

Cauza C-267/08

SPÖ Landesorganisation Kärnten

împotriva

Finanzamt Klagenfurt

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt)

„TVA – Dreptul de deducere a taxei achitate în amonte – Noțiunea «activitate economică» – Organizația regională a unui partid politic – Activități de publicitate în beneficiul organizațiilor locale ale partidului – Cheltuieli aferente acestor activități care depășesc veniturile”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Activități economice în sensul articolului 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 4 alin. (1) și (2)]

Articolul 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretat în sensul că activități de publicitate externe realizate de organizația unui partid politic dintr-un stat membru nu trebuie considerate o activitate economică. Într-adevăr, astfel de activități nu permit obținerea de venituri cu caracter de continuitate, singurele venituri cu caracter de continuitate provenind din finanțarea publică și din cotizațiile membrilor partidului și având în special rolul de a acoperi pierderile generate de activitatea de publicitate externă. Astfel, prin acest tip de activități de publicitate, un partid politic exercită o activitate de comunicare în cadrul realizării obiectivelor sale politice care vizează difuzarea ideilor sale în calitate de organizație politică. Exercițând aceste activități, respectivul partid politic nu participă totuși pe vreo piață.

(a se vedea punctele 21, 23 și 24 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

6 octombrie 2009(*)

„TVA – Dreptul de deducere a taxei achitate în amonte – Noțiunea «activitate economică» – Organizația regională a unui partid politic – Activități de publicitate în beneficiul organizațiilor locale ale partidului – Cheltuieli aferente acestor activități care depășesc veniturile”

În cauza C-267/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Austria), prin decizia din 16 iunie 2008, primită de Curte la 20 iunie 2008, în procedura

SPÖ Landesorganisation Kärnten

împotriva

Finanzamt Klagenfurt,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul C. W. A. Timmermans, președinte de cameră, domnii J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (raportor), L. Bay Larsen și doamna C. Toader, judecători,

avocat general: domnul M. Poiares Maduro,

grefier: domnul K. Mlaček, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 23 aprilie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Finanzamt Klagenfurt, de domnul J. Wogrin, în calitate de agent, asistat de G. Lackner, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul elen, de doamnele O. Patsopoulou, S. Trekli și V. Karra, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 9 iulie 2009,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 4 alineatele (1) și (2) 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 TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între SPÖ Landesorganisation Kärnten, care este organizația partidului socialist austriac din landul Carintia (denumită în continuare „Landesorganisation”), pe de o parte, și Finanzamt Klagenfurt, pe de altă parte, cu privire la tratamentul fiscal, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), al anumitor activități de publicitate desfășurate în perioada 1988-2004 de către această organizație în numele și pe seama organizațiilor regionale și locale ale acestui partid în landul Carintia.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 4 din A șasea directivă TVA are următorul cuprins:

„(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]

Reglementarea națională

4 Articolul 1 din Legea partidelor (Parteiengesetz), care are caracter constituțional, prevede:

„(1) Existența și pluralitatea partidelor politice sunt elemente esențiale ale sistemului democratic din Republica Austria [articolul 1 din Constituția federală austriacă].

(2) Participarea la formarea voinței politice este una dintre îndatoririle partidelor politice.

[...]”

5 Potrivit articolului 6 din Legea privind reforma fiscală din 1975 (Abgabenänderungsgesetz 1975), partidele politice trebuie tratate, în cadrul domeniului de aplicare al normelor fiscale prevăzute la articolul 3 alineatul 3 din Codul fiscal federal (Bundesabgabenordnung), ca organisme de drept public dacă au personalitate juridică potrivit articolului 1 din Legea partidelor.

6 Articolul 2 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994) definește noțiunile de antreprenor și de întreprindere. Alineatul 3 al acestui articol se referă la organismele de drept public.

7 Potrivit acestui alineat 3, organismele de drept public exercită în principiu activități comerciale sau profesionale numai în cadrul întreprinderilor proprii care au o natură comercială în sensul articolului 2 din Legea privind impozitul pe profit din 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988), sub rezerva excepțiilor care nu sunt pertinente în speță.

8 Articolul 2 din această lege definește o întreprindere cu caracter comercial a unui organism de drept public astfel:

„(1) Constituie întreprindere cu caracter comercial a unui organism de drept public orice entitate care

- este autonom din punct de vedere economic,
- exercită exclusiv sau în principal o activitate economică privată durabilă și importantă,
- în scopul de a obține venituri sau, în cazul neparticipării la activitățile economice generale, în vederea obținerii altor avantaje economice și
- nu acționează în domeniul silviculturii sau al agriculturii (articolul 21 din Legea privind impozitul pe venit din 1988 [Einkommensteuergesetz 1988]).

Nu este necesar să se urmărească obținerea unui profit. Activitățile organismului sunt întotdeauna considerate ca fiind o activitate comercială.

[...]

(4) O întreprindere cu caracter comercial este de asemenea integral supusă la plata impozitului atunci când este ea însăși un organism de drept public.

(5) O activitate care este destinată în principal exercitării autorității publice (întreprindere publică) nu constituie o activitate economică privată în sensul alineatului (1). Exercițarea autorității publice este demonstrată mai ales prin faptul că este vorba despre prestații la care beneficiarul este obligat să recurgă din cauza dispozițiilor legale sau administrative.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

9 Acțiunea principală a fost formulată de Landesorganisation. Această organizație care are personalitate juridică a desfășurat anumite activități pentru organizațiile regionale și locale subordonate în domeniul relațiilor publice, al publicității și al informării, activități calificate drept „publicitate externă”. Aceasta a achiziționat în special material publicitar înainte de alegeri, pe care ulterior l-a distribuit, pe bază de factură, diverselor organizații regionale și locale în funcție de necesitățile acestora și a organizat în fiecare an balul SPÖ.

10 Părțile din acțiunea principală au poziții diferite în ceea ce privește problema dacă Landesorganisation trebuie considerat ca fiind o persoană impozabilă în sensul celei de A șasea directive TVA în cadrul activităților sale de publicitate externă destinate organizațiilor subordonate și, prin urmare, dacă are dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte în acest context.

11 Potrivit constatărilor instanței de trimitere, veniturile încasate de Landesorganisation între 1998 și 2004 proveneau în principal din facturarea prestațiilor destinate organizațiilor regionale și locale, precum și din vânzarea de bilete de intrare la balul anual al SPÖ. În schimb, doar pentru o mică parte a cheltuielilor Landesorganisation s-au emis facturi organizațiilor subordonate. Acestea din urmă contribuie la cheltuielile Landesorganisation în funcție de posibilitățile proprii – neexistând reguli prestabilite – fapt care determină Landesorganisation să suporte ea însăși cea mai mare parte a cheltuielilor efectuate în cadrul activității de publicitate în discuție. Pierderile rezultate au putut fi compensate cu sume de bani provenind din subsidii publice, din contribuțiile membrilor, din cotizațiile încasate de la aceștia și din donații.

12 Abia din 2004 presta?iile care nu puteau fi imputate unui anumit beneficiar au fost facturate organiza?iilor regionale sub forma unei prelev?ri denumite „pentru rela?ii publice”. Valoarea acestei prelev?ri depindea, pe de o parte, de num?rul membrilor partidului în fiecare regiune ?i, pe de alt? parte, de num?rul parlamentarilor ale?i provenind din aceast? regiune.

13 În aceste condi?ii, Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 4 alineatul (1) din A ?asea directiv? [TVA] trebuie interpretat în sensul c? «publicitatea extern?» (Außenwerbung) efectuat? de o organiza?ie regional?, autonom? din punct de vedere juridic, a unui partid politic (organizat? la nivel de land), constând în activit??i de rela?ii publice, de informare, de organizare de evenimente, de livrare de material publicitar organiza?iilor locale, precum ?i în organizarea ?i desf??urarea unui bal anual («SPÖ?Ball»), trebuie considerat? ca fiind o activitate economic? atunci când se ob?in, în aceste circumstan?e, venituri prin facturarea (par?ial?) a cheltuielilor efectuate cu titlu de «publicitate extern?» organiza?iilor partidului (organiza?ii regionale etc.), care de asemenea sunt autonome din punct de vedere juridic, precum ?i prin vânzarea biletelor de intrare la respectivul bal?

2) În cadrul aprecierii existen?ei unei «activit??i economice» în sensul articolului 4 alineatele (1) ?i (2) din A ?asea directiv? [TVA], este prejudiciabil faptul c? activit??ile men?ionate în prima întrebare «au repercusiuni» asupra organiza?iei regionale ?i c?, astfel, îi sunt utile? Este normal ca, în cadrul acestor activit??i, s? se fac? implicit publicitate partidului, ideilor ?i obiectivelor acestuia, chiar dac? nu se urm?re?te acest lucru în primul rând, fiind mai curând o consecin?? inevitabil??

3) Se poate vorbi de asemenea de «activitate economic?» în sensul indicat mai sus atunci când cheltuielile de «publicitate extern?» sunt permanent mult mai mari decât veniturile ob?inute din aceste activit??i prin facturarea acestor cheltuieli ?i prin organizarea balului?

4) O activitate este de asemenea de natur? «economic?» atunci când cheltuielile nu sunt facturate pe baza unor criterii economice clar identificabile (de exemplu, imputarea costurilor în func?ie de cauza sau de utilizarea acestora) ?i când organiza?iile locale au, în esen??, libertatea de a stabili dac? ?i în ce m?sur? s? participe la cheltuielile organiza?iei regionale?

5) O activitate este de asemenea de natur? «economic?» atunci când serviciile de publicitate sunt facturate organiza?iilor locale printr?o prelevare al c?rei quantum depinde, pe de o parte, de num?rul membrilor înscri?i la nivel local ?i, pe de alt? parte, de num?rul parlamentarilor care provin din cadrul organiza?iei respective?

6) Pentru a aprecia dac? o activitate are caracter economic, subsidiile publice (precum regimul de finan?are a partidelor din landul Carintia), pentru care nu se pl?te?te impozit pe cifra de afaceri, trebuie considerate avantaje economice?

7) Dac? «publicitatea extern?» ar trebui calificat? în sine drept activitate economic? în sensul articolului 4 alineatele (1) ?i (2) din A ?asea directiv? [TVA]: faptul c? activit??ile de rela?ii publice ?i de publicitate electoral? fac parte din nucleul dur al activit??ilor partidelor politice ?i constituie o condi?ie *sine qua non* pentru realizarea obiectivelor politice ?i a ideilor se opune calific?rii acestor activit??i drept «activit??i economice»?

8) Activit??ile efectuate de reclamant? ?i calificate drept «publicitate extern?» sunt comparabile cu cele ale agen?iilor de publicitate în sensul anexei D [punctul] 10 din A ?asea directiv? [TVA] ?i/sau pot corespunde acestor activit??i prin con?inutul lor? În cazul unui r?spuns afirmativ la aceast? întrebare, se poate califica drept «semnificativ» volumul acestor activit??i, ?inând cont de

structura veniturilor și a cheltuielilor existente în perioada relevantă pentru acțiune?”

Cu privire la întrebările preliminare

14 Prin întrebările adresate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere dorește să se stabilească, în esență, dacă articolul 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă TVA trebuie interpretat în sensul că activitățile de publicitate externă desfășurate de o organizație a unui partid politic dintr-un stat membru trebuie considerate o activitate economică.

15 Potrivit articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă TVA, persoană impozabilă înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2) al aceluiași articol, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. Această noțiune „activități economice” este definită la alineatul (2) în sensul că înglobează toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, în special exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

16 În această privință, trebuie precizat că, dacă articolul 4 din A șasea directivă TVA stabilește un câmp de aplicare foarte larg pentru TVA, această prevedere vizează numai activitățile cu caracter economic (a se vedea Hotărârile din 26 iunie 2007, T-Mobile Austria și alții, C-284/04, Rep., p. I-5189, punctul 34, precum și Hutchison 3G și alții, C-369/04, Rep., p. I-5247, punctul 28).

17 De asemenea, rezultatul dintr-o jurisprudență constantă a cărei analiză definițiilor noțiunilor de persoană impozabilă și de activități economice 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 (a se vedea în special Hotărârea din 21 februarie 2006, University of Huddersfield, C-223/03, Rec., p. I-1751, punctul 47, Hotărârea T-Mobile Austria și alții, citată anterior, punctul 35, precum și Hotărârea Hutchison 3G și alții, citată anterior, punctul 29).

18 Din decizia de trimitere rezultă că, în acțiunea principală, activitatea exercitată de Landesorganisation a constat în realizarea de activități de relații publice, de informare, de organizare de evenimente, de livrări de materiale publicitare către alte organizații ale SPÖ și în organizarea unui bal anual.

19 În această privință, trebuie observat în primul rând că baza de impozitare a unei prestații de servicii este constituită din tot ceea ce se primește în contrapartidă pentru serviciul furnizat și că o prestare de servicii nu este impozabilă decât în cazul în care există o legătură directă între serviciul prestat și contrapartida primită. Rezultă că o prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă TVA 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 (Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma, C-16/93, Rec., p. I-743, punctele 13 și 14, precum și jurisprudența citată).

20 În al doilea rând, trebuie precizat că, în cadrul articolului 4 alineatul (2) din A șasea directivă TVA, conceptul „exploatare” se referă, conform cerințelor principiului neutralității sistemului comun al TVA-ului, la toate operațiunile, oricare ar fi forma juridică a acestora, prin care se urmărește obținerea de venituri cu caracter de continuitate din bunul respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM, C-77/01, Rec., p. I-4295, punctul 48, și Hotărârea din 21 octombrie 2004, BBL, C-8/03, Rec., p. I-10157, punctul 36).

21 În această privință, trebuie arătat că activitatea în cauză în acțiunea principală, astfel cum a fost descrisă la punctul 18 din prezenta hotărâre, constă în operațiuni de publicitate. Or, în speță, această exploatare nu permite obținerea de venituri cu caracter de continuitate.

22 Astfel, trebuie constatat că SPÖ, pentru a-și permite continuarea activităților sale, este finanțat prin intermediul subsidiilor publice, conform legii naționale privind finanțarea partidelor politice, prin diverse donații și prin cotizațiile plătite de membrii acestui partid.

23 Prin urmare, singurele venituri cu caracter de continuitate provin din finanțarea publică și din cotizațiile membrilor partidului respectiv, aceste venituri având în special rolul de a acoperi pierderile generate de activitatea în cauză în acțiunea principală.

24 Astfel, prin acest tip de activități, SPÖ exercită o activitate de comunicare în cadrul realizării obiectivelor sale politice și care vizează difuzarea ideilor sale în calitate de organizație politică. Mai precis, activitatea SPÖ, prin intermediul în special al Landesorganisation, este de a contribui la formarea voinței politice în vederea participării la exercitiul puterii politice. Exercițând această activitate, SPÖ nu participă totuși pe vreo piață.

25 În consecință, activitatea în cauză în acțiunea principală nu poate constitui o activitate economică în sensul articolului 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă TVA.

26 Ținând cont de considerațiile precedente, trebuie să se răspundă că articolul 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă TVA trebuie interpretat în sensul că activități de publicitate externe realizate de organizația unui partid politic dintr-un stat membru nu trebuie considerate o activitate economică.

Cu privire la cheltuielile de judecată

27 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 doua) declară:

Articolul 4 alineatele (1) și (2) 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 activități de publicitate externe realizate de organizația unui partid politic dintr-un stat membru nu trebuie considerate o activitate economică.

Semnături

* Limba de procedură: germană.