CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL JEAN MISCHO

apresentadas em 28 de Março de 1990 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. Nenhuma das partes que apresentaram observações escritas no presente processo deixou de sublinhar a similitude das questões prejudiciais colocadas com as que estão em causa nos processos apensos 231/87 e 129/88. Da mesma forma, as respostas a dar-lhes estão muito amplamente, se não inteiramente, prejudicadas pelo acórdão que o Tribunal proferiu, em 17 de Outubro de 1989, naqueles processos.

2. Observando mais de perto, verifica-se mesmo que as presentes questões, assim como a sua fundamentação, estão formuladas em termos em parte idênticos aos das questões 2 a) a d) no processo 129/88. Provêm, aliás, do mesmo órgão jurisdicional de reenvio. A principal, se não única, diferença é a remissão para o conceito de «funções administrativas» tais como estas são definidas, relativamente aos diversos ramos das actividades das comunas, pelo Decreto n.° 616 do presidente da República, de 24 de Julho de 1977, que foi adoptado em aplicação do artigo 118.° da Constituição italiana.

3. Com as suas *duas primeiras questões*, a commissione tributaria di primo grado di Piacenza pretende, com efeito, saber se o legislador italiano era obrigado a estabelecer a regra de não sujeição das comunas relativamente às actividades que estas exercem «na qualidade de autoridades públicas» na acepção do artigo 4.°, n.° 5, primeiro parágrafo, da sexta directiva em matéria de IVA [1] definindo estas por referência ao dito conceito de «funções administrativas» [questão a)] e, em consequência, a não considerar as comunas como sujeitos passivos de imposto pelas actividades que exercem no âmbito das suas «funções administrativas», tais como são definidas pela lei nacional [questão b)].

4. Resumindo, em relação aos processos anteriores, a questão é, pois, a de saber se o conceito de «funções administrativas» tal como é definido pela legislação italiana pode constituir um critério válido para determinar quais as actividades que as comunas exercem «na qualidade de autoridades públicas».

5. No citado acórdão de 17 de Outubro de 1989, o Tribunal declarou, em resposta à primeira questão apreciada que

«compete a cada Estado-membro escolher a técnica normativa adequada para transpor para o direito nacional a regra de não tributação estabelecida por essa disposição» (o artigo 4.°, n.° 5, primeiro parágrafo, da sexta directiva).

O Tribunal tinha declarado antes, no n.° 18 do acórdão, que os Estados-membros

* Língua original: francês.

1 — 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 de 13.6.1977, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

«podem, por exemplo, limitar-se a incluir na legislação nacional a fórmula utilizada na sexta directiva, ou expressão equivalente, ou então adoptar uma lista de actividades relativamente às quais os sujeitos de direito público não devem ser considerados sujeitos passivos».

6. O legislador de um Estado-membro poderia certamente definir também estas actividades através de um conceito (ou expressão) retirado do direito nacional ou por referência a uma lista preexistente, tal como o conceito ou a lista das «funções administrativas» das comunas, mas não é obrigado a fazê-lo [questão a)]. Se recorrer a esse processo, deve contudo providenciar para que não figurem entre as actividades assim definidas actividades que não correspondam à definição que o Tribunal deu das actividades exercidas «na qualidade de autoridades públicas».

7. Com efeito, o conceito de actividades exercidas «na qualidade de autoridades públicas» é um conceito de direito comunitário, além disso específico da sexta directiva. Foi da análise do artigo 4.°, n.° 5, primeiro parágrafo, no sistema desta directiva, que o Tribunal deduziu que só as «modalidades de exercício» das actividades que permitem determinar o alcance da não sujeição dos organismos públicos (n.° 15). Daí decorre que o seu alcance não depende apenas das qualificações ou conceitos da lei nacional, sobretudo quando estes se vão buscar, como no caso em apreço, a ramos do direito diversos do que está em causa.

8. Portanto, não é pelo simples facto de uma actividade de uma comuna estar inserida nas «funções administrativas», tal como definidas no Decreto n.° 616, que aquela pode oficiosamente ser considerada como não sujeita a imposto [questão b)].

9. É certo que o Tribunal decidiu que o único critério que permite distinguir com segurança as actividades exercidas pelos organismos públicos «na qualidade de autoridades públicas» das exercidas na qualidade de sujeitos de direito privado é «o regime jurídico aplicável *com base no direito nacional*». Mas se o alcance da regra de não sujeição depende, assim, da lei nacional, não é em virtude da qualificação dada por este direito a determinadas actividades, mas apenas na medida em que o direito nacional encarrega os organismos públicos de exercerem uma dada actividade em condições jurídicas específicas, de direito público, diferentes das aplicáveis aos operadores privados.

10. No decurso da audiência, foi resumidamente invocado o problema dos regimes jurídicos mistos, isto é, das situações regidas em parte pelo direito público (por exemplo, o acto de concessão) e em parte pelo direito privado (por exemplo, o contrato relativo ao acto de concessão). A comuna de Carpaneto considera que o regime de direito público deve prevalecer «quando é preeminente». A Comissão entende que o aspecto de direito público da actividade deve prevalecer em todos os casos, em virtude do princípio *accessorium sequitur principale*, e que a actividade em questão deve, por conseguinte, ser excluída do âmbito de aplicação do IVA.

11. Todavia, não nos parece possível tomar posição sobre este problema no âmbito do presente processo, pois ele é muito complexo. Isto é demonstrado, nomeadamente, pelo facto de ter sido regulado de forma divergente pelos Estados-membros. Assim, se nos detivermos no exemplo das concessões, citado pela Comissão, verifica-se que a legislação que aborda esta questão da forma mais detalhada é a do Grão-Ducado do Luxemburgo. Esta legislação prevê que a locação e a concessão do direito de estaciona-

mento e de parqueamento na via pública, as concessões do direito de aterragem e de estacionamento nos aeroportos, a concessão do direito de exploração de uma antena colectiva, assim como as concessões de sepulturas ou de jazigos nos cemitérios, não dão lugar ao pagamento do IVA [2].

12. Em contrapartida, a legislação francesa não cita qualquer destes casos, mas prevê que a concessão de publicidade em espaços destinados a esse fim está sujeita ao IVA (*Lamy fiscal*, 1988, tomo 2, n.° 5019). No direito francês, encontra-se também um exemplo interessante em que o acessório não parece seguir o principal. Com efeito,

«as receitas provenientes do acesso às pistas de esqui de fundo e às instalações colectivas cobradas eventualmente pelas comunas de montanha está isenta de IVA. Todavia, quando a cobrança das receitas é confiada a uma associação departamental, interdepartamental ou regional, a remuneração eventualmente atribuída a esta associação em contrapartida das operações de cobrança deve ser sujeita ao imposto. Assim sucede mesmo quando a remuneração reveste a forma de uma subvenção da comuna ou é deduzida pela associação do montante das receitas cobradas (inst. 10 de Setembro de 1985, BO 31-17-83» — *Lamy fiscal*, tomo 2, n.° 5018).

13. Verifica-se assim que o problema dos regimes mistos teria merecido uma discussão muito mais aprofundada. Como, de resto, não é abordado nas questões prejudiciais, sou de opinião que não é conveniente dar resposta sobre esse assunto.

2 — Regulamento grão-ducal de 22 de Outubro de 1979 relativo à sujeição das colectividades de direito público ao imposto sobre o valor acrescentado, Memorial A, p. 15542.

14. Esteve também em questão na audiência a autonomia das regiões italianas e a possibilidade de uma destas reservar apenas às comunas o exercício de uma determinada actividade, segundo um regime jurídico de direito público, ao passo que outra região deixa igualmente aos operadores privados a tarefa de exercer a mesma actividade por meio de contratos de direito privado.

15. Penso, como a Comissão, que neste caso o legislador nacional tem o direito, aplicando o critério das «distorções de concorrência significativas», de sujeitar as actividades em questão ao IVA, mesmo quando elas sejam exercidas em determinadas partes do território «no âmbito do regime jurídico próprio dos organismos públicos» e sem que existam distorções de concorrência no plano local.

16. Mas, entretanto, que deve fazer o juiz chamado a decidir tal caso? Também aí compartilho da opinião da Comissão, de que o juiz deverá sujeitar ao IVA à actividade da comuna se chegar à conclusão que a não sujeição é susceptível de provocar significativas distorções de concorrência entre os operadores estabelecidos em regiões diferentes do mesmo Estado-membro.

17. Mas como este problema também não foi abordado nas questões prejudiciais, parece que não é necessário que o Tribunal dele se ocupe nas suas respostas.

18. Proponho, em consequência, que sejam respondidas a duas primeiras questões retomando, antes de mais, a resposta dada à primeira questão nos processos apensos 231/87 e 129/88 e acrescentendo, a seguir, que

«os Estados-membros não são obrigados a excluir determinadas actividades da sujeição ao IVA apenas pelo facto de na lei nacional as mesmas serem qualificadas como "funções administrativas" ou de forma análoga».

19. No que respeita à *questão c)*, poderá o Tribunal reproduzir simplesmente a resposta dada no n.° 2 da parte decisória do acórdão nos processos apensos 231/87 e 129/88, ou reformulá-la ligeiramente para melhor a fazer corresponder ao alcance expresso da questão, que visa saber não tanto em que condições os Estados-membros são obrigados, em derrogação do primeiro parágrafo do artigo 4.°, n.° 5, a assegurar a sujeição das comunas, mas antes em que condições estas têm direito, não obstante o segundo parágrafo da mesma disposição, a que as actividades que exercem «na qualidade de autoridades públicas» não sejam sujeitas a imposto.

20. Relembremos que, por força do referido segundo parágrafo, tal como o Tribunal o interpretou no mencionado acórdão,

«os Estados-membros devem assegurar a tributação dos organismos de direito público pelas actividades que exerçam na qualidade de autoridades públicas, quando tais actividades possam ser igualmente desenvolvidas, em concorrência com tais organismos, por particulares, e se a sua não tributação for susceptível de provocar distorções importantes da concorrência, mas não têm a obrigação de transpor literalmente este critério para o direito nacional nem de estabelecer limites quantitativos de não tributação» (n.° 24).

21. Além disso, o Tribunal precisou mais adiante, no n.° 32 do acórdão de 17 de Outubro de 1989, que o facto de a aplicação desta limitação à regra da não sujeição implicar uma apreciação de circunstâncias económicas não é susceptível de privar de efeito directo o artigo 4.°, n.° 5, de forma

«que um organismo de direito público pode invocar (esta disposição) para se opor à aplicação de uma disposição nacional que prevê a sujeição ao IVA de uma actividade praticada na qualidade de autoridade pública que não figure no anexo D da sexta directiva, desde que a sua não sujeição não seja susceptível de provocar na concorrência distorções de certa importância» (n.° 33).

22. Das considerações precedentes decorre que, por força do segundo parágrafo da referida disposição, os Estados-membros são não só obrigados a assegurar a sujeição ao IVA dos organismos públicos quando a sua não sujeição, prevista no primeiro parágrafo, possa conduzir a distorções de concorrência de certa importância, mas também a *não* as sujeitar ao IVA se as distorções da concorrência a que a sua não sujeição é susceptível de conduzir não for «de uma certa importância», isto é, devem respeitar a regra da não sujeição apesar de as distorções de concorrência serem possíveis, desde que estas não ultrapassem «uma certa importância».

23. Para evitar qualquer equívoco que poderia derivar do facto de a questão visar as actividades que as comunas exercem «a título facultativo», assim como das respostas propostas pela recorrente na causa principal, que contrapõe as actividades que as comunas têm obrigação de exercer às que exerçam de forma facultativa, quero precisar —

e o Tribunal poderá igualmente fazê-lo na fundamentação do acórdão — que não são esses os critérios que fazem com que as actividades das comunas se incluam ou não nas exercidas «na qualidade de autoridades públicas», ou escapem ou não à sujeição. Em particular, não são apenas as actividades que as comunas exercem «a título facultativo» que podem ser abrangidas pelo segundo parágrafo. Pelo contrário, resulta claramente do acórdão de 17 de Outubro de 1989 (n.° 21) que as actividades visadas no segundo parágrafo são exactamente as mesmas que as visadas no primeiro parágrafo: quer sejam exercidas a título facultativo quer a título obrigatório, devem ser sujeitas quando a sua não sujeição for susceptível de dar lugar a distorções de concorrência de uma certa importância.

24. No que respeita à *questão d)*, proponho ao Tribunal que remeta para a resposta dada no n.° 3 da parte decisória do acórdão nos processos apensos 231/87 e 129/88, não deixando de precisar, eventualmente, tal como fez no n.° 27 deste acórdão, que, por força do terceiro parágrafo do artigo 4.°, n.° 5 da sexta directiva, do facto dos Estados-membros não terem a obrigação de excluir da sujeição obrigatória as actividades enumeradas no anexo D que sejam insignificantes, decorre que

«também não são obrigados a fixar um limiar de não tributação para as actividades em causa».

25. Portanto, *em conclusão*, proponho que o Tribunal dê as seguintes respostas às questões colocadas pela commissione di primo grado di Piacenza:

«1) O artigo 4.°, n.° 5, primeiro parágrafo, da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que as actividades exercidas "na qualidade de autoridades públicas", na acepção desta disposição, são as desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das actividades que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados. Compete a cada Estado-membro escolher a técnica normativa adequada para transpor para o direito nacional a regra da não tributação estabelecida por esta disposição. *Os Estados-membros não são obrigados a excluir determinadas actividades da sujeição ao IVA apenas pelo facto de na lei nacional as mesmas serem qualificadas como "funções administrativas" ou de maneira análoga.*

2) O artigo 4.°, n.° 5, segundo parágrafo, da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que os Estados-membros são obrigados a *não* assegurar a sujeição dos organismos de direito público em relação às actividades que estes exerçam na qualidade de autoridades públicas, *mesmo* quando estas actividades possam igualmente ser exercidas, em concorrência com eles, por particulares, *desde que* a sua não sujeição *não* seja susceptível de dar lugar a distorções

significativas de concorrência significativas, mas não têm a obrigação de transpor este critério literalmente para o seu direito nacional nem de definir limites quantitativos de não sujeição.

3) O artigo 4.°, n.° 5 terceiro parágrafo, da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que não obriga os Estados-membros a transpor para a respectiva legislação fiscal o critério do carácter não insignificante como requisito de tributação das operações enumeradas na lista do anexo D. *Em consequência, também não são obrigados a fixar um limiar de não tributação relativamente às actividades em causa*[3].»

3 — As passagens sublinhadas são as alterações e aditamentos propostos em relação às respostas nos processos apensos 231/87 e 129/88.