

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

16 septembrie 2008*

În cauza C-288/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) (Regatul Unit), prin decizia din 6 martie 2007, primită de Curte la 14 iunie 2007, în procedura

Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

împotriva

Isle of Wight Council,

Mid-Suffolk District Council,

South Tyneside Metropolitan Borough Council,

West Berkshire District Council,

* Limba de procedură: engleza.

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, președinte, domnii P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas și K. Lenaerts, președinți de cameră, domnii G. Arestis, U. Lõhmus, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh și A. Arabadjiev (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Poiares Maduro,
grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 1 aprilie 2008,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council și West Berkshire District Council, de domnii J. Ghosh, QC, J. Henderson, barrister, și R. Genn, solicitor, precum și de doamna L. Leach, adviser;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna Z. Bryanston-Cross, în calitate de agent, asistată de domnii C. Vajda, QC, și B. Rayment, barrister;
- pentru Irlanda, de domnul D. O'Hagan, în calitate de agent, asistat de domnii A. Aston, SC, și N. Travers, BL;

- pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul G. De Bellis, avvocato dello Stato;

- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul R. Lyal și de doamna M. Afonso, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 iunie 2008,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 4 alineatul (5) 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”).

- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unor litigii între Commissioners of Her Majesty’s Revenue & Customs (denumiți în continuare „Commissioners”), pe de o parte, și patru autorități locale, mai exact Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council și West Berkshire District Council (denumite în continuare, împreună, „autoritățile locale implicate”), pe de altă parte, referitor la calitatea acestor autorități de persoane impozabile în privința taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru activitățile de exploatare a parcarilor închise de automobile („offstreet parking”, denumite în continuare „parcările”).

Cadrul juridic

- 3 Articolul 2 din A șasea directivă, care face parte din titlul II al acesteia intitulat „Sfera de aplicare”, prevede:

„Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

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

[...]”[traducere neoficială]

- 4 Articolul 4 din A șasea directivă, care face parte din titlul IV al acesteia intitulat „Persoane plătitoare de impozit”, 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 de 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 ar determina denaturări semnificative ale concurenței.

În orice caz, aceste organisme sunt considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile cuprinse în anexa D, cu condiția ca aceste activități să nu fie efectuate la o scară neglijabilă.

Statele membre pot considera activitățile acestor organisme care sunt scutite în temeiul articolului 13 sau 28 activități în care acestea sunt implicate ca autorități publice.” [traducere neoficială]

- 5 Anexa D din A șasea directivă, la care face trimitere articolul 4 alineatul (5) al treilea paragraf din aceasta, enumeră 13 categorii de operațiuni. Totuși, exploatarea de parcări nu face parte dintre acestea din urmă.
- 6 Articolul 4 alineatul (5) din A șasea directivă, al cărui efect direct a fost recunoscut de Curte prin Hotărârea din 17 octombrie 1989, Comune di Carpaneto Piacentino și

alții (231/87 și 129/88, Rec., p. 3233, punctul 33), nu a făcut obiectul unei transpuneri în dreptul Regatului Unit.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

- 7 Autoritățile locale implicate oferă spre închiriere locuri în parcări de automobile. Sectorul privat furnizează la rândul său acest serviciu.

- 8 Tradițional, în Regatul Unit, colectivitățile locale au fost considerate ca având calitatea persoane impozabile în privința TVA pentru veniturile obținute din exploatarea de parcări. Cu toate acestea, ca urmare a pronunțării Hotărârii din 14 decembrie 2000, *Fazenda Pública* (C-446/98, Rec., p. I-11435), aproximativ 127 de colectivități locale au introdus cereri de rambursare a TVA-ului plătit anterior, apreciind că, în temeiul articolului 4 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă, nu ar fi trebuit să fie considerate drept persoane impozabile în privința acestei taxe. Cuantumul total al cererilor de rambursare formulate se ridică la 129 milioane GBP. În ceea ce privește numărul total al reclamațiilor susceptibile a fi introduse, se arată în decizia de trimitere că în Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord există 468 de colectivități locale.

- 9 În litigiile care formează obiectul cauzei principale, quantumul sumelor a căror restituire se solicită este de 1,6 milioane GBP. Instanța de trimitere subliniază că aceste litigii sunt dosare pilot, dat fiind că autoritățile locale implicate constituie un eșantion reprezentativ al ansamblului colectivităților locale. Într-adevăr, Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council și West Berkshire District Council asigură administrarea unei insule, a unei zone rurale, a unei zone urbane și, respectiv, a unei regiuni.

10 Considerând că, potrivit unei interpretări corecte a dreptului comunitar, nu datorau TVA pentru activitatea în discuție, autoritățile locale implicate au solicitat rambursarea TVA-ului plătit anterior. Cu toate acestea, Commissioners au refuzat să procedeze la o asemenea rambursare. În consecință, aceste autorități locale au formulat o acțiune împotriva deciziei Commissioners în fața VAT and Duties Tribunal, London. Apreciind că, în temeiul articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă, calitatea de persoană neimpozabilă trebuie să facă obiectul unei analize specifice în cazul fiecăreia dintre autoritățile locale implicate, în alți termeni „persoană impozabilă cu persoană impozabilă”, VAT and Duties Tribunal, London a ajuns la concluzia potrivit căreia calitatea de persoane neimpozabile a acestor autorități în ceea ce privește TVA-ul nu ar determina denaturări semnificative ale concurenței. Fiecare dintre autoritățile menționate a fost, așadar, scutită de plata TVA-ului în ceea ce privește veniturile obținute din exploatarea de parcări.

11 Commissioners au declarat apel împotriva deciziei VAT and Duties Tribunal, London, în fața High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division). Argumentul principal al acestora este dedus din aceea că articolul 4 alineatul (5) din A șasea directivă ar avea consecințe la nivel național care ar impune efectuarea unei aprecieri globale cu privire la impactul pe care îl are asupra sectorului privat în ansamblul său scutirea de TVA acordată autorităților locale pentru exploatarea de parcări. Acest apel vizează în egală măsură interpretarea termenilor „ar determina” și „semnificative” conținuți de fragmentul de frază „în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile ar determina denaturări semnificative ale concurenței” care face parte din articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă.

12 În aceste condiții, High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Expresia «denaturări ale concurenței» trebuie apreciată pentru fiecare organism de drept public în parte, astfel încât, în contextul prezentei cauze, aceasta trebuie interpretată prin referire la sectorul sau la sectoarele în care organismul

menționat exploatează parcări, sau prin referire la întregul teritoriu național al statelor membre?

- 2) Ce semnificație au [termenii] «ar determina»? Mai precis, ce grad de probabilitate sau ce nivel de certitudine este necesar pentru ca această condiție să fie îndeplinită?

- 3) Care este înțelesul termenului «semnificative»? În particular, termenul «semnificative» vizează un efect asupra concurenței care să fie mai mult decât unul neglijabil sau *de minimis*, un efect «notabil» sau un efect «excepțional»?

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

Observațiile prezentate Curții

- 13 Autoritățile locale implicate consideră că expresia „denaturări ale concurenței” trebuie apreciată pentru fiecare organism de drept public în parte, astfel încât, în contextul prezentei cauze, aceasta trebuie interpretată prin referire la teritoriul sau la teritoriile pe care organismul respectiv oferă spre închiriere locuri în parcările

de automobile, iar nu prin referire la o piață ipotetică, care să acopere totalitatea teritoriului național al unui stat membru dat. O abordare contrară ar fi incoerentă în considerarea chiar a noțiunii de concurență. Potrivit acestor autorități locale, scutirea de TVA acordată fiecăreia dintre ele nu ar determina în niciun mod denaturări ale concurenței în raport cu prestatorii privați sau cu autoritățile locale situate, de exemplu, în Glasgow și cu atât mai puțin denaturări „semnificative”. Astfel, o persoană care ar dori să facă cumpărături pe insula Wight nu și-ar parca vehiculul la Manchester.

- 14 Guvernul Regatului Unit, întemeindu-se mai ales pe principiul neutralității fiscale și al securității juridice, apreciază că, în genere, o abordare „activitate cu activitate”, în alți termeni o abordare care ține seama de ansamblul pieței naționale, iar nu de fiecare piață locală, este mai rezonabilă în vederea interpretării articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă. Natura locală a cererii ar avea semnificația că pot exista mai multe piețe locale chiar în circumscripția unei autorități locale date, dintre care unele pot ocaziona concurență în timp ce altele nu.
- 15 Potrivit Irlandei, rezultă din jurisprudența Curții că statele membre sunt libere să aleagă metoda cea mai adecvată pentru transpunerea în dreptul național a articolului 4 alineatul (5) al doilea și al treilea paragraf din A șasea directivă. Ar incumba fiecărui stat membru obligația de a determina activitățile desfășurate de stat și de entitățile publice care, în măsura în care ar fi scutite de plata TVA, ar determina denaturări semnificative ale concurenței. Statele membre ar putea astfel să adopte abordări locale, regionale sau naționale.
- 16 Guvernul italian propune să se facă aplicarea principiilor proprii domeniului concurenței. În această privință face referire la Comunicarea Comisiei privind definiția pieței relevante în sensul dreptului comunitar al concurenței (JO 1997, C 372, p. 5, Ediție specială 08/vol. 3, p. 60) și consideră, pe această bază, că piața geografică relevantă, în litigiile care formează obiectul cauzei principale, nu poate fi în niciun caz constituită de totalitatea pieței naționale. Nu s-ar putea considera, în materia

închirierii de locuri de parcare, că ar exista o concurență oarecare între serviciile oferite de orașe diferite.

- 17 În opinia Comisiei Comunităților Europene se impune a se ține seama de natura activității, iar nu de condițiile locale de concurență pentru a evalua riscul unor denaturări ale concurenței. Că o asemenea abordare este fondată s-ar putea deduce din faptul că articolul 4 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă prevede că operațiunile cuprinse în anexa D la aceasta din urmă trebuie, în orice caz, să fie supuse plății TVA, cu excepția cazului în care aceste activități sunt efectuate la o scară neglijabilă. Astfel fiind, A șasea directivă ar porni în mod clar de la ipoteza potrivit căreia raportul de concurență și riscul de denaturări care rezultă din acesta ar trebui determinate în mod abstract în raport cu natura însăși a activității și fără referire la condițiile locale.

Răspunsul Curții

- 18 Cu titlu preliminar, se impune a se reaminti că, potrivit articolului 4 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă, 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.
- 19 Astfel cum s-a pronunțat Curtea în mai multe rânduri, pentru ca această dispoziție să fie aplicabilă trebuie întrunite două condiții cumulative, respectiv exercitarea unor activități de către un organism de drept public și exercitarea unor activități în care se angajează ca autorități publice (a se vedea în acest sens, în special, Hotărârea din 25 iulie 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Rec., p. I-4247, punctul 18, și Hotărârea Fazenda Pública, citată anterior, punctul 15).

- 20 În ceea ce privește prima dintre aceste condiții, este cert că autoritățile locale implicate sunt organisme de drept public în sensul articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă.
- 21 În ceea ce privește a doua condiție, se impune a se reaminti că activitățile în care se angajează ca autorități publice în sensul aceleiași dispoziții sunt acelea îndeplinite de organismele de drept public în cadrul regimului juridic care le este propriu, cu excluderea activităților pe care le exercită în aceleași condiții juridice ca și operatorii economici privați (a se vedea, în special, Hotărârea Fazenda Pública, citată anterior, punctul 17 și jurisprudența citată).
- 22 Ținând seama de natura analizei care trebuie efectuată, revine instanței naționale competența de a califica activitatea în discuție în acțiunea principală în considerarea criteriului desprins mai sus (Hotărârea din 17 octombrie 1989, Comune di Carpaneto Piacentino și alții, citată anterior, punctul 16, Hotărârea din 15 mai 1990, Comune di Carpaneto Piacentino și alții, C-4/89, Rec., p. I-1869, punctul 11, și Hotărârea Fazenda Pública, citată anterior, punctul 23).
- 23 Întrucât aspectul dacă, în litigiile care formează obiectul cauzei principale, autoritățile locale implicate acționau în calitate de autorități publice nu a fost ridicat în cadrul unei trimiteri în fața Curții, se impune, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, a se porni de la ipoteza potrivit căreia activitatea în discuție în acțiunea principală trebuie considerată, în vederea soluționării prezentei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare, ca aparținând domeniului de aplicare al articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă.
- 24 Se impune de asemenea a se reaminti că, și atunci când autoritățile locale se angajează într-o asemenea activitate ca autorități publice, trebuie considerate persoane impozabile, potrivit articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă, în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile ar determina denaturări

semnificative ale concurenței. Sub acest aspect, instanța de trimitere pune în discuție aspectul dacă aceste denaturări trebuie să fie apreciate prin referire la piețele locale pe care acționează fiecare dintre autoritățile locale implicate sau prin referire la activitate, astfel cum aceasta este exercitată pe ansamblul teritoriului național.

25 Pentru a răspunde la această întrebare, se impune, în lipsa unor indicații în chiar textul articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă, a se lua în considerare economia și finalitatea acestei directive, precum și poziția articolului 4 alineatul (5) în sistemul comun de TVA consacrat prin directiva menționată.

26 Este important să se sublinieze, sub acest aspect, că, în regulă generală și potrivit articolului 2 punctul 1 din aceeași directivă, sunt supuse TVA-ului prestările de servicii efectuate cu titlu oneros.

27 De altfel, potrivit articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă, 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 de rezultatele activității respective. Această noțiune „activitate economică” este definită la alineatul (2) menționat ca incluzând toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii (Hotărârea din 26 iunie 2007, T-Mobile Austria și alții, C-284/04, Rep., p. I-5189, punctul 33).

28 Astfel, articolul 4 din A șasea directivă stabilește un câmp de aplicare foarte larg pentru TVA (a se vedea Hotărârea din 26 martie 1987, Comisia/Țările de Jos, 235/85, Rec., p. 1471, punctul 7, și Hotărârea din 4 decembrie 1990, van Tien, C-186/89, Rec., p. I-4363, punctul 17).

- 29 În această privință, trebuie totuși precizat că această din urmă prevedere vizează numai activitățile cu caracter economic (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Rec., p. I-3695, punctul 15, Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM, C-77/01, Rec., p. I-4295, punctul 47, Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec., p. I-4357, punctul 18, precum și Hotărârea T-Mobile Austria și alții, citată anterior, punctul 34).
- 30 Doar prin derogare de la această regulă generală anumite activități de natură economică nu sunt supuse TVA-ului. O asemenea derogare este prevăzută la articolul 4 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă, în virtutea căruia organismele de drept public nu sunt persoane impozabile pentru activitățile în care se angajează ca autorități publice.
- 31 Această derogare vizează în principal activitățile desfășurate de organismele de drept public în calitate de autorități publice care, deși au natură economică, sunt strâns legate de folosirea prerogativelor de putere publică. În aceste condiții, calitatea de persoane neimpozabile a organismelor menționate în ceea ce privește TVA-ul, pentru aceste activități, nu are un potențial efect anticoncurențial din moment ce acestea din urmă sunt în general desfășurate de sectorul public cu titlu exclusiv sau quasi-exclusiv.
- 32 Cu toate acestea, chiar atunci când aceste organisme exercită asemenea activități în calitate de autorități publice, trebuie considerate persoane impozabile, potrivit articolului 4 alineatul (5) al doilea și al treilea paragraf din A șasea directivă, în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile ar determina denaturări semnificative ale concurenței sau dacă menționatele activități, în măsura în care nu sunt efectuate la o scară neglijabilă, sunt cuprinse în anexa D la aceeași directivă.

- 33 Un organism de drept public poate, astfel, să fie însărcinat, în virtutea dreptului național, să exercite anumite activități de natură esențial economică în cadrul regiunii juridice care îi este propriu, aceleași activități putând fi exercitate în paralel și de operatori privați, astfel încât calitatea de persoană neimpozabilă a organismului menționat în ceea ce privește TVA-ul poate genera anumite denaturări ale concurenței.
- 34 Legiuitorul comunitar a căutat să evite tocmai acest rezultat nedorit, prevăzând, la articolul 4 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, că organismele de drept public sunt, „în orice caz”, în ceea ce privește activitățile enumerate în mod expres în anexa D la aceeași directivă (și anume telecomunicațiile, furnizarea de apă, de gaz, de electricitate și de energie termică, transportul de bunuri, prestările de servicii portuare și aeroportuare, transportul de pasageri etc.), considerate persoane impozabile, cu condiția ca aceste activități să nu fie efectuate la o scară neglijabilă, chiar dacă organismele de drept public se angajează în aceste activități în calitate de autorități publice.
- 35 În alți termeni, se prezumă că această calitate de persoane neimpozabile a organismelor de drept public în ceea ce privește TVA-ul, pentru activitățile amintite, determină anumite denaturări ale concurenței, cu excepția cazului în care aceste activități sunt efectuate la o scară neglijabilă. Reiese astfel cu claritate din modul de redactare a articolului 4 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă că, independent de aspectul că un organism de drept public dat face sau nu face față unei concurențe la nivelul pieței locale pe care exercită activitățile respective, calitatea de persoană impozabilă în ceea ce privește TVA-ul rezultă din exercitarea activităților cuprinse în anexa D la aceeași directivă.
- 36 În plus, pot exista, la nivel național, alte activități de natură esențial economică, necuprinse în anexa D la A șasea directivă, a căror listă poate varia de la un stat membru la altul sau de la un sector economic la altul, care pot fi exercitate în paralel atât de către organisme de drept public în calitate de autorități publice, cât și de către operatori privați.

- 37 Tocmai acestor activități li se aplică articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă, care prevede că organismele de drept public, chiar atunci când se angajează ca autorități publice, sunt considerate persoane impozabile în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile ar determina denaturări semnificative ale concurenței.
- 38 Al doilea și al treilea paragraf ale menționatului articol 4 alineatul (5) din A șasea directivă se află, în consecință, în strânsă interdependență dat fiind că urmăresc același obiectiv, și anume stabilirea calității de persoane impozabile în ceea ce privește TVA-ul a organismelor de drept public chiar atunci când acestea se angajează ca autorități publice. Aceste paragrafe sunt astfel supuse aceleiași logici prin intermediul căreia legiuitorul comunitar a înțeles să limiteze câmpul de aplicare al calității de persoane neimpozabile a organismelor de drept public pentru a fi respectată regula generală, enunțată la articolul 2 punctul 1 și la articolul 4 alineatele (1) și (2) din această directivă, potrivit căreia orice activitate de natură economică este, în principiu, supusă TVA-ului.
- 39 În consecință, se impune a se interpreta împreună al doilea și al treilea paragraf ale articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă.
- 40 Prin urmare, calitatea de persoane impozabile în ceea ce privește TVA-ul a organismelor de drept public, întemeiată fie pe al doilea paragraf al articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă, fie pe al treilea paragraf al acestei dispoziții, rezultă din exercitarea unei activități date ca atare, independent de aspectul că organismele menționate fac sau nu fac față unei concurențe la nivelul pieței locale pe care exercită această activitate.
- 41 Această concluzie se confirmă de altfel prin principiile generale ale dreptului comunitar aplicabile în materie fiscală, precum principiul neutralității fiscale și al securității juridice.

42 Astfel, principiul neutralității fiscale, principiu fundamental al sistemului comun al TVA (a se vedea în special Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 92), se opune ca operatorii economici care efectuează aceleași operațiuni să fie tratați diferit în materia perceperii TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg, C-216/97, Rec., p.I-4947, punctul 20).

43 În această privință, se impune a se reaminti că articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă urmărește să asigure respectarea principiului neutralității fiscale (Hotărârea din 8 iunie 2006, Feuerbestattungsverein Halle, C-430/04, Rec., p. I-4999, punctul 24).

44 Dacă este adevărat că A șasea directivă prevede anumite derogări care pot compromite într-o anumită măsură aplicarea principiului neutralității fiscale, precum derogarea prevăzută la articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iunie 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, Rec., p. I-4685, punctul 43), în măsura în care această dispoziție permite ca organismele de drept public să fie considerate persoane neimpozabile în ceea ce privește TVA-ul atât timp cât neimpozitarea acestora nu ar determina decât denaturări ne semnificative ale concurenței, nu este mai puțin adevărat că această derogare trebuie interpretată astfel încât atingerea adusă acestui principiu să fie cea mai restrânsă posibil.

45 Or, teza susținută de autoritățile locale implicate echivalează cu a conferi calitatea de persoană impozabilă în ceea ce privește TVA-ul doar anumitor autorități locale cu exceptarea altora, în funcție de denaturări ale concurenței care s-ar fi produs sau nu s-ar fi produs pe fiecare dintre piețele locale pe care operează aceste autorități locale, deși prestarea de servicii în cauză, și anume exploatarea de parcări, ar fi în mod esențial aceeași. Această teză implică astfel nu numai tratamentul diferențiat al operatorilor privați în raport cu organismele de drept public, în ipoteza în care neimpozitarea acestora din urmă nu ar determina decât denaturări ne semnificative ale concurenței, ci și instaurarea unui tratament diferențiat chiar între organismele de drept public.

- 46 În schimb, dacă dispozițiile menționate sunt analizate prin referire la activitatea ca atare, independent de condițiile de concurență care prevalează asupra unei piețe locale date, respectarea principiului neutralității fiscale este asigurată, dat fiind că toate organismele de drept public sunt fie persoane impozabile, fie neimpozabile în ceea ce privește TVA-ul, unica încălcare a acestui principiu privind doar raporturile dintre aceste organisme și operatorii privați și aceasta în măsura în care denaturările concurenței rămân ne semnificative.
- 47 În plus, astfel cum a amintit în mai multe rânduri Curtea, legislația comunitară trebuie să fie precisă, iar aplicarea sa previzibilă pentru justițiabili (a se vedea în special Hotărârea din 22 noiembrie 2001, Țările de Jos/Consiliul, C-301/97, Rec., p. I-8853, punctul 43, precum și Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 72). Acest imperativ de securitate juridică se impune cu o rigoare particulară atunci când este vorba de o reglementare care poate presupune obligații financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască cu exactitate întinderea obligațiilor pe care le impune aceasta (a se vedea în special Hotărârea din 15 decembrie 1987, Țările de Jos/Comisia, 326/85, Rec., p. 5091, punctul 24, și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Sudholz, C-17/01, Rec., p. I-4243, punctul 34).
- 48 Or, principiul securității juridice, care face parte din ordinea juridică comunitară, trebuie să fie respectat atât de către instituțiile comunitare, cât și de către statele membre în exercitarea competențelor care le sunt conferite prin directivele comunitare (a se vedea Hotărârea din 26 aprilie 2005, „Goed Wonen”, C-376/02, Rec., p. I-3445, punctul 32).
- 49 Astfel, teza potrivit căreia denaturările concurenței, în sensul articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă, trebuie să fie apreciate în considerare fiecareia dintre piețele locale pe care autoritățile locale oferă spre închiriere locuri în parcurile de automobile presupune o reevaluare sistematică, pe baza unor analize economice adesea complexe, a condițiilor de concurență pe o multitudine de piețe locale, a căror determinare s-ar putea dovedi deosebit de dificilă în măsura în care delimitarea acestora nu coincide în mod necesar cu competența teritorială a autorităților locale. În plus, mai multe piețe locale pot exista pe teritoriul uneia și aceleiași autorități locale.

- 50 O asemenea situație este susceptibilă, în consecință, să provoace numeroase litigii ca urmare a apariției oricărei schimbări care afectează condițiile de concurență care prevalează pe o piață locală dată.
- 51 Astfel, nici autoritățile locale și nici operatorii privați nu ar fi în măsură să prevadă cu precizia necesară administrării afacerilor proprii dacă, pe o piață locală dată, exploatarea de către autoritățile locale a unor parcări cu plată ar fi sau nu ar fi supusă TVA-ului.
- 52 Această situație ar da, așadar, naștere riscului de a compromite principiul neutralității fiscale și al securității juridice.
- 53 În consecință se impune să se răspundă la prima întrebare că articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că denaturările semnificative ale concurenței pe care le-ar determina calitatea de persoane neimpozabile a organismelor de drept public atunci când acestea se angajează în calitate de autorități publice trebuie să fie evaluate în raport cu activitatea în cauză, ca atare, fără ca această evaluare să vizeze o anumită piață locală.

Cu privire la a doua întrebare

- 54 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă termenii „ar determina” denaturări semnificative ale concurenței, în sensul articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretați în sensul că iau în considerare doar concurența efectivă sau în sensul că se aplică și concurenței potențiale. Această instanță solicită, de asemenea, să se

precizeze care este gradul de probabilitate necesar pentru ca această condiție să se considere îndeplinită.

Observațiile prezentate Curții

- 55 Întemeindu-se pe punctul 139 din Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 26 iunie 2007, Hutchison 3G și alții (C-369/04, Rep., p. I-5247), autoritățile locale implicate apreciază că termenii „ar determina” trebuie interpretați în sensul că impun existența unui risc real și serios de denaturare a concurenței.
- 56 Guvernul Regatului Unit apreciază că termenii „ar determina” („would lead to”) sunt interschimbabili cu expresia „susceptibilă să conducă la” („could lead to”) folosită de Curte în Hotărârile Comune di Carpaneto Piacentino și alții, citate anterior, ceea ce ar fi de asemenea în acord cu analiza efectuată de avocatul general Kokott la punctele 127 și 131 din Concluziile prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Hutchison 3G și alții, citată anterior. Acesta adaugă că există deja, pe de o parte, o concurență între întreprinderile private și autoritățile locale în numeroase regiuni ale Regatului Unit, precum și, pe de altă parte, o concurență potențială în alte regiuni în care, până în momentul actual, nu este prezent niciun operator privat.
- 57 Potrivit Irlandei, termenii „ar determina” impun autorităților naționale competente însărcinate cu aplicarea articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă să se asigure că riscul de denaturare a concurenței prezintă un caracter de probabilitate, iar nu că este doar susceptibil să se producă.

58 Guvernul italian consideră că, deși o certitudine absolută nu este necesară în materie, termenii „ar determina” trebuie interpretați în sensul că riscurile de denaturare a concurenței care rezultă din exercitarea unei activități care nu este supusă TVA-ului redau o puternică probabilitate, iar nu o simplă posibilitate.

59 Comisia subliniază că, pentru a se asigura că organismele publice și operatorii privați se află pe poziții de egalitate în ceea ce privește condițiile de concurență, se impune ca accesul operatorilor privați pe piața în discuție în cauza principală să nu întâlnească niciun obstacol. Comisia consideră, prin urmare, că termenii „ar determina” includ concurența potențială. Ar fi suficient, în această privință, să existe o posibilitate reală de acces pe piața menționată a operatorilor privați aflați în concurență cu organismele de drept public implicate.

Răspunsul Curții

60 Este important a se reaminti că, astfel cum rezultă de la punctul 30 din prezenta hotărâre, calitatea de persoane neimpozabile a organismelor de drept public, în ceea ce privește TVA-ul, în virtutea articolului 4 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă constituie o derogare de la regula generală potrivit căreia orice activitate de natură economică este supusă TVA-ului, astfel că se impune o interpretare strictă a acestei dispoziții. Or, în ceea ce privește articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din această directivă, se impune a se constata că acesta restabilește regula generală menționată pentru a evita ca neimpozitarea acestor organisme să determine denaturări semnificative ale concurenței. Așadar, această din urmă dispoziție nu poate fi interpretată restrictiv.

61 Or, domeniul de aplicare al articolului 4 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă ar fi în mod nelegal extins în cazul în care calitatea de persoane impozabile a acestor organisme, în virtutea articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din această directivă, ar trebui limitată doar la cazurile efective de denaturare a concurenței, ceea ce ar permite neimpozitarea acestor organisme în ipoteza în care nu ar fi confruntate decât cu o concurență potențială.

- 62 În plus, calitatea de persoane neimpozabile a acelorași organisme, în ceea ce privește TVA-ul, este susceptibilă, prin ea însăși, să descurajeze potențialii concurenți de la a intra pe piața închirierii locurilor din parcări.
- 63 Prin urmare, expresia „ar determina”, în sensul articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă ia în considerare nu numai concurența efectivă, ci și concurența potențială.
- 64 Cu toate acestea, posibilitatea pur teoretică a unui operator privat de a pătrunde pe piața relevantă, care nu ar fi susținută de niciun element de fapt, de niciun indiciu obiectiv și de nicio analiză a pieței, nu poate fi asimilată existenței unei concurențe potențiale. Pentru a putea fi asimilată, această posibilitate trebuie să fie reală, iar nu pur ipotetică.
- 65 În consecință, se impune să se răspundă la a doua întrebare că termenii „ar determina”, în sensul articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă, trebuie interpretați în sensul că iau în considerare nu doar concurența efectivă, ci și concurența potențială, în măsura în care posibilitatea unui operator privat de a pătrunde pe piața relevantă este reală, iar nu pur ipotetică.

Cu privire la a treia întrebare

- 66 A treia întrebare privește interpretarea care trebuie dată termenului „semnificative”, în sensul articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă, și, în parti-

cular, dacă acest termen trebuie interpretat ca însemnând „mai mult decât neglijabil sau *de minimis*”, „notabil” sau chiar „excepțional”.

Observațiile prezentate Curții

- ⁶⁷ Potrivit autorităților locale implicate, termenul „semnificative” implică existența unui „efect defavorabil important” sau a unui „efect excepțional” asupra concurenților organismului de drept public sau a unui efect diferit de acela care rezultă din simplul fapt că organismul public nu facturează TVA-ul, în timp ce concurenții săi de drept privat procedează la aceasta. Autoritățile locale se întemeiază, în această privință, pe punctul 41 din Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, citată anterior, potrivit căruia termenul „semnificative” ar fi sinonim cu „excepționale”.
- ⁶⁸ Guvernul Regatului Unit apreciază că termenul „semnificative” vizează orice denaturare a concurenței care nu este neglijabilă sau *de minimis*. Acesta adaugă că, în ceea ce privește folosirea termenului „excepționale” de către avocatul general Jacobs la punctul 41 din Concluziile prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, citată anterior, Curtea nu a urmat aceste concluzii și nici nu a reluat acest termen.
- ⁶⁹ Potrivit Irlandei, termenul „semnificative” înseamnă că denaturările concurenței trebuie să fie considerabile și apreciabile, în sensul că trebuie să riște să afecteze în mod grav condițiile de concurență care, altfel, ar prevala pe piața în discuție și aceasta în dauna evidentă a operatorilor privați interesați.

70 Guvernul italian apreciază că termenul „semnificative” trebuie interpretat ca însemnând „de o importanță cel puțin considerabilă sau notabilă, iar nu doar neglijabilă”.

71 În opinia Comisiei termenul „semnificative” trimite la o denaturare care nu este neesențială sau neglijabilă. Comisia se întemeiază, în această privință, pe articolul 4 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă coroborat cu anexa D la aceasta, potrivit căruia activitățile cuprinse în această anexă D trebuie supuse TVA-ului cu condiția „să nu fie efectuate la o scară neglijabilă”. Rolul acestui al treilea paragraf ar fi, în orice caz, de a supune TVA-ului anumite categorii de activități, care, altfel, ar fi adecvat să fie examinate în considerarea celui de al doilea paragraf al acestui articol 4 alineatul (5). Aceste două paragrafe s-ar conforma aceleiași logici și s-ar putea deduce de aici că, folosind termenul „neglijabilă”, legiuitorul a vrut să descrie activitățile care nu determină denaturări „semnificative” ale concurenței.

Răspunsul Curții

72 Se impune a se sublinia, mai întâi, că, astfel cum rezultă de la punctul 60 din prezenta hotărâre, calitatea de persoane impozabile a organismelor de drept public, pentru activitățile de natură economică pe care le exercită în calitatea lor de autorități publice, prevăzută la articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă, restabilește regula generală a impozitării oricărei activități economice pentru a evita ca neimpozitarea acestor organisme să determine denaturări semnificative ale concurenței și, prin urmare, că această din urmă dispoziție nu poate fi interpretată restrictiv.

73 Așadar, termenul „semnificative” trebuie înțeles ca vizând restrângerea sferei de aplicare a calității de persoană neimpozabilă, în virtutea articolului 4 alineatul (5) primul

paragraf din A șasea directivă, a organismelor de drept public pentru activitățile menționate.

74 Or, dacă acest termen ar trebui înțeles ca însemnând notabile, sau chiar excepționale, sfera de aplicare a calității de persoane neimpozabile a organismelor de drept public ar fi în mod nelegal extinsă. În schimb, în cazul în care calitatea de persoane neimpozabile a acestora din urmă nu ar fi admisă decât dacă nu ar determina decât denaturări nesemnificative ale concurenței, sfera sa de aplicare ar fi în mod efectiv delimitată.

75 Prin urmare, se impune a se reaminti că, potrivit articolului 4 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, organismele de drept public sunt considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile cuprinse în anexa D la aceasta din urmă, cu condiția ca aceste activități să nu fie efectuate la o scară neglijabilă. În alți termeni, calitatea de persoană neimpozabilă a acestor organisme, în ceea ce privește TVA-ul, este admisă în măsura în care aceste activități sunt neglijabile, prezumându-se astfel că denaturările concurenței care ar rezulta din aceasta ar fi deopotrivă neglijabile.

76 Or, din moment ce, astfel cum rezultă de la punctul 38 din prezenta hotărâre, al doilea și al treilea paragraf ale articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă se află în strictă interdependență dat fiind că urmăresc același obiectiv și din moment ce sunt supuse aceleași logici, se impune a interpreta termenul „semnificative” în sensul că nu poate fi admisă calitatea de persoane neimpozabile a organismelor publice decât în cazul în care aceasta nu ar determina decât denaturări neglijabile ale concurenței.

77 În sfârșit, respectarea principiului neutralității susține această interpretare. Într-adevăr, teza susținută de autoritățile locale implicate potrivit căreia organismele de drept public nu ar trebui să fie supuse TVA-ului decât exclusiv atunci când denaturările concurenței care rezultă din calitatea de persoane neimpozabile ar fi notabile sau chiar excepționale ar crea o situație fiscală în care un număr semnificativ de operatori privați care efectuează aceleași operațiuni ca și acelea realizate de aceste organisme ar fi tratați diferit față de acestea în materia încasării TVA-ului, ceea ce ar constitui o atingere importantă adusă principiului neutralității fiscale.

- 78 În schimb, calitatea de persoane neimpozabile a organismelor menționate, în ceea ce privește TVA-ul, în ipotezele în care nu ar determina nicio denaturare a concurenței sau ar determina denaturări neglijabile, ar aduce cea mai redusă atingere posibilă principiului neutralității fiscale.
- 79 În consecință, se impune să se răspundă la a treia întrebare că termenul „semnificative”, în sensul articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă, trebuie înțeles în sensul că denaturările efective sau potențiale ale concurenței trebuie să fie mai mult decât neglijabile.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 80 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 (Marea Cameră) declară:

- 1) **Articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă 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 denaturările semnificative ale concurenței pe care le-ar determina calitatea de persoane neimpozabile a organismelor de drept public atunci când acestea se angajează în calitate de autorități publice trebuie să fie evaluate în raport cu activitatea în cauză, ca atare, fără ca această evaluare să vizeze o anumită piață locală.**

- 2) Termenii „ar determina”, în sensul articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388, trebuie interpretați în sensul că iau în considerare nu doar concurența efectivă, ci și concurența potențială, în măsura în care posibilitatea unui operator privat de a pătrunde pe piața relevantă este reală, iar nu pur ipotetică.

- 3) Termenul „semnificative”, în sensul articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388, trebuie înțeles în sensul că denaturările efective sau potențiale ale concurenței trebuie să fie mai mult decât neglijabile.

Semnături