CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
POIARES MADURO
prezentate la 9 iulie 2009 [1]

1. Această cauză privește interpretarea articolului 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă TVA [2]. Instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă anumite operațiuni financiare efectuate de un partid politic constituie activități economice în sensul acestei directive.

I — Situația de fapt și întrebările preliminare

2. Reclamanta din acțiunea principală este organizația Sozialdemokratische Partei Österreichs (Partidul Social Democrat din Austria, denumit în continuare „SPÖ") din landul Carintia. Această structură organizată la nivel de land este împărțită în organizații regionale autonome și organizații locale. Atât organizația la nivel de land, cât și organizațiile regionale au personalitate juridică, însă nu și organizațiile locale.

3. Între 1998 și 2004, reclamanta a organizat o serie de activități de publicitate legate de diferite alegeri din Austria pentru organizațiile subordonate. În esență, aceasta a acționat ca un organism central de achiziție, procurând material publicitar pe care l-a distribuit ulterior organizațiilor regionale și locale în schimbul unor sume de bani. De asemenea, aceasta a organizat balul anual al partidului. Aceste activități au fost calificate drept „publicitate externă", spre deosebire de formarea membrilor de partid, care a fost calificată drept „publicitate internă". Prezenta cauză privește numai „publicitatea externă".

4. În declarațiile sale fiscale, SPÖ a declarat diverse sume cu titlu de cifră de afaceri impozabilă în legătură cu „publicitatea externă" și a solicitat deducerea taxei plătite în amonte corespunzătoare. Între SPÖ și autoritățile fiscale s-a născut un litigiu având ca obiect problema considerării reclamantei, în condițiile exercitării unor activități de publicitate externă pentru organizațiile subordonate, ca fiind persoană impozabilă în sensul celei de A șasea directive TVA, persoană care are într-o astfel de situație dreptul să deducă taxa plătită în amonte. În opinia Finanzamt Klagenfurt (biroul de impozite din Klagenfurt), SPÖ nu putea fi considerată persoană impozabilă în sensul directivei. SPÖ a formulat o acțiune în fața Unabhängiger Finanzsenat (tribunal independent cu competențe în materie financiară) din

1 — Limba originală: engleza.
2 — 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).

Klagenfurt, care a adresat Curții următoarele opt întrebări:

„1) Articolul 4 alineatul (1) 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 (denumită în continuare «A șasea directivă») trebuie interpretat în sensul că «publicitatea externă» («Außenwerbung») efectuată de o organizație regională, autonomă din punct de vedere juridic, a unui partid politic (organizată la nivel de land), constând în activități de relații publice, de informare, de organizare de evenimente, de livrare de material publicitar organizațiilor locale, precum și în organizarea și desfășurarea unui bal anual («SPÖ-Ball»), trebuie considerată ca fiind o activitate economică atunci când se obțin, în aceste circumstanțe, venituri prin facturarea (parțială) a cheltuielilor efectuate cu titlu de «publicitate externă» organizațiilor partidului (organizații regionale etc.), care de asemenea sunt autonome din punct de vedere juridic, precum și prin vânzarea biletelor de intrare la respectivul bal?

2) În cadrul aprecierii existenței unei «activități economice» în sensul articolului 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă, este prejudiciabil faptul că activitățile menționate în prima întrebare «au repercusiuni» asupra organizației regionale și că, astfel, îi sunt utile? Este normal ca, în cadrul acestor activități, să se facă implicit publicitate partidului, ideilor și obiectivelor acestuia, chiar dacă nu se urmărește acest lucru în primul rând, fiind mai curând o consecință inevitabilă?

3) Se poate vorbi de asemenea de «activitate economică» în sensul indicat mai sus atunci când cheltuielile de «publicitate externă» sunt permanent mult mai mari decât veniturile obținute din aceste activități prin facturarea acestor cheltuieli și prin organizarea balului?

4) O activitate este de asemenea de natură «economică» atunci când cheltuielile nu sunt facturate pe baza unor criterii economice clar identificabile (de exemplu, imputarea costurilor în funcție de cauza sau de utilizarea acestora) și când organizațiile locale au, în esență, libertatea de a stabili dacă și în ce măsură să participe la cheltuielile organizației regionale?

5) O activitate este de asemenea de natură «economică» atunci când serviciile de publicitate sunt facturate organizațiilor locale printr-o prelevare al cărei cuantum depinde, pe de o parte, de numărul membrilor înscriși la nivel local și, pe de altă parte, de numărul parlamentarilor care provin din cadrul organizației respective?

6) Pentru a aprecia dacă o activitate are caracter economic, subsidiile publice

[precum regimul de finanțare a partidelor din landul Carintia în temeiul Parteienförderungsgesetz (Legea privind finanțarea partidelor)], pentru care nu se plătește impozit pe cifra de afaceri, trebuie considerate avantaje economice?

7) Dacă «publicitatea externă» ar trebui calificată în sine drept activitate economică în sensul articolului 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă: faptul că activitățile de relații publice și de publicitate electorală fac parte din nucleul dur al activităților partidelor politice și constituie o condiție *sine qua non* pentru realizarea obiectivelor politice și a ideilor se opune calificării acestor activități drept «activități economice»?

8) Activitățile efectuate de reclamantă și calificate drept «publicitate externă» sunt comparabile cu cele ale agenților de publicitate în sensul anexei D (punctul 10) din A șasea directivă și/sau pot corespunde acestor activități prin conținutul lor? În cazul unui răspuns afirmativ, se poate califica drept «nesemnificativ» volumul acestor activități, ținând cont de structura veniturilor și a cheltuielilor existentă în perioada relevantă pentru acțiune?"

II — Analiză

5. Articolul 2 din A șasea directivă TVA prevede:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

2. importul de bunuri."

6. Articolul 4 alineatele (1), (2) și (5) din A șasea directivă TVA prevede:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

(2) Activitățile economice menționate la alineatul (1) cuprind toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și activitățile agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.

[…]

5. 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 […]" [traducere neoficială]

7. Se solicită Curții să stabilească dacă publicitatea externă efectuată de organizația SPÖ din landul Carintia constituie „activitate economică" în sensul articolului 4 din A șasea directivă TVA, de natură să transforme organizația respectivă într-o „persoană impozabilă" în sensul acestei directive. În cazul unui răspuns afirmativ, organizația din landul Carintia poate invoca dreptul de deducere a taxei plătite în amonte în temeiul articolului 17 din directivă; în cazul unui răspuns negativ, un astfel de drept nu poate fi invocat.

8. Reiese cu claritate din însuși cuprinsul dispozițiilor relevante că termenul „activități economice" trebuie interpretat în sens larg. Astfel cum Curtea a subliniat în cauza T-Mobile Austria și alții, „analiza […] scoate în evidență întinderea domeniului de aplicare al noțiunii de activități economice, precum și caracterul obiectiv al acestei noțiuni, în sensul că activitatea este considerată ca atare, independent de scopurile sau de rezultatele sale" [3]. Prin urmare, „toate stadiile de producție, de distribuție și de prestare de servicii" [4] intră în domeniul de aplicare al articolului 4.

9. Totuși, activitățile menționate la articolul 4 alineatul (2) pot fi considerate în mod valabil „activități economice", de natură să transforme persoana care le realizează într-o

3 — Hotărârea din 26 iunie 2007, T-Mobile Austria și alții (C-284/04, Rep., p. I-5189, punctul 35); a se vedea și Hotărârea din 21 februarie 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Rec., p. I-1751, punctul 47).

4 — Hotărârea din 26 iunie 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rec., p. I-6729, punctul 42).

„persoană impozabilă”, numai în cazul în care scopul acestora este de a-i procura venituri cu caracter de continuitate [5]. Prin urmare, dacă o activitate produce venituri numai ocazional sau nu produce niciun venit, persoana care exercită această activitate nu poate fi considerată „persoană impozabilă” care are dreptul de deducere a taxei plătite în amonte.

10. În plus, articolul 2 din A șasea directivă TVA prevede că „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros” sunt supuse TVA-ului. În acest caz, existența unei contraprestații constituie o condiție prealabilă aplicării TVA-ului la o anumită operațiune. Această dispoziție face parte din titlul II, care definește obiectivul directivei în ansamblu. Prin urmare, orice altă dispoziție din directivă trebuie interpretată în lumina articolului 2. Suntem de acord cu punctul de vedere exprimat de Finanzamt Klagenfurt, de guvernul elen și de Comisie, potrivit căruia prestarea de servicii cu titlu gratuit nu constituie o „activitate economică” în sensul articolului 4 din directivă.

11. În primul rând, trebuie remarcat că, potrivit jurisprudenței constante a Curții, o prestare de servicii nu este supusă TVA-ului „decât în cazul în care există o legătură directă între serviciul prestat și contrapartida primită” [6]. În plus, Curtea a examinat deja efectele cerinței privind existența unei contraprestații în cazul prestării de servicii de informare și de publicitate. Hotărârea Hong-Kong Trade Development Council [7] privea refuzul Dutch Revenue Service de a considera biroul din Țările de Jos al Hong-Kong Trade Development Council ca fiind persoană impozabilă. Acest birou oferea comercianților gratuit informații despre Hong Kong și despre oportunitățile de afaceri cu întreprinderi din Hong Kong. Curtea s-a pronunțat în sensul că biroul nu putea fi considerat persoană impozabilă întrucât nu genera venituri din activitatea de informare. Aceasta a statuat că „atunci când activitatea unui prestator constă în a furniza exclusiv prestații fără contrapartidă directă, nu există o bază de impozitare, iar aceste prestații gratuite nu sunt, prin urmare, supuse taxei pe valoarea adăugată. În această ipoteză, prestatorul trebuie asimilat unui consumator final […]. Astfel, legătura dintre acesta și beneficiarul bunului sau al serviciului nu intră într-o categorie de contracte susceptibilă de a fi supusă unei armonizări fiscale […]; în aceste condiții, prestațiile gratuite sunt diferite ca natură de operațiunile impozabile care presupun, în cadrul sistemului taxei pe valoarea adăugată, indicarea unui preț sau a unei contraprestații” [8].

12. Problema prestării de servicii de publicitate realizate la nivel central a mai fost examinată de Curte în cauza Apple and Pear Development Council [9]. Respectivul Council

5 — Hotărârea din 4 decembrie 1990, van Tiem (C-186/89, Rec., p. I-4363, punctul 18), Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM (C-77/01, Rec., p. I-4295, punctul 48), și Hotărârea T-Mobile Austria și alții, citată la nota de subsol 3, punctul 38.

6 — Hotărârea Curții din 5 februarie 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec., p. 445, punctul 12), și Hotărârea Curții din 23 noiembrie 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec., p. 6365, punctul 11).

7 — Hotărârea Curții din 1 aprilie 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, Rec., p. 1277).

8 — *Idem*, punctul 10.

9 — Hotărârea Curții din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Rec., p. 1443).

era un organism de drept public cu atribuții privind publicitatea și promovarea calității merelor și a perelor cultivate în Anglia și în Țara Galilor. Acesta era finanțat printr-o taxă anuală obligatorie impusă cultivatorilor de mere și de pere, al cărei plafon era calculat în funcție de fiecare hectar plantat cu meri sau cu peri sau în funcție de fiecare 50 de pomi plantați pe terenul unui cultivator. Curtea a subliniat că atribuțiile Council aveau legătură cu interesul comun al cultivatorilor și că beneficiile rezultate din activitatea sa de publicitate profitau întregului sector, dar producătorii individuali nu beneficiau decât în mod indirect de astfel de servicii. În plus, nu exista nicio legătură între nivelul beneficiilor producătorilor individuali și cuantumul taxei obligatorii pe care trebuiau să o achite respectivului Council. Taxa nu rezulta dintr-o obligație contractuală, ci dintr-o obligație legală, și putea fi recuperată indiferent dacă producătorul individual a beneficiat sau nu a beneficiat de activitatea de publicitate desfășurată de Council. Curtea a concluzionat că activitatea desfășurată de Council „nu constituie «prestări de servicii efectuate cu titlu oneros»” [10].

13. Efectul coroborat al jurisprudenței susmenționate a fost explicat de Curte în Hotărârea Tolsma [11]. Reclamantul din acțiunea principală, domnul Tolsma, era un muzician stradal care colecta donații de la trecători. Autoritățile fiscale olandeze au supus TVA-ului această activitate. Reclamantul a susținut că donațiile nu erau supuse TVA-ului întrucât trecătorii nu aveau nicio obligație să îi plătească vreo sumă de bani, iar dacă aceștia decideau să îi ofere ceva, stabileau singuri suma. Autoritățile fiscale au considerat că între serviciul prestat și plățile obținute exista o legătură directă, astfel încât activitatea acestuia constituia o prestare de servicii cu titlu oneros. Curtea s-a pronunțat în sensul că „o prestare de servicii nu este efectuată «cu titlu oneros» în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă și, prin urmare, nu este impozabilă decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului” [12].

14. În speță, instanța națională indică în hotărârea de trimitere că, între 1998 și 2003, organizația SPÖ la nivel de land a facturat organizațiilor locale și regionale numai o parte a cheltuielilor efectuate pentru serviciile de publicitate. Nu exista niciun criteriu precis pentru calcularea cheltuielilor și se pare că organizațiile subordonate aveau libertatea de a decide singure – în funcție de resursele lor financiare – dacă urmau să contribuie la cheltuielile organizației la nivel de land. Evident, SPÖ nu avea niciun fel de reguli interne care să reglementeze modul de facturare a unor astfel de servicii. Situația s-a modificat ușor în 2004. Din acel an, anumite servicii de publicitate erau facturate organizațiilor regionale sub forma unei prelevări „pentru relații publice”, al cărei cuantum era determinat în funcție de numărul de membri de partid din regiunea respectivă și de numărul de parlamentari provenind din

10 — *Idem*, punctul 17.

11 — Hotărârea Curții din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, Rec., 1994 p. I-743).

12 — *Idem*, punctul 14.

această regiune. Acești bani acopereau numai o mică parte a cheltuielilor organizației SPÖ la nivel de land, care înregistra permanent pierderi din activitățile sale de publicitate.

15. În opinia noastră, există în mod evident o analogie între prezenta speță și cauzele Hong-Kong Trade Development Council, Apple and Pear Development Council și Tolsma. În perioada 1998-2003, nu a existat niciun sistem pentru facturarea curentă a cheltuielilor de publicitate organizațiilor regionale și locale. Acestea din urmă nu aveau nicio obligație, contractuală sau de altă natură, să contribuie la aceste cheltuieli, iar în cazul în care decideau să contribuie, stabileau singure cuantumul contribuției în funcție de situația lor financiară. O astfel de înțelegere constituie prestare de servicii fără o contraprestație directă.

16. În esență, sistemul introdus în 2004 nu diferă în mod semnificativ. Nici în acest caz nu existau prestații reciproce: organizațiile subordonate nu plăteau în mod real pentru serviciile furnizate, întrucât valoarea contribuțiilor plătite organizației la nivel de land nu corespundea valorii reale a serviciilor de publicitate prestate, iar contribuțiile erau calculate potrivit unui tarif forfetar în funcție de numărul de membri de partid dintr-o anumită regiune și de numărul de parlamentari provenind din acea regiune. Din acest motiv, organizația la nivel de land suferea permanent pierderi importante. În plus, publicitatea generată de activitățile organizației la nivel de land profita partidului în ansamblul său; avantajele de care beneficiau organizațiile regionale și locale nu erau individuale și directe, ci auxiliare și indirecte.

17. În sfârșit, trebuie făcută o remarcă mai generală cu privire la caracterul pe care îl are publicitatea în prezenta cauză. Astfel cum Finanzamt Klagenfurt și guvernul elen au susținut în mod corect, acesta este un caz tipic de discurs politic. Partidele politice nu se angajează în campanii de publicitate pentru a genera venituri, ci pentru a face cunoscute publicului ideile lor. Acestea joacă un rol central în sistemul democrației reprezentative, iar activitățile de comunicare organizate se numără printre funcțiile îndeplinite în calitate de actori în cadrul acestui sistem. Orice element cu caracter financiar pe care îl implică publicitatea partidului este subordonat caracterului politic al unei astfel de publicități. Atunci când organizația SPÖ la nivel de land a realizat activități de „publicitate externă” pentru organizațiile subordonate în cadrul unui număr de alegeri diferite din Austria (alegeri pentru consiliul municipal, pentru parlamentul landului, pentru parlamentul național, pentru președinția federației), aceasta nu a acționat ca un agent economic, îndrumat de interese financiare, ci ca o organizație politică care urmărește câștigarea alegerilor.

18. Această concluzie nu este contrazisă de faptul că SPÖ a primit finanțări din partea

statului potrivit legislației austriece relevante privind finanțarea partidelor politice. Astfel de venituri nu constituie venituri generate de o activitate economică; într-un sistem democratic, partidele beneficiază de finanțare publică pentru a-și putea îndeplini funcțiile politice spre beneficiul cetățenilor. Într-adevăr, existența unei finanțări publice consolidează ideea că activitățile de publicitate ale reclamantei nu sunt activități economice cu titlu oneros. Statul austriac finanțează SPÖ tocmai pentru că acesta nu este un operator economic obișnuit, ci un grup politic ale cărui priorități sunt diferite de cele ale unei întreprinderi comerciale. În consecință, nu există motive pentru a compara reclamanta cu o agenție comercială de publicitate, care desfășoară, prin însăși natura sa, o activitate în domeniul publicității comerciale pentru a obține profit. Dimpotrivă – dacă îmi este permisă o ironie –, ar fi în general nepotrivit ca un partid politic să se angajeze în activități politice cu scopul de a obține profit: în mod normal, un astfel de comportament ar fi considerat corupție.

19. Acestea fiind spuse, am dori să subliniem că pot exista împrejurări în care un partid politic desfășoară activități economice de natură comercială, livrând bunuri sau prestând servicii cu titlu oneros. În ședință, guvernul elen a dat ca exemplu două partide: unul care a deschis și a administrat un magazin unde se vindeau produse biologice și altul care vindea spații publicitare în publicațiile sale. În opinia noastră, ambele activități sunt „activități economice" în sensul directivei și, astfel, partidul devine „persoană impozabilă" supusă TVA-ului. Însă activitățile de „publicitate externă" ale organizației SPÖ la nivel de land nu constituie astfel de activități.

III — Concluzie

20. Pentru aceste motive, propunem Curții să răspundă întrebărilor adresate că articolul 4 alineatul (1) 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 trebuie interpretat în sensul că „publicitatea externă" realizată de o organizație regională, autonomă din punct de vedere juridic, a unui partid politic (organizată la nivel de land), constând în activități de relații publice, de informare, de organizare de evenimente, de livrare de material publicitar organizațiilor locale, precum și în organizarea și desfășurarea unui bal anual, nu trebuie considerată ca fiind o activitate economică atunci când se obțin, în aceste circumstanțe, venituri prin facturarea (parțială) a cheltuielilor efectuate cu titlu de „publicitate externă" organizațiilor partidului

(organizații regionale etc.), care de asemenea sunt autonome din punct de vedere juridic, precum și prin vânzarea biletelor de intrare la respectivul bal. O astfel de organizație la nivel de land nu se află într-o situație comparabilă cu cea a unei agenții comerciale de publicitate.

În plus, subsidiile din fonduri publice plătite partidelor politice în temeiul legislației naționale privind finanțarea partidelor politice nu constituie avantaje economice de natură să transforme activitatea relevantă într-o „activitate economică” în sensul celei de A șasea directive TVA.