

Processo C-267/08

SPÖ Landesorganisation Kärnten

contra

Finanzamt Klagenfurt

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt)

«IVA – Direito à dedução do imposto pago a montante – Conceito de ‘actividades económicas’ – Organização regional de um partido político – Actividades publicitárias que beneficiam as organizações locais do partido – Despesas relativas a essas actividades que excedem os rendimentos»

Sumário do acórdão

Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Actividades económicas na acepção do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 4.º, n.os 1 e 2)

O artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, deve ser interpretado no sentido de que as actividades de publicidade externa realizadas pela secção de um partido político de um Estado-Membro não devem ser consideradas uma actividade económica. Com efeito, tais actividades não permitem obter rendimentos com carácter de permanência, uma vez que os únicos rendimentos com carácter de permanência provêm do financiamento público e das quotizações dos membros do partido e se destinam, em particular, a cobrir as perdas geradas pelas actividades de publicidade externa. Assim, através dessas actividades de publicidade, um partido político exerce uma actividade de comunicação no âmbito da realização dos seus objectivos políticos, que visa difundir as suas ideias enquanto organização política. Ao exercer essas actividades, o referido partido político não participa, porém, em nenhum mercado.

(cf. n.os 21, 23 e 24 e disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

6 de Outubro de 2009 (*)

«IVA – Direito à dedução do imposto pago a montante – Conceito de ‘actividades económicas’ – Organização regional de um partido político – Actividades publicitárias que beneficiam as

organizações locais do partido – Despesas relativas a essas actividades que excedem os rendimentos»

No processo C-267/08,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Áustria), por decisão de 16 de Junho de 2008, entrado no Tribunal de Justiça em 20 de Junho de 2008, no processo

SPÖ Landesorganisation Kärnten

contra

Finanzamt Klagenfurt,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente de secção, J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (relator), L. Bay Larsen e C. Toader, juízes,

advogado-geral: M. Poiares Maduro,

secretário: K. Malažek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 23 de Abril de 2009,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Finanzamt Klagenfurt, por J. Wogrin, na qualidade de agente, assistido por G. Lackner, Rechtsanwalt,
- em representação do Governo grego, por O. Patsopoulou, S. Trekli e V. Karra, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 9 de Julho de 2009,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 4.º, n.os 1 e 2, 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 (JO L 145, p. 1, a seguir «Sexta Directiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a SPÖ Landesorganisation Kärnten, que é a secção do partido socialista austríaco no *Land* da Caríntia (a seguir «Landesorganisation»), ao Finanzamt Klagenfurt, a respeito do tratamento fiscal, do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), de certas actividades publicitárias desenvolvidas por esta secção por conta das organizações regionais e locais do referido partido no *Land* da Caríntia, durante os anos de 1988 a 2004.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 4.º da Sexta Directiva IVA tem a seguinte redacção:

«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.

[...]»

Legislação nacional

4 O § 1 da Lei dos Partidos (Parteiengesetz), que tem nível hierárquico constitucional, prevê:

«(1) A existência e a multiplicidade de partidos políticos são elementos essenciais da ordem democrática da República da Áustria [artigo 1.º da Constituição Federal austríaca].

(2) Os deveres dos partidos políticos incluem a participação na formação da vontade política.

[...]»

5 De acordo com o disposto no artigo VI da Lei Relativa à Reforma Fiscal de 1975 (Abgabenänderungsgesetz 1975), os partidos políticos, no âmbito de aplicação das disposições fiscais previstas pelo § 3, n.º 3, do Código Fiscal federal (Bundesabgabenordnung), devem ser considerados organismos de direito público, quando dotados de personalidade jurídica, em conformidade com o disposto no § 1 da lei dos partidos.

6 O § 2 da Lei relativa ao Imposto sobre o Volume de Negócios de 1994

(Umsatzsteuergesetz 1994) define os conceitos de empresário e de empresa. O n.º 3 desta disposição diz respeito aos organismos de direito público.

7 Nos termos do referido n.º 3, os organismos de direito público só exercem, em princípio, actividades comerciais ou profissionais no âmbito dos seus estabelecimentos comerciais, na acepção do § 2 da Lei relativa ao Imposto sobre as Pessoas Colectivas de 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988), salvo excepções não relevantes para o caso vertente.

8 O § 2 desta lei define estabelecimento comercial de um organismo de direito público, do seguinte modo:

«(1) Constitui um estabelecimento comercial de um organismo de direito público qualquer estabelecimento

- com autonomia económica e
- que esteja afecto exclusiva ou predominantemente a uma actividade económica privada com carácter permanente,
- com a finalidade de obtenção de rendimentos ou, caso não participe na actividade económica geral, de outras vantagens económicas, e
- que não se dedique à agricultura ou à silvicultura (§ 21 da Lei do Imposto sobre o Rendimento de 1988 [Einkommensteuergesetz 1988]).

A intenção de obter lucros não é necessária. A actividade do estabelecimento é sempre considerada uma actividade comercial.

[...]

(4) Um estabelecimento comercial é tributado pela totalidade dos seus rendimentos, quando ele próprio é um organismo de direito público.

(5) O exercício da autoridade pública (empresa pública) não constitui uma actividade económica privada na acepção do n.º 1. Presume-se em especial o exercício da autoridade pública quando estão em causa prestações cuja aceitação pelo beneficiário é obrigatória por força de um acto legislativo ou administrativo.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 O recurso no processo principal foi interposto pela Landesorganisation. Esta secção, dotada de personalidade jurídica, realizou certas actividades para as secções regionais e locais que lhe estão subordinadas, no domínio das relações públicas, da publicidade e da informação, actividades que são qualificadas de «publicidade externa». Em particular, adquiriu material publicitário antes das eleições, que seguidamente distribuiu, contra factura, às diversas organizações regionais e locais, consoante as suas necessidades, e organizou todos os anos o baile do SPÖ.

10 As partes no processo principal opõem-se quanto à questão de saber se a Landesorganisation deve ser considerada um sujeito passivo, na acepção da Sexta Directiva IVA, no âmbito das suas actividades de publicidade externa destinadas às secções subordinadas e, por conseguinte, se tem o direito de deduzir o IVA pago a montante nesse contexto.

11 Segundo as conclusões do órgão jurisdicional de reenvio, as receitas obtidas pela

Landesorganisation, entre os anos de 1998 e de 2004, provinham principalmente da facturação de prestações às secções regionais e locais assim como da venda das entradas para o baile anual do SPÖ. Em contrapartida, só uma pequena fracção das despesas da Landesorganisation foi facturada às secções subordinadas. Estas participam nas despesas da Landesorganisation em função das suas possibilidades – sem que existam regras preestabelecidas a respeitar –, o que obriga a própria Landesorganisation a suportar a maior parte dos custos relativos à actividade publicitária em questão. As perdas que daí resultaram puderam ser contrabalançadas com o dinheiro proveniente das subvenções públicas, das contribuições dos membros, das quotizações pagas por estes e dos donativos.

12 Foi só a partir de 2004 que as prestações que não podiam ser imputadas a um beneficiário concreto foram facturadas às secções regionais sob a forma de uma contribuição de «relações públicas». O montante dessa contribuição dependia, por um lado, do número de membros do partido em cada região e, por outro, do número de membros do parlamento eleitos oriundos dessa região.

13 Nestas condições, o Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt, decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva [IVA] deve ser interpretado no sentido de que a ‘publicidade externa’ (Außenwerbung) efectuada pela [secção] regional juridicamente autónoma de um partido político (organizada a nível do *Land*), 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 auferidos [rendimentos] da [facturação] (parcial) posterior das despesas de ‘publicidade externa’ às [secções] do partido juridicamente independentes (organizações [regionais], etc.), bem como das entradas cobradas no âmbito da realização do baile?

2) No quadro da apreciação [da existência] de uma ‘actividade económica’, na acepção do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva [IVA], 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, [ser necessariamente feita] publicidade aos partidos enquanto tais, bem como aos seus objectivos políticos e à sua ideologia, ainda que não com carácter principal, mas pelo menos [como consequência] 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 [duradouro os rendimentos obtidos] com essa actividade através da [facturação] 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 (por exemplo, [através da] imputação dos custos a quem os causa ou deles beneficia) e, no essencial, se deixa às organizações [locais] 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 [facturação] dos serviços de publicidade às organizações [locais] reveste a forma de uma contribuição cujo montante depende, por um lado, do número de membros da organização [local] em causa e, por outro, do número de [parlamentares] 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 pelo *Land* da Caríntia) [em relação às quais não é devido o pagamento de imposto sobre o volume de negócios] devem ser consideradas, de algum modo, vantagens económicas?

7) Caso a 'publicidade externa', considerada isoladamente, constitua uma actividade económica, na acepção do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva [IVA]: obsta à qualificação dessa actividade como 'actividade económica' o facto de [as actividades] de promoção dos partidos [políticos] e a publicidade eleitoral pertencerem ao núcleo essencial da actividade dos partidos políticos e constituírem uma condição *sine qua non* para o cumprimento dos [respectivos] 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 [IVA], ou são equivalentes a estas quanto ao conteúdo? Em caso de resposta afirmativa, o volume das actividades desenvolvidas pode ser qualificado [de] '[significativa]' à luz da estrutura [dos rendimentos] e das despesas existente no período objecto de recurso?»

Quanto às questões prejudiciais

14 Com estas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se o artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que as actividades de publicidade externa realizadas pela secção de um partido político de um Estado-Membro devem ser consideradas uma actividade económica.

15 Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA, por «sujeito passivo» entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2 do mesmo artigo, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade. Este conceito de «actividades económicas» encontra-se definido no referido n.º 2, no sentido de que engloba todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, nomeadamente as operações que envolvem a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

16 A este respeito, há que esclarecer que, embora o artigo 4.º da Sexta Directiva IVA confira um âmbito de aplicação muito lato ao IVA, apenas são abrangidas por esta disposição as actividades que tenham carácter económico (v. acórdãos de 26 de Junho de 2007, *T-Mobile Austria e o.*, C-284/04, Colect., p. I-5189, n.º 34, e *Hutchison 3G e o.*, C-369/04, Colect., p. I-5247, n.º 28).

17 Resulta igualmente de jurisprudência assente que a análise dos conceitos de sujeito passivo e de actividades económicas põe em evidência a extensão do âmbito de aplicação coberto pelo conceito de actividades económicas e o carácter objectivo desse conceito, no sentido de que a actividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objectivos e dos seus resultados (v., nomeadamente, acórdãos de 21 de Fevereiro de 2006, *University of Huddersfield*, C-223/03, Colect., p. I-1751, n.º 47; *T-Mobile Austria e o.*, já referido, n.º 35; e *Hutchison 3G e o.*, já referido, n.º 29).

18 Resulta da decisão de reenvio que, no processo principal, a actividade exercida pela Landesorganisation consistiu em realizar actividades de relações públicas, de informação, de organização de eventos, de fornecimento de material publicitário a outras secções do SPÖ e em organizar um baile anual.

19 A este respeito, há que observar, em primeiro lugar, que a matéria colectável de uma prestação de serviços é constituída por tudo o que é recebido como contrapartida do serviço prestado e que, deste modo, uma prestação de serviços só é tributável se houver um nexo directo entre o serviço prestado e a contrapartida recebida. Daqui resulta que uma prestação de serviços só é efectuada «a título oneroso», na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA, e só é assim tributável, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são efectuadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário (acórdão de 3 de Março de 1994, Tolsma, C?16/93, Colect., p. I?743, n.os 13 e 14 e jurisprudência aí referida).

20 Em segundo lugar, importa esclarecer que, no âmbito do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva IVA, o conceito de «exploração» se refere, em conformidade com as exigências do princípio da neutralidade do sistema comum do IVA, a todas as operações, seja qual for a sua forma jurídica, destinadas a obter receitas com carácter de permanência (v., neste sentido, acórdãos de 29 de Abril de 2004, EDM, C?77/01, Colect., p. I?4295, n.º 48, e de 21 de Outubro de 2004, BBL, C?8/03, Colect., p. I?10157, n.º 36).

21 A este respeito, importa referir que a actividade em causa no processo principal, conforme foi descrita no n.º 18 do presente acórdão, consiste em operações de publicidade. Ora, no caso em apreço, esta exploração não permite obter rendimentos com carácter de permanência.

22 Com efeito, cabe observar que o SPÖ, para assegurar a perenidade das suas actividades, é financiado por meio de subvenções públicas, em conformidade com a legislação nacional austríaca sobre o financiamento dos partidos políticos, de diversos donativos e de quotizações pagas pelos membros desse partido.

23 Por conseguinte, os únicos rendimentos com carácter de permanência provêm do financiamento público e das quotizações dos membros do referido partido, destinando-se estes rendimentos, em particular, a cobrir as perdas geradas pela actividade em causa no processo principal.

24 Assim, através dessas actividades, o SPÖ exerce uma actividade de comunicação no âmbito da realização dos seus objectivos políticos, que visa difundir as suas ideias enquanto organização política. Mais concretamente, a actividade do SPÖ, por intermédio, em particular, da Landesorganisation, consiste em contribuir para a formação da vontade política com vista a participar no exercício do poder político. Ao exercer esta actividade, o SPÖ não participa, porém, em nenhum mercado.

25 Por consequência, a actividade em causa no processo principal não pode constituir uma actividade económica, na acepção do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva IVA.

26 À luz do exposto, há que responder que o artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que as actividades de publicidade externa realizadas pela secção de um partido político de um Estado-Membro não devem ser consideradas uma actividade económica.

Quanto às despesas

27 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

O artigo 4.º, n.os 1 e 2, 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 as actividades de publicidade externa realizadas pela secção de um partido político de um Estado-Membro não devem ser consideradas uma actividade económica.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.