce sens que la «publicité externe» d'une section d'un parti politique organisée au niveau du Land et juridiquement autonome, se matérialisant par des activités de relations publiques, d'information, d'organisation d'évènements, de livraison de matériel publicitaire aux sections locales et par l'organisation et la réalisation d'un bal annuel, ne doit pas être considérée comme une activité économique

lorsque des revenus sont perçus au moyen de la facturation (partielle) des dépenses au titre de ladite publicité externe aux sections du parti (organisations régionales, etc.) également juridiquement autonomes ainsi que par la vente de billets d'entrée audit bal. Une telle section provinciale n'est pas dans une position comparable à celle d'une agence professionnelle de publicité.

Par ailleurs, les subsides publics versés au parti politique en vertu de la loi nationale de financement des partis ne constituent pas des avantages économiques faisant de l'activité concernée une «activité économique» aux fins de la sixième directive 77/388.