CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JEAN MISCHO

presentadas el 28 de marzo de 1990 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. Ninguna de las partes que han presentado observaciones escritas en el presente asunto ha dejado de recalcar la semejanza de las cuestiones prejudiciales ahora planteadas con las que se examinaron en los asuntos acumulados 231/87 y 129/88. Del mismo modo, en gran medida, si no en su integridad, las respuestas de tales cuestiones están determinadas por la sentencia que dictó este Tribunal de Justicia, el 17 de octubre de 1989, sobre los asuntos mencionados.

2. Más precisamente, parece incluso que las cuestiones actuales, así como su motivación, son idénticas en parte a las cuestiones 2 a) a d) del asunto 129/88. Por lo demás, proceden del mismo órgano jurisdiccional de remisión. La principal, si no la única diferencia, estriba en el concepto de «funciones administrativas» que define el Decreto nº 616 del Presidente de la República, de 24 de julio de 1977, promulgado para la aplicación del artículo 118 de la Constitución italiana.

3. Mediante sus *dos primeras cuestiones,* la Commissione tributaria di primo grado de Piacenza, en efecto, quiere precisar si el legislador italiano estaba obligado a establecer la norma de la no sujeción de los municipios respecto a las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas», en el sentido del párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva en materia de IVA,[1] definiéndolas en relación con dicho concepto de «funciones administrativas» [cuestión a)] y, por consiguiente, a no considerar los municipios como sujetos pasivos respecto a las actividades que ejercen en el marco de sus «funciones administrativas», tal como las define el Derecho nacional [cuestión b)].

4. En breve y a partir de los asuntos precedentes, se trata pues de determinar si el concepto de «funciones administrativas», como lo define la legislación italiana, puede constituir un criterio válido para determinar qué actividades desarrollan los municipios en el ejercicio de sus funciones públicas».

5. En su citada sentencia de 17 de octubre de 1989, como contestación a la segunda cuestión examinada, el Tribunal de Justicia declaró:

«Corresponde a cada Estado miembro elegir la técnica legislativa apropiada para adaptar su Derecho nacional a la norma de la no imposición establecida por dicho precepto» (párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva).

Este Tribunal de Justicia, en el apartado 18 de la misma sentencia precisó que los Estados miembros

* Lengua original: francés.

1 — Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145 de 13.6.1977, p. 1; EE 09/01, p. 54).

«así pueden, por ejemplo, bien limitarse a reproducir en la legislación nacional la fórmula empleada en la Sexta Directiva o una expresión equivalente, bien establecer una lista de actividades cuyo ejercicio por los sujetos de Derecho público no determina que deban ser considerados sujetos pasivos del IVA».

6. Ciertamente el legislador de un Estado miembro puede también definir tales actividades mediante un concepto (o expresión) tomado del Derecho nacional o mediante referencia a una lista preexistente, tal como el concepto o la lista de las «funciones administrativas» de los municipios, pero no está obligado a hacerlo [cuestión a)]. Si recurre a un procedimiento de este tipo, no obstante, debe procurar que entre las actividades definidas de este modo no figuren las que no corresponden a la definición que dio el Tribunal de Justicia de las actividades realizadas «en el ejercicio de sus funciones públicas».

7. En efecto, el concepto de actividades desarrolladas «en el ejercicio de sus funciones públicas» es un concepto de Derecho comunitario, además, específico de la Sexta Directiva. De la exégesis del párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 en el sistema de esta Directiva, el Tribunal de Justicia dedujo que se trata de las «modalidades de ejercicio» de las actividades que permiten determinar el alcance de la no sujeción de los organismos públicos (apartado 15). De ello se sigue que su alcance no depende únicamente de las calificaciones o conceptos de Derecho nacional, máxime cuando, como en el caso de autos, éstos se toman de ramas del Derecho distintas de la que aquí interesan.

8. Por lo tanto, no por el mero hecho de que la actividad de un municipio se refiera a «funciones administrativas» como las que define el Decreto nº 616 puede considerarse de oficio como no sometida a gravamen [cuestión b)].

9. El Tribunal de Justicia ciertamente consideró que el único criterio que permite distinguir con seguridad las actividades que desarrollan los organismos públicos «en el ejercicio de sus funciones públicas» de las que desarrollan como sujetos de Derecho privado es «el régimen jurídico aplicable *con arreglo al Derecho nacional*». Pero si el alcance de la regla de la no sujeción depende pues del Derecho nacional, no es en virtud de la calificación que este Derecho da a determinadas actividades, sino únicamente en la medida en que el Derecho nacional encomienda a los organismos públicos el ejercicio de una determinada actividad en condiciones jurídicas particulares, de Derecho público, distintas de las aplicables a los operadores privados.

10. En la vista, se ha hecho una somera referencia al problema de los regímenes jurídicos mixtos, es decir, a las situaciones parcialmente reguladas por el Derecho público (por ejemplo, el acto de concesión) y en parte por el Derecho privado (por ejemplo, el contrato correspondiente al acto de concesión). El Municipio de Carpaneto considera que debe aplicarse el régimen de Derecho público «cuando es predominante». La Comisión considera que, en cualquier caso, debe prevalecer el aspecto de Derecho público de la actividad, en virtud del principio *accessorium sequitur principale*, y que, por consiguiente, debe excluirse la actividad de que se trata del ámbito de aplicación del IVA.

11. No obstante, no me parece que sea posible tomar postura sobre dicho problema en el presente asunto, dada su extrema complejidad. Ello lo demuestra particularmente el hecho de que los Estados miembros lo hayan resuelto de diferentes maneras. Por ejemplo, ateniéndose al caso de las concesiones, que citó la Comisión, la legislación que aborda esta cuestión de la forma más detallada resulta ser la del Gran Ducado de Luxemburgo. Dispone que no dan lugar al pago del IVA el alquiler y concesión del de-

recho a ocupar una zona, de estacionamiento y de aparcamiento en las vías públicas, las concesiones del derecho de aterrizaje y estacionamiento de los aeropuertos, la concesión del derecho de explotación de una antena colectiva, así como las concesiones de tumbas y panteones en los cementerios. [2]

12. Por el contrario, la legislación francesa no cita ninguno de dichos supuestos, pero prevé que la concesión de publicidad en espacios *ad hoc* se halla sujeta al IVA (*Lamy fiscal*, 1988, tomo 2, nº 5019). También, en Derecho francés, se encuentra un ejemplo interesante en el que parece que lo subsidiario no sigue a lo principal. En efecto,

«el canon para el acceso a las pistas de esquí de fondo y a las instalaciones colectivas que en su caso perciben los municipios de montaña estará exento de IVA. No obstante, cuando la percepción del canon se confíe a una asociación departamental, interdepartamental o regional, la contraprestación que, en su caso, se atribuya a dicha asociación como contrapartida de las operaciones de recaudación deberá estar sujeta al impuesto. Lo mismo sucede incluso cuando la contraprestación revista la forma de subvención del municipio o la deduzca la asociación del importe de los cánones cobrados (inst. 10 de septiembre de 1985, BO 31-17-83)» (*Lamy fiscal*, tomo 2, nº 5018).

13. Por lo tanto, según parece, el problema de los régimenes mixtos requiere un examen mucho más profundo. Dado que, por lo demás, no se plantea en las cuestiones prejudiciales, opino que no es oportuno dar una respuesta sobre el particular.

2 — Reglamento granducal de 22 de octubre de 1979 relativo a la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las corporaciones de Derecho público. Memorial A, p. 15542.

14. Igualmente se planteó en la vista la autonomía de las regiones italianas y la posibilidad de que una de ellas reserve únicamente para los municipios el ejercicio de una determinada actividad según un régimen jurídico de Derecho público, mientras que otra región deje a su vez a los operadores económicos privados el ejercicio de la misma actividad mediante contratos de Derecho privado.

15. Al igual que la Comisión, creo que en este caso el legislador nacional puede, aplicando el criterio de «distorsiones graves de la competencia», sujetar al IVA las actividades de que se trata, incluso en el caso de que éstas se desarrollen «en el marco del régimen jurídico propio de los organismos públicos», sin que se produzcan distorsiones de la competencia en el ámbito local.

16. Pero, mientras tanto, ¿qué debe hacer el Juez que conozca de un caso semejante? También comparto al respecto la opinión de la Comisión según la cual el Juez debería sujetar al IVA la actividad del municipio si llegara a la conclusión de que la no sujeción podría provocar distorsiones graves de la competencia entre los operadores domiciliados en distintas regiones del mismo Estado miembro.

17. Sin embargo, dado que este problema no se planteó en las cuestiones prejudiciales, no creo necesario que el Tribunal de Justicia se refiera al mismo en sus contestaciones.

18. Por consiguiente, propongo que se conteste a las dos primeras cuestiones reproduciendo, en primer lugar, la respuesta que se dio a la primera cuestión en los asuntos acumulados 231/87 y 129/88, añadiendo a continuación:

«los Estados miembros no están obligados a excluir de la sujeción al IVA determinadas actividades por el único motivo de que, en Derecho nacional, se las califique como "funciones administrativas" o de un modo análogo».

19. En relación con la *cuestión c)*, este Tribunal de Justicia podría o bien repetir simplemente la contestación dada en el apartado 2 del fallo de la sentencia del mismo Tribunal recaída en los asuntos acumulados 213/87 y 129/88, o bien modificar ligeramente su texto para que se adapte mejor al alcance expreso de la cuestión, que no tanto pregunta los requisitos para que, como excepción al párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4, los Estados miembros estén obligados a garantizar la sujeción a gravamen de los municipios, sino más bien en qué circunstancias, contra el párrafo 2 de la misma disposición, tienen derecho a no sujetar a gravamen las actividades que desarrollan «en el ejercicio de sus funciones públicas».

20. Debo reiterar que, en virtud del párrafo 2, según la interpretación de este Tribunal de Justicia en la citada sentencia,

«los Estados miembros están obligados a considerar sujetos pasivos del IVA a los organismos de Derecho público en cuanto a las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas cuando estas actividades pueden ser ejercidas igualmente, en competencia con ellos, por particulares, si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos pudiera dar lugar a graves distorsiones de la competencia, pero no están obligados a adaptar literalmente su Derecho nacional a este criterio ni a precisar los límites cuantitativos de la no imposición» (apartado 24).

21. Por otra parte, este Tribunal de Justicia, en el apartado 32 de su sentencia de 17 de octubre de 1989, realizó una ulterior precisión al declarar que el hecho de que la aplicación de dicha limitación a la regla de la no sujeción supone una apreciación de circunstancias económicas no puede privar de eficacia directa al apartado 5 del artículo 4, de modo que

«un organismo de Derecho público puede invocar (este precepto) para oponerse a la aplicación de una disposición nacional que le considere sujeto pasivo del IVA en cuanto a una actividad desarrollada en el ejercicio de sus funciones públicas que no figure en el anexo D de la Sexta Directiva cuando el hecho de no considerarlo sujeto pasivo no pueda llevar a distorsiones graves de la competencia» (apartado 33).

22. Conforme a las consideraciones anteriores, con arreglo al párrafo 2 de dicha disposición, los Estados miembros no sólo están obligados a sujetar a gravamen los organismos públicos cuando su no sujeción, prevista en el párrafo 1, puede llevar a distorsiones graves de la competencia, sino también a no someterlos al IVA si las distorsiones de la competencia a las que puede llevar su no sujeción no son «graves», es decir, que deben respetar la regla de la no sujeción a pesar de que sea posible que se produzcan distorsiones de la competencia, en tanto éstas no alcancen el nivel de «graves».

23. Para evitar cualquier equívoco por el hecho de que la cuestión se refiere a las actividades que desarrollan los municipios «con carácter facultativo» así como de por las respuestas que propone la demandante en el procedimiento principal, que opone a las actividades que los municipios están obli-

gados a realizar las que desarrollan con carácter facultativo, debo precisar (y el Tribunal de Justicia igualmente podría hacerlo en la fundamentación de su sentencia) que no son éstos los criterios que determinan si estas actividades de los municipios coinciden con las que desarrollan «en el ejercicio de sus funciones públicas» y si deben o no quedar sometidas a gravamen. En particular, no son las actividades que los municipios desarrollan «con carácter facultativo» las únicas que pueden entrar en el campo del párrafo 2. Al contrario, según la sentencia de 17 de octubre de 1989 (apartado 21) está claro que las actividades a que se refiere el párrafo 2 son exactamente idénticas a las del párrafo 1: tanto si se desarrollan con carácter facultativo como con carácter obligatorio, deben quedar sometidas a gravamen cuando su no sujeción pueda dar lugar a distorsiones graves de la competencia.

24. En relación con la *cuestión d),* propongo que este Tribunal de Justicia reitere la contestación que ya dio en el apartado 3 del fallo de su sentencia recaída en los asuntos acumulados 231/87 y 129/88, precisando, en su caso, como lo hizo en el apartado 27 de dicha sentencia, que, con arreglo al párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, los Estados miembros no están obligados a excluir del sometimiento obligatorio a gravamen las actividades enumeradas en el anexo D en la medida en que éstas sean insignificantes y por ello

«tampoco están obligados a fijar un umbral de no sujeción en cuanto a las actividades de que se trata».

25. En *conclusión,* propongo a este Tribunal de Justicia que dé las siguientes contestaciones a las cuestiones planteadas por la Commissione tributaria di primo grado de Piacenza:

«1) El párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las actividades desarrolladas "en el ejercicio de sus funciones públicas', en el sentido de dicho precepto, son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, excluyendo las actividades que desarrollan en condiciones jurídicas idénticas a los operadores económicos privados. Incumbe a cada Estado miembro la elección de la técnica legislativa apropiada para adaptar su Derecho nacional a la regla de la no sujeción que establece dicha disposición. *Los Estados miembros no están obligados a excluir determinadas actividades de la sujeción al IVA simplemente a causa de que en Derecho nacional se las califique como "funciones administrativas" o de forma semejante.*

2) El párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros *no* están obligados a garantizar que se consideren como sujetos pasivos los organismos de Derecho público respecto a las actividades que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, *ni siquiera* cuando dichas actividades puedan igualmente desarrollarlas

los particulares, en competencia con ellos, *en la medida en que* el hecho de no considerarlos sujetos pasivos *no* puede dar lugar a distorsiones graves de la competencia, pero no tienen la obligación de adaptar a dicho criterio literalmente su Derecho interno ni de precisar los límites cuantitativos de la no sujeción.

3) El párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros no están obligados a adaptar su normativa fiscal al criterio del carácter no insignificante como condición para la sujeción de las operaciones enumeradas en la lista del anexo D. *Por lo tanto, tampoco están obligados a fijar un umbral de no sujeción para las actividades de referencia.*» [3]

3 — Las partes subrayadas consisten en las modificaciones y añadidos propuestos en relación con las contestaciones de los asuntos acumulados 231/87 y 129/88.