# CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
# M. POIARES MADURO
apresentadas em 9 de Julho de 2009 [1]

1. O presente processo tem por objecto a interpretação do artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Directiva IVA [2]. O órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se determinadas transacções financeiras realizadas por um partido político constituem actividades económicas para efeitos daquela directiva.

## I — Matéria de facto e questões prejudiciais

2. A recorrente no processo principal é a organização regional da Caríntia do Sozialdemokratische Partei Österreichs (Partido Social Democrata da Áustria, a seguir «SPÖ»). Esta organização regional divide-se em várias organizações distritais e grupos locais. A organização regional e as diferentes organizações distritais têm personalidade jurídica, mas os grupos locais não.

3. Entre 1998 e 2004, a recorrente organizou para os seus grupos subordinados diversas actividades de publicidade e promoção relacionadas com várias eleições na Áustria. A recorrente actuava essencialmente como uma central de compras, adquirindo material publicitário que era subsequentemente cedido às respectivas organizações distritais e locais em troca de pagamento. Também organizava o baile anual. Essas actividades eram descritas como «publicidade externa», ao contrário da formação dos funcionários do partido que era denominada «publicidade interna». O presente processo refere-se apenas à «publicidade externa».

4. Nas declarações de imposto, o SPÖ apresentou vários montantes resultantes de operações tributáveis ligadas à «publicidade externa» e invocou um direito de dedução da parte correspondente do imposto pago a montante. Surgiu um diferendo entre a SPÖ e as autoridades tributárias, a respeito da questão de saber se, ao realizar actividades de publicidade externa para os seus grupos subordinados, a recorrente devia ser considerada, ao abrigo da Sexta Directiva IVA, um sujeito passivo com direito a deduzir o imposto pago a montante por despesas efectuadas nesse contexto. O Finanzamt Klagenfurt (Repartição de Finanças de Klagenfurt) entendeu que o SPÖ não podia ser considerado um sujeito passivo para efeitos da directiva. O SPÖ recorreu para o Unabhängiger Finanzsenat (Tribunal Tribu-

1 — Língua original: inglês.

2 — Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

tário Independente), Klagenfurt, que submeteu as seguintes oito questões ao Tribunal de Justiça:

«1) O artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (a seguir 'Sexta Directiva'), deve ser interpretado no sentido de que a 'publicidade externa' efectuada pela organização regional de um partido político juridicamente autónomo, sob a forma de trabalhos de promoção do partido, de campanhas de informação, da organização de eventos partidários, do fornecimento de material publicitário às organizações distritais e da organização e realização de um baile anual (Baile SPÖ), deve ser considerada uma actividade económica, quando sejam auferidas receitas da imputação (parcial) posterior das despesas de 'publicidade externa' às estruturas subordinadas do partido juridicamente independentes (organizações distritais, etc.), bem como das entradas cobradas no âmbito da realização do baile?

2) No quadro da apreciação de uma 'actividade económica', na acepção do artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Directiva, é prejudicial o facto de as actividades referidas na primeira questão 'se repercutirem' na organização regional, sendo, portanto, igualmente úteis para esta? Resulta da sua própria natureza o facto de, no âmbito destas actividades, também se fazer sempre publicidade aos partidos enquanto tais, bem como aos seus objectivos políticos e à sua ideologia, ainda que não com carácter principal, pelo menos de forma acessória inevitável.

3) Pode ainda falar-se de 'actividade económica', na acepção acima referida, quando as despesas relativas à 'publicidade externa' excedem várias vezes, com carácter de permanência, as receitas obtidas com essa actividade através da imputação posterior das despesas e com a organização do baile?

4) Está-se igualmente perante uma 'actividade económica' quando a imputação posterior das despesas não se efectua de acordo com critérios económicos imediatamente perceptíveis (ex.: a imputação dos custos a quem os causa ou deles beneficia) e, no essencial, se deixa às organizações subordinadas a possibilidade de decidir se e em que medida suportam as despesas das organizações regionais?

5) Está-se igualmente perante uma 'actividade económica', quando a imputação dos serviços de publicidade às organizações subordinadas reveste a forma de uma contribuição cujo montante depende, por um lado, do número de membros da organização subordinada em causa e, por outro, do número de representantes por ela enviados?

6) No que respeita à questão de saber se existe uma actividade económica, as subvenções públicas [como, por exemplo, o financiamento dos partidos políticos nos termos da Parteienförderungsgesetz do *Land* da Caríntia (lei do financiamento dos partidos políticos)]

não incluídas na remuneração tributável devem ser consideradas, de algum modo, vantagens económicas?

7) Caso a denominada 'publicidade externa', considerada isoladamente, constitua uma actividade económica, na acepção do artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Directiva: obsta à qualificação dessa actividade como 'actividade económica o facto de os trabalhos de promoção do partido e a publicidade eleitoral pertencerem ao núcleo essencial da actividade dos partidos políticos e constituírem uma condição *sine qua non* para o cumprimento dos objectivos e programas políticos'?

8) As actividades definidas como 'publicidade externa', realizadas pela recorrente, podem ser comparadas às actividades executadas por agências comerciais de publicidade, na acepção do anexo D (n.º 10) da Sexta Directiva, ou são equivalentes a estas quanto ao conteúdo? Em caso de resposta afirmativa, o volume das actividades desenvolvidas pode ser qualificado como 'não irrelevante' à luz da estrutura das receitas e das despesas existente no período objecto de recurso?»

**II — Análise**

5. O artigo 2.º da Sexta Directiva IVA dispõe:

«Estão sujeitas ao [IVA]:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

2. As importações de bens.»

6. O artigo 4.º, n.ºs 1, 2 e 5, da Sexta Directiva IVA dispõe:

«1. Por 'sujeito passivo' entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

2. As actividades económicas referidas no n.º 1 são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica.

[…]

5. Os Estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não serão considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando em conexão com essas mesmas actividades ou operações cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, se exercerem tais actividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente a tais actividades ou operações, desde que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas […]»

7. A questão sobre a qual o Tribunal de Justiça se deve pronunciar é a de saber se a publicidade externa desenvolvida pela organização regional da Caríntia do SPÖ constitui uma «actividade económica», na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva IVA, fazendo dessa organização um «sujeito passivo» nos termos dessa directiva. Se assim for, a organização regional da Caríntia pode reivindicar o direito de deduzir o imposto pago a montante, ao abrigo do artigo 17.º da directiva; se não, tal reivindicação não pode ser feita.

8. A própria redacção das disposições relevantes esclarece que a expressão «actividades económicas» deve ser objecto de interpretação extensiva. O Tribunal de Justiça salientou no processo T-Mobile Austria «a extensão do âmbito de aplicação coberto pelo conceito de 'actividades económicas' e o seu carácter objectivo, no sentido de que a actividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objectivos e dos seus resultados» [3]. Assim, «todos os estádios de produção, da distribuição e da prestação de serviços» [4] cabem no âmbito do artigo 4.º

9. Contudo, as actividades enumeradas no artigo 4.º, n.º 2, podem ser acertadamente consideradas «actividades económicas», fazendo da pessoa que as desenvolve um

3 — Acórdão de 26 de Junho de 2007, T-Mobile Austria e o. (C-284/04, Colect., p. I-5189, n.º 35). V. também acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Colect., p. I-1751, n.º 47).

4 — Acórdão de 26 de Junho de 2003, MGK-Kraftfahrzeuge Factoring (C-305/01, Colect., p. I-6729, n.º 42).

«sujeito passivo», apenas quando se destinam a obter receitas de forma contínua [5]. Por conseguinte, se uma actividade só ocasionalmente produzir receitas ou nem sequer produzir receitas, a pessoa que a desenvolve não é qualificada de «sujeito passivo» com direito a deduzir o imposto pago a montante.

10. Além disso, o artigo 2.º da Sexta Directiva IVA dispõe que «[a]s entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso», estão sujeitas a IVA. Neste contexto, a existência de uma contrapartida é um pré-requisito para a aplicação do IVA a uma transacção específica. Esta disposição faz parte do título II, que define o âmbito de aplicação da directiva como um todo. Por conseguinte, a interpretação de qualquer outra disposição da directiva tem de ter como pano de fundo o artigo 2.º Concordo com o Finanzamt Klagenfurt, o Governo grego e a Comissão, quando entendem que a prestação de serviços sem contrapartida não constitui uma «actividade económica» para efeitos do artigo 4.º da directiva.

11. Refira-se, antes de mais, que, de acordo com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a prestação de serviços é tributável para efeitos de IVA «apenas se existir um vínculo directo entre o serviço prestado e o valor recebido» [6]. Além disso, o Tribunal de Justiça já examinou os efeitos do requisito da contrapartida na prestação de serviços de informação e de publicidade. O processo Hong-Kong Trade Development Council [7] tinha por objecto a recusa do Dutch Revenue Service em reconhecer como sujeito passivo o gabinete do Hong-Kong Trade Development Council, na Holanda. O gabinete fornecia aos comerciantes informações gratuitas sobre Hong Kong e as oportunidades de negócio com comerciantes de Hong Kong. O Tribunal de Justiça sustentou que o gabinete não podia ser considerado um sujeito passivo, uma vez que a prestação de informações não gerava receitas. O Tribunal de Justiça declarou que «quando a actividade de um prestador consiste em fornecer exclusivamente prestações sem contrapartida directa, não existe matéria colectável e as prestações gratuitas em questão não estão, portanto, sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado. Nestas circunstâncias, a pessoa que fornece prestações deve ser equiparada a um consumidor final [...] De facto, o vínculo que a une ao destinatário dos bens ou dos serviços não se integra em nenhuma categoria de contrato que possa ser objecto de harmonização fiscal [...]; nessas condições, as prestações gratuitas diferenciam-se, por natureza, de operações tributáveis que pressupõem, no âmbito do sistema do imposto do valor acrescentado, a estipulação de um preço ou de [uma contrapartida]» [8].

12. A questão do fornecimento centralizado de serviços de publicidade foi submetida ao Tribunal de Justiça no processo Apple and

5 — Acórdãos de 4 de Dezembro de 1990, van Tiem (C-186/89, Colect., p. I-4363, n.º 18), de 29 de Abril de 2004, EDM (C-77/01, Colect., p. I-4295, n.º 48), e acórdão T-Mobile Austria e o. (já referido na nota 3, n.º 38).

6 — Acórdãos de 5 de Fevereiro de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Recueil, p. 445, n.º 12), e de 23 de Novembro de 1988, Naturally Yours Cosmetics Ltd (230/87, Colect., p. 6365, n.º 11).

7 — Acórdão de 1 de Abril de 1982, Hong-Kong Trade (89/81, Recueil, p. 1277).

8 — *Ibidem*, n.º 10.

Pear Development Council [9]. O Council era um organismo de direito público cujas funções estavam relacionadas com a publicidade e a promoção da qualidade das maçãs e das peras produzidas em Inglaterra e no País de Gales. Era financiado por uma contribuição anual obrigatória exigida aos produtores de maçãs e de peras, cuja taxa não podia exceder um determinado limite por hectare de terra plantado com macieiras ou pereiras, ou um certo limite fixado por cada 50 árvores plantadas no terreno de um produtor. O Tribunal de Justiça observou que as funções do Council diziam respeito aos interesses comuns dos produtores e que quaisquer vantagens decorrentes dessa actividade publicitária aproveitavam ao conjunto do sector em causa; os produtores individuais gozavam dessas vantagens apenas indirectamente. Além disso, não havia nenhuma relação entre o nível das vantagens obtidas pelos agricultores individuais e o montante das contribuições obrigatórias que tinham de pagar ao Council. A contribuição não resultava de um contrato, mas de uma obrigação legal e era exigível quer o produtor individual tivesse ou não beneficiado da actividade publicitária do Council. O Tribunal de Justiça concluiu que as actividades do Council «não constituíam 'prestações de serviços, efectuadas a título oneroso'» [10].

13. O efeito combinado dos processos anteriores foi explicado pelo Tribunal de Justiça no processo Tolsma [11]. O recorrente no processo principal, R. Tolsma, era um músico de rua que recolhia donativos dos transeuntes. As autoridades tributárias alemãs cobraram IVA por esta actividade. R. Tolsma alegou que os donativos não estavam sujeitos a IVA, uma vez que os transeuntes não tinham a obrigação de lhe pagar e quando o faziam eram os próprios a determinar o respectivo montante. As autoridades tributárias consideraram que havia uma ligação directa entre o serviço fornecido e o pagamento obtido, constituindo a sua actividade uma prestação de serviços a título oneroso. O Tribunal de Justiça entendeu que «uma prestação de serviços só é efectuada 'a título oneroso' na acepção do artigo 2.º, [n.º] 1, da Sexta Directiva, e só é, assim, tributável, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transaccionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador [a contrapartida efectiva] do serviço fornecido ao beneficiário» [12].

14. No presente processo, o tribunal nacional refere na decisão de reenvio que, entre 1998 e 2003, a organização regional do SPÖ transferiu uma pequena parte das despesas de serviços de promoção e de publicidade para os grupos distritais e locais. Não existia um critério claro para o cálculo das despesas e aparentemente os grupos subordinados tinham liberdade para decidir por si — de acordo com os seus recursos financeiros — a forma de contribuir para os gastos da organização regional. É patente que o SPÖ não tinha regras partidárias internas para regular o modo de cobrança de tais serviços. A situação alterou-se ligeiramente em 2004. A partir desse ano, alguns serviços de publicidade começaram a ser facturados aos grupos distritais como «despesas publicitárias», sendo o seu valor determinado pelo número de membros do partido dos respectivos distritos e pelo número de membros do

9 — Acórdão de 8 de Março de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Colect., p. 1443).

10 — *Ibidem*, n.º 17.

11 — Acórdão de 3 de Março de 1994 (C-16/93, Colect., p. I-743).

12 — *Ibidem*, n.º 14.

parlamento oriundos desse distrito. Esse dinheiro cobria apenas uma parte limitada dos gastos efectuados pela organização regional do SPÖ, que apresentava perdas persistentes resultantes das actividades de promoção e de publicidade.

15. Penso que é claro que o presente processo é análogo aos processos Hong-Kong Trade Development Council, Apple and Pear Development Council e Tolsma. Para o período compreendido entre 1998 e 2003, não existia nenhum sistema implantado para a transferência regular das despesas com publicidade para os grupos distritais e locais; esses grupos não tinham nenhuma obrigação, contratual ou outra, de contribuir; e, caso o decidissem fazer, seriam os próprios a determinar, de acordo com a sua situação financeira, o montante da contribuição. Tal situação constitui a prestação de serviços sem contrapartida directa.

16. O essencial do sistema introduzido em 2004 não difere em nenhum aspecto significativo. Mais uma vez, não há relação de reciprocidade: os grupos subordinados não pagaram realmente pelos serviços que recebiam, uma vez que o valor das contribuições que pagaram à organização regional não correspondia ao valor real dos serviços de publicidade e de promoção e que as contribuições foram calculadas a uma taxa uniforme baseada no número de membros do partido num dado distrito e no número de membros do parlamento oriundos desse distrito. Por essa razão, a organização regional apresentou prejuízos significativos e persistentes. Além do mais, a publicidade gerada pelas actividades da organização regional beneficiaram todo o partido; qualquer benefício recebido pelos grupos distritais e locais não era individual e directo, mas subordinado e indirecto.

17. Por fim, há que referir o aspecto mais abrangente do carácter da publicidade e da promoção no presente processo. Como o Finanzamt Klagenfurt e o Governo grego correctamente alegaram, este é um caso típico de discurso político. Os partidos políticos não lançam campanhas de publicidade e promoção para gerar receitas, mas para dar a conhecer as suas ideias ao público. Os partidos têm um papel central no sistema da democracia representativa e as actividades de sensibilização que organizam fazem parte das funções que desempenham enquanto intervenientes naquele sistema. Qualquer elemento financeiro proveniente de publicidade partidária está subordinado ao carácter político dessa publicidade. Quando a organização regional do SPÖ realizou actividades de «publicidade externa» para os seus grupos subordinados, relacionadas com as diferentes eleições na Áustria (conselho municipal, assembleia regional, assembleia nacional, presidência federal), não agiu na qualidade de agente económico guiado por considerações financeiras, mas como uma organização política que aspira à vitória eleitoral.

18. Essa conclusão não é enfraquecida pelo facto de o SPÖ ter recebido fundos do Estado ao abrigo da legislação austríaca pertinente

sobre o financiamento dos partidos políticos. Tais rendimentos não constituem receitas geradas por uma actividade económica; num sistema democrático, os partidos têm financiamento público para poderem desempenhar as suas funções políticas em benefício dos cidadãos. De facto, a existência de financiamento público reforça a posição de que as actividades publicitárias da recorrente não são actividades económicas que impliquem uma contrapartida. O Estado austríaco financia o SPÖ precisamente porque não é um agente económico normal, mas um grupo político cujas prioridades são diferentes das de uma empresa comercial. Por conseguinte, não há fundamento para comparar a recorrente a uma agência de publicidade comercial que, pela sua natureza, está no mercado publicitário para obter lucro. Em contrapartida — perdoem-me a ironia — seria inadequado, de uma maneira geral, que um partido político desenvolvesse actividades políticas com o objectivo de obter lucros: normalmente, isso seria considerado corrupção.

19. Posto isto, gostaria de salientar que pode acontecer que um partido político desenvolva actividades económicas que são por natureza comerciais, fornecendo bens ou serviços a título oneroso. Na audiência, o Governo grego deu como exemplos um partido que abriu e explorou uma loja que vendia produtos biológicos e outro que vendia espaço para publicidade comercial nas suas publicações. Entendo que ambas as actividades são «actividades económicas» para efeitos da directiva e fazem do partido um «sujeito passivo» de IVA. Mas as actividades de «publicidade externa» da organização regional do SPÖ não são actividades desse tipo.

## III — Conclusão

20. Proponho, portanto, que o Tribunal de Justiça responda às questões submetidas que o artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que a «publicidade externa» efectuada pela organização regional de um partido político juridicamente autónomo, sob a forma de trabalhos de promoção do partido, de campanhas de informação, da organização de eventos partidários, do fornecimento de material publicitário às organizações distritais e da organização e da realização de um baile anual não deve ser considerada uma actividade económica quando sejam auferidas receitas da imputação (parcial) posterior das despesas de «publicidade

externa» às estruturas subordinadas do partido juridicamente independentes (organizações distritais, etc.), bem como das entradas cobradas no âmbito da realização do baile. Tal organização regional não está numa posição comparável à de uma agência de publicidade comercial.

Além do mais, os subsídios provenientes de fundos públicos pagos a partidos políticos ao abrigo da lei nacional do financiamento dos partidos não constituem vantagens económicas que façam da actividade em questão uma «actividade económica» para efeitos da Sexta Directiva IVA.