CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JEAN MISCHO

presentate il 28 marzo 1990 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. A nessuno tra i partecipanti che hanno presentato osservazioni scritte nell'ambito della presente causa è sfuggito il parallelismo tra le questioni pregiudiziali sottoposte e quelle su cui vertevano le cause riunite 231/87 e 129/88. È inevitabile che le soluzioni ora proposte si ispirino in ampia misura, se non interamente, alla sentenza che avete pronunciato il 17 ottobre 1989 in quelle cause.

2. Ad un'osservazione più attenta non sfugge addirittura che le presenti questioni, come la loro motivazione, sono formulate in termini parzialmente identici a quelli delle questioni 2, lett. a) - d), della causa 129/88. Le questioni emanano d'altro canto dallo stesso giudice a quo. La principale, se non l'unica, differenza è il richiamo alla nozione di « funzioni amministrative » come sono definite, per i vari settori delle attività dei comuni, dal DPR n. 616 del 24 luglio 1977, che è stato adottato in attuazione dell'art. 118 della Costituzione italiana.

3. Con le *prime due questioni* la commissione tributaria di primo grado di Piacenza chiede in effetti se il legislatore italiano fosse obbligato a fissare la norma di non assoggettamento dei comuni per le attività che essi svolgono « in quanto pubblica autorità » ai sensi dell'art. 4, n. 1, 1° comma della sesta direttiva in materia di IVA [1] definendo queste ultime con riferimento a detta nozione di « funzioni amministrative » [questione a)] e, di conseguenza, non dovesse considerare i comuni come soggetti d'imposta per le attività che essi svolgono nell'ambito delle loro funzioni amministrative come definite dal diritto nazionale [questione b)].

4. In breve, rispetto alle cause precedenti, si tratta di sapere se il concetto di funzioni amministrative come definito dalla legislazione italiana possa costituire un valido criterio per determinare quelle attività che i comuni svolgono « in quanto pubbliche autorità ».

5. Nella vostra sentenza summenzionata 17 ottobre 1989 avete dichiarato, risolvendo la prima questione a voi sottoposta

« spetta a ciascuno Stato membro scegliere la tecnica normativa più consona per trasporre nel diritto nazionale il principio del non assoggettamento sancito da detta norma (art. 4, n. 5, 1° comma, della sesta direttiva).

In precedenza, nella motivazione della stessa sentenza (punto 18), avevate precisato che gli Stati membri

1 — Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, in materia d'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145 del 13.6.1977, pag. 1).

* Lingua originale: il francese.

« possono ad esempio limitarsi a riprendere nella normativa nazionale la formula utilizzata nella sesta direttiva o un'espressione di eguale significato, oppure possono redigere un elenco di attività per le quali i soggetti di diritto pubblico non devono essere considerati soggetti d'imposta ».

6. Il legislatore di uno Stato membro potrebbe certo anche definire dette attività mediante una nozione (o espressione) tratta dal diritto nazionale o facendo riferimento ad un elenco preesistente, come la nozione o l'elenco delle funzioni amministrative dei comuni, ma non è obbligato a farlo [questione a)]. Se egli si avvale di questo procedimento deve però vegliare a non includere tra le attività così definite attività che non corrispondono alla definizione che la Corte ha fornito delle attività svolte « in quanto pubblica autorità ».

7. Infatti, la nozione di attività svolte « in quanto pubblica autorità » è una nozione di diritto comunitario, per di più specifica della sesta direttiva. È dall'analisi dell'art. 4, n. 5, 1° comma, nel sistema di questa direttiva, che la Corte ha dedotto che sono le « modalità di esercizio » delle attività che consentono di determinare la portata del non assoggettamento degli enti pubblici (punto 15 della motivazione). Ne scaturisce che la sua portata non dipende dalle sole qualifiche o nozioni del diritto nazionale, specialmente allorché queste sono desunte, come nella fattispecie, da settori del diritto diversi da quelli in questione.

8. Non è quindi il semplice fatto che un'attività di un comune rientri tra le « funzioni amministrative » definite dal decreto n. 616 che consenta di considerarla d'ufficio non assoggettata [questione b)].

9. Indubbiamente la Corte ha ritenuto che l'unico criterio che consenta di distinguere con certezza le attività che svolgono gli enti pubblici in quanto pubbliche autorità da quelle che essi svolgono in quanto soggetti di diritto privato è il « regime giuridico applicato *in base al diritto nazionale* ». Ma se la portata della norma del non assoggettamento dipende quindi dal diritto nazionale, ciò non avviene in forza della qualifica data da questo diritto a talune attività, bensì solo in quanto il diritto nazionale affida agli enti pubblici l'esercizio di un'attività determinata in condizioni giuridiche particolari, di diritto pubblico, diverse da quelle vigenti per gli operatori privati.

10. Durante l'udienza si è brevemente ricordato il problema dei regimi giuridici misti, vale a dire le situazioni disciplinate in parte dal diritto pubblico (ad esempio l'atto di concessione) ed in parte dal diritto privato (ad esempio il contratto relativo all'atto di concessione). Il comune di Carpaneto ritiene che il regime di diritto pubblico debba prevalere « allorché è preminente ». La Commissione ritiene che l'aspetto di diritto pubblico dell'attività debba prevalere in ogni caso, in virtù del principio « accessorium sequitur principale », e che l'attività in questione vada quindi esclusa dalla sfera d'applicazione dell'IVA.

11. Non mi pare però possibile prendere posizione su questo problema nell'ambito della presente causa giacché è molto complesso. Ciò è dimostrato in particolare dal fatto che è stato risolto in maniera divergente dagli Stati membri. Quindi, per limitarci all'esempio delle concessioni, citato dalla Commissione, risulta che la legislazione che affronta questa questione in modo più particolareggiato è quella del Granducato di Lussemburgo. Essa prevede che la locazione e la concessione del diritto di occupare, di sostare e di parcheggiare sulla

pubblica via, le concessioni del diritto di atterraggio e di sosta negli aereoporti, la concessione del diritto di sfruttamento di un'antenna collettiva nonché le concessioni di tombe o di loculi nei cimiteri non ingenerano un debito di IVA [2].

12. La legislazione francese invece non cita alcuna di queste ipotesi, ma stabilisce che la concessione di pubblicità su superfici riservate a questo scopo è soggetta all'IVA (*Lamy fiscal* 1988, volume 2, n. 5019). Nel diritto francese vi è inoltre un esempio interessante, nel quale l'accessorio non pare seguire il principale. Infatti, come risulta dal *Lamy fiscal*, volume 2, n. 5018,

« la tassa d'accesso alle piste per lo sci di fondo ed alle installazioni collettive, eventualmente riscossa dai comuni di montagna, è esentata dall'IVA. Tuttavia quando la riscossione della tassa è affidata ad un'associazione dipartimentale, interdipartimentale o regionale, la ricompensa eventualmente attribuita a tale associazione come corrispettivo delle operazioni di riscossione è soggetta all'imposta. Lo stesso vale nell'ipotesi in cui la ricompensa assuma la forma di una sovvenzione del comune o sia prelevata dall'associazione sull'importo della tassa riscossa (inst., 10 settembre 1985, BO 31-17-83) ».

13. È evidente quindi che la questione dei regimi misti avrebbe meritato un esame molto più approfondito. Giacché, inoltre, non è sollevata nelle questioni pregiudiziali, sono del parere che non sia il caso di pronunciarvi su questo punto.

14. Si è pure parlato in udienza dell'autonomia delle regioni italiane e della possibilità che una di esse riservi ai comuni la prerogativa di svolgere una determinata attività secondo un regime giuridico di diritto pubblico, mentre un'altra regione consente anche ad operatori economici privati di svolgere la stessa attività in base a contratti di diritto privato.

15. Come la Commissione, ritengo che in questo caso il legislatore nazionale avrebbe il diritto, attenendosi al criterio delle « distorsioni della concorrenza di una certa entità », di assoggettare le attività in questione all'IVA anche quando queste siano svolte in talune parti del territorio « nell'ambito del regime giuridico che è specificamente riservato agli enti pubblici » e senza provocare distorsioni di concorrenza sul piano locale.

16. Ma nel frattempo che deve fare il giudice cui tocchi pronunciarsi su un caso del genere? Ancora una volta condivido il parere della Commissione, secondo il quale il giudice dovrebbe assoggettare l'attività del comune all'IVA se giungesse alla conclusione che, non assoggettandola, si potrebbero provocare distorsioni di concorrenza di una certa entità tra operatori ubicati in regioni diverse dello stesso Stato membro.

17. Ma poiché nemmeno questo problema è stato sollevato nelle questioni pregiudiziali, non mi pare necessario che lo prendiate in considerazione nelle vostre soluzioni.

18. Vi propongo quindi di risolvere le due prime questioni rifacendovi in primo luogo alla soluzione fornita alla prima questione nelle cause riunite 231/87 e 129/88 ed aggiungendo che

2 — Regolamento granducale 22 ottobre 1979, relativo all'assoggettamento delle collettività di diritto pubblico all'imposta sul valore aggiunto, Mémorial A, pag. 15542.

« gli Stati membri non sono tenuti ad escludere talune attività dall'assoggettamento all'IVA per la sola ragione che secondo il diritto nazionale esse vengono definite " funzioni amministrative " o in modo analogo ».

19. Per quel che riguarda il *punto c)* potrete limitarvi a ribadire la soluzione che avete fornito nel n. 2 del dispositivo della vostra sentenza nelle cause riunite 231/87 e 129/88, oppure ritoccarla leggermente per meglio adeguarla alla portata specifica della questione, che mira a far accertare non già in quali condizioni gli Stati membri debbano, in deroga al 1° comma dell'art. 4, n. 5, garantire l'assoggettamento dei comuni, ma piuttosto in quali condizioni questi possano pretendere, nonostante il 2° comma della stessa disposizione, che le attività che essi svolgono in quanto pubblica autorità non vengano assoggettate all'imposta.

20. Ricordo che, in forza di detto 2° comma, come lo avete interpretato nella sentenza summenzionata

« gli Stati membri sono tenuti a garantire l'assoggettamento degli enti di diritto pubblico per le attività che esercitano in quanto pubblica autorità allorché tali attività possono essere del pari esercitate da privati in concorrenza con essi e qualora il loro non assoggettamento sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza, ma non hanno l'obbligo di recepire letteralmente tale criterio nel loro diritto nazionale, né di precisare limiti quantitativi di non assoggettamento » (punto 24 della motivazione).

21. D'altro canto avete precisato inoltre al punto 32 della motivazione della vostra sentenza 17 ottobre 1989 che il fatto che per applicare detta limitazione alla norma del non assoggettamento occorra valutare circostanze economiche non è tale da privare d'efficacia diretta l'art. 4, n. 5, sicché

« un ente di diritto pubblico può invocare dinanzi a un giudice nazionale l'art. 4, n. 5 della sesta direttiva per opporsi all'applicazione di una disposizione nazionale che sancisca il suo assoggettamento all'IVA per un'attività, svolta in quanto pubblica autorità, che non sia elencata nell'allegato D della sesta direttiva, e il cui non assoggettamento non sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza » (punto 33 della motivazione).

22. Dalle considerazioni che precedono risulta che, in forza del 2° comma di detta disposizione, gli Stati membri non devono soltanto garantire l'assoggettamento degli enti pubblici allorché il loro non assoggettamento, contemplato al 1° comma, può provocare distorsioni della concorrenza di una certa entità, ma sono del pari tenuti a *non* assoggettarli ad IVA se le distorsioni della concorrenza che possono derivare dal loro non assoggettamento non sono « di una certa entità », vale a dire devono rispettare la norma del non assoggettamento, nonostante possano verificarsi distorsioni della concorrenza, se queste non vanno oltre « una certa entità ».

23. Onde evitare malintesi che potrebbero nascere dal fatto che la questione concerne le attività svolte dai comuni « a titolo facoltativo » nonché dalle soluzioni proposte dal ricorrente nella causa principale, il quale contrappone le attività che i comuni hanno l'obbligo di svolgere a quelle che essi esercitano in via facoltativa, preciso — e potreste

farlo anche voi nella motivazione della sentenza — che non sono questi i criteri che servono a stabilire se le attività dei comuni rientrino o non rientrino tra quelle svolte « in quanto pubblica autorità » od esulino o non esulino dall'assoggettamento. In particolare, non sono solo le attività che i comuni svolgono a titolo facoltativo che possono rientrare nella sfera del 2° comma. Emerge anzi chiaramente dalla sentenza 17 ottobre 1989 (punto 21 della motivazione) che le attività di cui al 2° comma sono esattamente identiche a quelle contemplate dal 1° comma: siano esse svolte in via facoltativa o per obbligo, devono essere assoggettate all'imposta, se il loro non assoggettamento può dar luogo a distorsioni di concorrenza di una certa entità.

24. Per quanto riguarda la *questione d)* vi propongo di ribadire la soluzione che avete fornito al n. 3 del dispositivo della vostra sentenza nelle cause riunite 231/87 e 129/88, precisando eventualmente, come avete fatto nella stessa sentenza al punto 27 della motivazione, che poiché, in forza del 3° comma dell'art. 4, n. 5 della sesta direttiva, gli Stati membri non hanno l'obbligo di escludere dall'assoggettamento obbligatorio le attività elencate all'allegato D, se queste sono trascurabili, essi

« non sono nemmeno tenuti di conseguenza a stabilire un limite di non assoggettamento per le attività in questione ».

25. In *conclusione* vi propongo quindi di fornire le seguenti soluzioni per le questioni sottoposte dalla commissione tributaria di primo grado di Piacenza:

« 1) L'art. 4, n. 5, 1° comma, della sesta direttiva va interpretato nel senso che le attività svolte " in quanto pubblica autorità " ai sensi di detta disposizione sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell'ambito di un regime giuridico che è loro specifico, eccezion fatta per le attività che essi svolgono nelle stesse condizioni giuridiche prescritte per gli operatori economici privati. Spetta a ciascuno Stato membro scegliere la tecnica normativa idonea per trasporre nel diritto nazionale la norma del non assoggettamento fissata da detta disposizione. *Gli Stati membri non sono tenuti ad escludere talune attività dall'assoggettamento all'IVA per il solo fatto che nel diritto nazionale esse sono definite "funzioni amministrative" o in modo analogo.*

2) L'art. 4, n. 5, 2° comma, della sesta direttiva va interpretato nel senso che gli Stati membri sono tenuti *a non* procedere all'assoggettamento degli enti di diritto pubblico per le attività che essi svolgono in quanto autorità pubbliche *anche* allorché dette attività possono del pari essere svolte, in concorrenza con essi, da singoli, *se* il loro non assoggettamento *non è* idoneo a provocare di-

storsioni di concorrenza di una certa entità, ma non hanno l'obbligo di trasporre questo criterio letteralmente nel loro diritto nazionale né di precisare i limiti quantitativi del non assoggettamento.

3) L'art. 4, n. 5, 3° comma, della sesta direttiva va interpretato nel senso che non impone agli Stati membri l'obbligo di trasporre nella loro normativa tributaria il criterio del carattere non trascurabile in quanto condizione per l'assoggettamento delle operazioni elencate nella lista dell'allegato D. *Essi non sono nemmeno tenuti quindi a fissare un limite di non assoggettamento per le attività in questione*[3] ».

3 — Le frasi in corsivo sono le modifiche e aggiunte proposte rispetto alle soluzioni nelle cause riunite 231/87 e 129/88.