CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JEAN MISCHO

presentadas el 15 de marzo de 1989 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. Las declaraciones presentadas por el municipio de Carpaneto para la percepción de los impuestos directos correspondientes a los años 1980, 1981, 1982 y 1983 así como las relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido del municipio de Rivergaro correspondientes a los años 1981, 1982, 1983 y 1985 han sido objeto de rectificaciones fiscales por parte de las autoridades italianas competentes debido a que no habían tenido en cuenta sumas de dinero o ingresos percibidos con ocasión de determinadas operaciones consideradas como actividades comerciales en el sentido del artículo 4 del Decreto presidencial nº 633 de 26 de octubre de 1972.

2. Las operaciones de que se trata eran las siguientes: concesión de emplazamientos, de nichos y de capillas funerarias, concesión del derecho de superficie y cesión en pleno dominio de terrenos dentro del marco de las ayudas a la construcción de inmuebles destinados a viviendas, privatización y cesión de un tramo de carretera, suministro de agua, concesión de la gestión del pesaje público, cesión de la madera procedente de la tala de árboles y cesión de accesorios para nichos funerarios.

3. Los municipios afectados y otros veintitrés municipios que han intervenido en apoyo de las pretensiones del municipio de Rivergaro alegaron ante los órganos remitentes, a saber, la comisión fiscal de apelación (asunto 231/87) y la comisión fiscal de primera instancia de Piacenza (asunto 129/88), respectivamente, que con arreglo al apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva del Consejo en materia de IVA [1] no tenían la condición de «sujetos pasivos» en cuanto a las actividades de que se trata y, por consiguiente, tenían derecho a no aplicar el IVA a dichas actividades.

4. El apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva está redactado como sigue:

«5. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de suje-

* 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).

tos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28.»

5. La interpretación de esta disposición y no su aplicación concreta a los municipios y a las actividades de que se discute en los procedimientos principales es el objetivo exclusivo de la serie de cuestiones prejudiciales sometidas al Tribunal de Justicia por los órganos jurisdiccionales nacionales y reproducidas en el capítulo III del informe para la vista. Tratan, por una parte, del problema del «efecto directo» del apartado 5 del artículo 4 (cuestión 1 en ambos asuntos), al que está ligado el problema del alcance exacto de la obligación de adaptación del Derecho nacional a esta disposición de la Directiva (cuestiones 4 y 5 en el asunto 231/87, y 2 en el asunto 129/88) y, por otra parte, del concepto de actividades u operaciones que desarrollan los organismos públicos «en el ejercicio de sus funciones públicas» que no dan lugar a imposición del IVA (cuestión 2 en el asunto 231/87), incluida la cuestión que pretende saber cuáles son las actividades u operaciones previstas en el párrafo 2 de la disposición de que se trata (cuestión 3 en el asunto 231/87).

6. Antes de proceder al examen de estas cuestiones en el orden en que han sido planteadas, señalemos que la observación previa del Gobierno italiano según la cual, en el asunto 231/87, el litigio principal no guarda relación alguna con el IVA, sino con los impuestos sobre la renta y que, por tanto, resulta «innecesaria» una decisión al respecto para que el órgano jurisdiccional nacional pueda «emitir su fallo» (véanse los términos del artículo 177 del Tratado), no puede acogerse. En efecto, es jurisprudencia reiterada de este Tribunal de Justicia que, dentro del sistema del artículo 177 del Tratado, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales apreciar la pertinencia o la necesidad de las cuestiones prejudiciales que someten al Tribunal de Justicia en relación con los hechos del asunto de que conocen.[2] Por otra parte, en su resolución de remisión, el órgano jurisdiccional nacional ha destacado expresamente que existe, entre las normativas italianas en materia de IVA y de impuestos directos, «un nexo tal que, cuando una determinada operación no está sujeta al IVA, los ingresos que ésta proporciona no están tampoco sujetos al impuesto directo, y a la inversa» (véase el final del capítulo I del informe para la vista).

I. El «efecto directo» del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva

7. Mientras que la cuestión 1 del asunto 231/87 pretende saber «si el principio contemplado en el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, según el cual las actividades llamadas institucionales no están sometidas al IVA, es directamente aplicable a falta de una normativa nacional específica», la cuestión planteada en el asunto 129/88 se refiere al apartado 5 del artículo 4 en su conjunto. Esta forma de pensar me parece particularmente apropiada en el presente caso, ya que el «principio» enunciado en el párrafo 1 se encuentra singularmente desarrollado y matizado en los párrafos siguientes.

8. En efecto, puede decirse que el apartado 5 del artículo 4 está estructurado por niveles, por así decirlo, y funciona mediante ex-

2 — Véanse, fundamentalmente, la sentencia de 14 de julio de 1988, Smanor, 298/87, Rec. 1988, p. 4489, apartado 9, y la sentencia de 29 de septiembre de 1987, Giménez Zaera, 126/86, Rec. 1987, p. 3697, apartado 7.

cepciones y contraexcepciones. Además en los apartados 2 y 3 utiliza expresiones tales como «distorsiones graves de la competencia» u «operaciones cuyo volumen no sea insignificante» que dejan un cierto margen de apreciación a las personas llamadas a aplicarlos. Las cuestiones 4 y 5 del asunto 231/87, y 2, letras a) y d), del asunto 129/88 tratan fundamentalmente, por otra parte, del problema relativo a si los Estados miembros deben simplemente incluir estos criterios en sus legislaciones nacionales o si deben precisar los límites cuantitativos que resultan de ellos.

9. En el asunto 8/81, Becker contra Finanzamt Münster-Innenstadt, se había pedido al Tribunal de Justicia que se pronunciara sobre el efecto directo de una disposición de la Sexta Directiva, a saber, el apartado 1 de la letra d) de la parte B del artículo 13.

10. En su sentencia de 19 de enero de 1982 (Rec. 1982, p. 53), el Tribunal recordó:

«En todos aquellos casos en que las disposiciones de una Directiva resultan, desde el punto de vista de su contenido, *incondicionales* y *suficientemente precisas,* estas disposiciones pueden ser invocadas si no se han adoptado medidas de aplicación dentro de los plazos señalados, contra cualquier disposición nacional no conforme con la Directiva, o también siempre que aquéllas se refieran a derechos que los particulares pueden hacer valer frente al Estado» (apartado 25) *(traducción provisional).*

11. Esto es válido no sólo cuando las disposiciones de una Directiva no han sido ejecutadas al finalizar el plazo establecido para su aplicación, sino también cuando un Estado miembro no haya ejecutado correctamente una Directiva. [3]

3 — Véanse, en este sentido, además del apartado 20 de la sentencia Becker, la sentencia Marshall de 26 de febrero de 1986, 152/84, Rec. 1986, pp. 723 y ss., especialmente p. 748, apartado 46, y la sentencia Borrie Clarke de 24 de junio de 1987, 384/85, Rec. 1987, p. 2865, apartado 11.

12. Ahora bien, la norma que figura en el párrafo 1 del apartado 5, considerada en sí misma, es suficientemente precisa: los Estados miembros no deben someter al IVA las actividades u operaciones que los organismos de Derecho público desarrollen «en el ejercicio de sus funciones públicas».

13. El hecho de que el párrafo 1 no precise cuáles son estas actividades no cambia nada. Este concepto forma parte de una disposición de Derecho comunitario cuya interpretación no puede dejarse a la discreción de cada Estado miembro. [4]

14. Pero se trata de saber si, a pesar de las excepciones que figuran a continuación, la norma es incondicional. La Comisión llama la atención sobre el hecho de que estas excepciones están formuladas de forma que atribuyen a los Estados miembros un margen de apreciación en cuanto al grado de gravedad de las distorsiones de la competencia así como al volumen más o menos insignificante de las actividades contempladas en el anexo D. Con la Comisión, considero que este margen de apreciación atribuye inevitablemente a los Estados miembros la facultad de condicionar o de restringir el ámbito de aplicación de las excepciones previstas en los párrafos 2 y 3 y, por medio de ellas, el de la norma general prevista en el párrafo 1 de este mismo apartado.

15. Pero también comparto la opinión de la Comisión, basada fundamentalmente en la sentencia Marshall, [5] según la cual la norma

4 — Véase, como precedente, sobre el concepto de «contravalor» utilizado en la letra a) del artículo 8 de la Segunda Directiva, la sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de febrero de 1981, Staatssecretaris van Financiën/Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec. 1981, p. 445, apartado 9. Véase también, sobre el concepto de «evasión fiscal» que figura en el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva, la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de julio de 1988, Direct Cosmetics Ltd y Laughtons Photographs Ltd/Commissioners of Customs and Excise, asuntos acumulados 138 y 139/86, Rec. 1988, p. 3937, apartado 20.

5 — Sentencia de 26 de febrero de 1986, 152/84, Rec. 1986, pp. 723 y ss., especialmente p. 750.

definida en el apartado 1 reviste un carácter incondicional y preciso en la medida en que una actividad determinada no puede en ningún caso estar comprendida dentro del ámbito de aplicación de las excepciones [criterio de las «excepciones no pertinentes en el presente caso», apartado 54 *(traducción provisional)*].

16. Éste es el caso en el supuesto de una actividad que, a la vez:

— No puede producir en ningún caso distorsiones de la competencia por estar reservada en exclusiva a los organismos de Derecho público, por mandato legal.

— No figura en la lista de las actividades del anexo D de la Directiva.

17. En Italia, la concesión de emplazamientos y de nichos funerarios parece reunir estos dos requisitos. Por el contrario, el suministro del agua, si bien está reservado en exclusiva a los organismos de Derecho público, no cumple el segundo requisito, ya que está recogida expresamente en el anexo D.

18. Como veremos más tarde, una actividad reservada de forma exclusiva a los organismos de Derecho público debe considerarse como una actividad desarrollada por éstos «en el ejercicio de sus funciones públicas» con arreglo al párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4.

19. Podemos pues, en todo caso, admitir que un organismo público invoque el apartado 5 del artículo 4 para alegar que una actividad concreta desarrollada por él no puede en ningún caso estar comprendida dentro del ámbito de aplicación de las excepciones previstas en los párrafos 2 y 3 de este apartado y por consiguiente debe beneficiarse de la norma de la no imposición prevista en el apartado 1.

20. ¿Podemos avanzar un paso más y decir, con la Comisión, que el beneficio de no ser considerado sujeto pasivo puede ser invocado igualmente a propósito de una actividad para la cual «la competencia del sector privado es indiscutiblemente insignificante»? Imaginemos por ejemplo que, en un Estado miembro, la Ley obliga a los municipios a organizar la evacuación de basuras domésticas, pero no prohíbe que los particulares realicen paralelamente dicho servicio. ¿Puede un municipio reclamar la no sujeción al IVA de esta actividad alegando bien que, en el conjunto del país, muy pocos particulares han hecho uso de esta facultad, bien que, en su localidad, ningún particular ha establecido un servicio semejante y que la distorsión de la competencia que podría resultar de la no imposición de esta actividad no sería «grave», o incluso que sería nula a nivel local?

21. A este respecto, creo en primer lugar que un Estado miembro puede, sin infringir la Directiva, establecer que en principio esta actividad esté sujeta al IVA otorgando al mismo tiempo a la Administración competente la facultad de conceder excepciones, en atención a las circunstancias locales. ¿Pero cuál es la situación si el Estado miembro no ha previsto excepciones a la norma?

22. Considero que en un supuesto semejante un municipio no podría alegar la falta de distorsiones de la competencia a nivel local para solicitar al Juez que declare que la norma dictada por el Estado es incompatible con la Directiva y no debe darle aplicación. No se puede obligar a un Estado miembro a establecer excepciones a su normativa con el

fin de tener en cuenta situaciones locales particulares. Dispone a este respecto de una facultad discrecional.

23. ¿Podría el municipio alegar la inexistencia de distorsiones graves de la competencia del país en su conjunto? También en este caso creo que el Estado dispone de una facultad discrecional para decidir a partir de qué momento cumple esta condición una distorsión de la competencia. Éste podría considerar que la distorsión es suficientemente grave en determinados lugares como para justificar la sujeción al IVA de esta actividad en todo el país.

24. El criterio de «la distorsión grave de la competencia» no es, pues, suficientemente preciso como para que un organismo público pueda alegarlo en contra de una disposición de Derecho nacional.

25. Nos resta por examinar si, tratándose de una de las actividades enumeradas en el anexo D de la Directiva, un organismo de Derecho público podría alegar ante un órgano jurisdiccional nacional que el volumen de esta actividad es insignificante y que por tanto no debería ser objeto de imposición.

26. Para atenerse a este criterio, los Estados miembros tienen varias posibilidades. Pueden incluirlo tal cual en su normativa nacional y encargar a la Administración competente de aplicarlo caso por caso. Pueden también señalar los tipos de actividades enumeradas en el anexo D que, de forma global y para el conjunto del país, se consideran de un volumen insignificante (las ferias locales, por ejemplo). Por último, pueden también someter al IVA un tipo de actividad estableciendo un umbral por debajo del cual la actividad de que se trata no está sometida al IVA (por ejemplo, volumen de negocios anual realizado por un municipio en lo tocante al suministro de agua). El criterio del volumen insignificante de la actividad puede, pues, en su caso, llevar a situaciones diferentes entre un municipio y otro.

27. Pero ¿qué ocurre si un Estado hace caso omiso de esta disposición de la Directiva, es decir, si se abstiene al mismo tiempo de adaptar literalmente su normativa al criterio del volumen insignificante, de excluir de la imposición aquellas actividades especialmente señaladas que aquél considera de volumen insignificante y de fijar un umbral mínimo para las actividades enumeradas en el anexo D?

28. Considero que, en este caso, el Estado miembro no ha adaptado correctamente el Derecho interno a la Directiva, pues ésta contempla indiscutiblemente el principio de no imposición de las actividades enumeradas en el anexo D cuyo volumen sea insignificante. Es indudable que el Consejo ha abierto quizá la vía a excesivas complicaciones al inscribir este criterio en el apartado 5, pero este criterio no representa una facultad que los Estados miembros puedan libremente utilizar o no. El párrafo 3 del apartado 5 implica claramente dos requisitos acumulables: los organismos públicos «tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante». (La traducción literal del texto francés sería «*y* en la medida en que éstas no tengan carácter insignificante». La conjunción «y» significa aquí «siempre que».)

29. El *principio* así establecido es claro e incondicional. Pero de dicho texto no resulta lo que se debe entender por insignificante. En última instancia, la obligación así impuesta a los Estados miembros no es lo suficientemente precisa para poder ser alegada

por organismos de Derecho público ante los órganos jurisdiccionales nacionales, aun en el supuesto de que el Estado sea culpable de ignorar totalmente este elemento del apartado 5 del artículo 4 en el momento de la adaptación del Derecho interno a la Directiva. Si así fuera, corresponde a la Comisión interponer, en su caso, un recurso por incumplimiento contra el Estado miembro de que se trate.

30. Por consiguiente, propongo que se responda como sigue a la cuestión 1 de ambos asuntos:

«El apartado 5 del artículo 4 de la Directiva 77/388 puede ser alegado por un organismo de Derecho público ante los órganos jurisdiccionales nacionales para oponerse a la aplicación de una disposición nacional que le considere sujeto pasivo del IVA en relación con una actividad que no figure en el anexo D de la Directiva y cuyo ejercicio se reserva exclusivamente a los organismos de Derecho público.»

II. El concepto de actividades u operaciones que desarrollen «en el ejercicio de sus funciones públicas»

31. Mediante la cuestión 2 planteada en el asunto 231/87, el órgano jurisdiccional nacional pretende saber «si, mediante la expresión "actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas", que figura en el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 [de la Sexta Directiva], el legislador comunitario ha querido definir aquellas actividades que las autoridades públicas ejercen directa y exclusivamente y en virtud de su poder soberano, aunque fuere derivado».

32. Creo que se debe interpretar esta cuestión en el sentido de que el Juez nacional desea saber si las actividades que los organismos de Derecho público ejercen directa y exclusivamente y en virtud de su poder soberano constituyen:

— Actividades desarrolladas en el ejercicio de sus funciones públicas.

— Que en ningún caso darán la condición de sujetos pasivos del IVA.

33. Voy a analizar sucesivamente cuáles son los criterios que permiten determinar lo que se debe entender por «actividad desarrollada en el ejercicio de sus funciones públicas» (sección A) y en qué supuestos dicha actividad determina que, conforme a la norma establecida por el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4, los organismos de Derecho público no sean considerados sujetos pasivos del IVA (sección B).

A. *Las actividades u operaciones desarrolladas en el ejercicio de sus funciones públicas*

34. En su sentencia de 26 de marzo de 1987 dictada en el asunto «notarios y gerechtdeurwaarders»,[6] el Tribunal de Justicia confirmó, refiriéndose a su sentencia de 7 de julio de 1985, Comisión contra Alemania:[7]

«Todas las actividades ejercidas por los organismos de Derecho público no quedan automáticamente exentas, sino únicamente las que corresponden a su misión específica de autoridad pública» (apartado 21).

6 — Asunto 235/85, Comisión/Países Bajos, Rec. 1987, p. 1471.

7 — Asunto 107/84, Rec. 1985, p. 2655.

35. De esta observación del Tribunal de Justicia resulta accesoriamente que el hecho de que una actividad sea realizada directamente por el propio municipio no permite, por sí sólo, concluir que tenga relación con la función específica de autoridad pública de éste. (Entre las actividades «realizadas directamente» se debe incluir también, a mi juicio, las que se llevan a cabo por medio de empresas municipales, siempre que ello se realice en nombre y por cuenta del municipio.)

36. Por el contrario, derivan indiscutiblemente de la función específica de autoridad pública del municipio aquellas actividades realizadas por él en el ejercicio de su poder soberano. ¿Qué se debe entender por esto?

37. Como la Comisión, desearía proponer, a este respecto, que se acogiera la definición propuesta por el Abogado General Sr. G. F. Mancini en sus conclusiones relativas al asunto 307/84, Comisión contra República Francesa, a saber, que este concepto contempla las actividades que se traducen «en actos de voluntad que obliguen a los particulares, en el sentido de que se pueda exigir su obediencia o, si no se obedeciera, forzarles a conformarse a ellos» (Rec. 1986, pp. 1725 y ss., especialmente p. 1732).

38. El poder soberano se expresa, concretamente, mediante autorizaciones, licencias, permisos, concesiones, inscripciones en los registros, expedición de certificados conformes, sanciones por incumplimiento de leyes o de reglamentos, etc.

39. Si bien las «actividades que ejercen en virtud de su poder soberano» constituyen, pues, en todos los casos «actividades desarrolladas en el ejercicio de sus funciones públicas», este último concepto engloba también otros tipos de actividades. El concepto de «actividades u operaciones desarrolladas en el ejercicio de sus funciones públicas» y el de «actividades que ejercen en virtud de su poder soberano o poder público» no son sinónimos.

40. Esto resulta claramente de los trabajos preparatorios de la Sexta Directiva. En el comentario realizado sobre el artículo 4 con ocasión de la presentación de su propuesta de Sexta Directiva, [8] la Comisión había afirmado:

«Los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en la medida en que ejerzan actividades económicas al margen del concepto de autoridad pública, es decir actividades que podrían ser ejercidas por particulares sin perjuicio de las atribuciones fundamentales y del poder de los Estados, las provincias, los municipios y otros entes de Derecho público en materia de administración general, de justicia, de seguridad o de defensa nacional.»

41. Sin embargo, el apartado 5 del artículo 4, tal como lo había propuesto la Comisión, era diferente del que fue finalmente adoptado. Estaba redactado de la siguiente forma:

«Los Estados, las provincias, los municipios y los organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas. No obstante, cuando efectúen operaciones pre-

8 — *Boletín de las Comunidades Europeas, Suplemento 11/73*, p. 9.

vistas en el apartado 1 deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas operaciones [...]»[9]

42. Las «operaciones previstas en el apartado 1» eran «operaciones relativas a una actividad económica mencionada en el apartado 2» el cual definía las «actividades económicas previstas en el apartado 1» en los mismos términos que el apartado 2 del artículo 4 actual, es decir, «todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios». La propuesta de la Comisión distinguía así claramente las actividades desarrolladas en el ejercicio de sus funciones públicas y las actividades económicas y daba al primer concepto el sentido de actividades realizadas en el ejercicio del poder público o del poder soberano.

43. Así pues resulta obligado destacar que, al adoptar el apartado 5 del artículo 4 en su forma actual, el Consejo se apartó deliberadamente de esta distinción clara y que ha dado al concepto de «actividades u operaciones desarrolladas en el ejercicio de sus funciones públicas» un significado más amplio, que engloba otras actividades distintas de aquellas que están relacionadas únicamente con las atribuciones fundamentales del poder público en los terrenos de la administración general, de la justicia, de la seguridad o de la defensa nacional. El Consejo optó así por una solución intermedia entre, por una parte, la propuesta extrema de la Comisión, que pretendía someter al IVA el conjunto de las actividades económicas de los organismos de Derecho público, y, por otra, la Segunda Directiva en materia de IVA,[10] en cuyo marco los Estados miembros tenían la facultad de no considerar como sujetos pasivos del IVA a los organismos de Derecho público en cuanto a estas mismas actividades (véanse los dos últimos párrafos del apartado 2 del anexo A de dicha Directiva, anexo que, en virtud del artículo 20, formaba parte integrante de la misma).

44. Resulta claro, pues, que algunas actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios (véanse los apartados 1 y 2 del artículo 4) ejercidas por los municipios deben ser consideradas como «actividades desarrolladas en el ejercicio de sus funciones públicas». Pero ¿cómo reconocerlas?

45. A este respecto, varios criterios han sido propuestos por las distintas partes en el litigio: los Gobiernos italiano y neerlandés y la Comisión.

46. El municipio de Rivergaro propuso el del *fin perseguido*. Pero, en la vista, la Comisión destacó acertadamente que, en la sentencia «notarios y gerechtsdeurwaarders» antes mencionada, el Tribunal de Justicia declaró que el concepto de actividad económica tiene un «carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independiencia de sus fines o de sus resultados» (apartado 8). Lo mismo debe valer para una actividad económica desarrollada por un organismo público en el ejercicio de sus funciones públicas. Prácticamente toda actividad ejercida por un municipio persigue un fin de interés general, incluido el suministro de agua o la organización de una red de transporte. El párrafo 3 del apartado 5 y el anexo D prevén, sin embargo, que los municipios tendrán el carácter de sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades. Por otra parte, entre las exenciones previstas en el artículo 13 figura un número considerable de actividades que pueden ser emprendidas también por organismos públi-

9 — *Boletín de las Comunidades Europeas, Suplemento 11/73*, p. 36.

10 — Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios, Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO de 14.4.1967, p. 1303; EE 09/01, p. 6).

cos [véanse las letras b), g), y h) del apartado 1 de la parte A] con un fin de interés general para satisfacer necesidades básicas de los individuos [11] o de la colectividad [12] [letra i)]. El último párrafo del apartado 5 del artículo 4 no hace sino permitir a los Estados miembros que las consideren como actividades de la autoridad pública, pero no les obliga a ello.

47. Tampoco estoy convencido de que la remisión a la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Rec. 1988, p. 1443) que ha hecho la Comisión en sus observaciones escritas en el asunto 129/88 en apoyo de los criterios que ella había propuesto en el marco del asunto 231/87, sea necesariamente pertinente en el presente caso.

48. En el asunto Apple and Pear, se trataba de interpretar el artículo 2 de la Sexta Directiva a fin de determinar si el ejercicio por parte del Development Council de las funciones que le encomienda la Ley y el hecho de imponer a sus miembros una exacción anual obligatoria para subvenir a los gastos administrativos y otros soportados o que serán soportados en el ejercicio de sus funciones constituyen «[...] prestaciones de servicios, realizadas *a título oneroso*», o, lo que es lo mismo, una de las operaciones imponibles en el sentido del citado artículo. En los asuntos presentes, se trata de interpretar el apartado 5 del artículo 4 a fin de saber si un organismo público es considerado o no sujeto pasivo en cuanto a determinadas actividades desarrolladas por él.

49. Es cierto que, en las conclusiones presentadas el 28 de octubre de 1987 en el asunto Apple and Pear, el Abogado General Sir Gordon Slynn estimó que existe un vínculo entre los conceptos de operaciones imponibles y el de sujeto pasivo del IVA en el sentido de que «para que haya sujeción al IVA, debe haber a la vez una transacción gravable y un sujeto pasivo». [13] Sin embargo, precisó que son «conceptos distintos» (p. 7 del texto multicopiado) y, más tarde, subrayó su carácter autónomo al manifestar que, si, como había propuesto, las transacciones de que se trata no son prestaciones de servicios realizados a título oneroso, «no hay entonces sujeción al IVA, aunque la persona implicada en las actividades sea un sujeto pasivo» (p. 18 del texto multicopiado).

50. Por otra parte, contrariamente a lo que parece pensar la Comisión, no creo que fuera el carácter obligatorio, es decir, no contractual, sino legal, de los derechos de que se trata, ni siquiera el hecho de que su importe no reflejara el valor económico de los servicios prestados, lo que determinó la decisión del Tribunal de Justicia. Por una parte, en efecto, de la segunda parte del apartado 15 de la sentencia resulta que el Tribunal de Justicia resolvió que no existe una relación directa entre el servicio prestado y el contravalor recibido debido no a que el fabricante individual esté obligado a pagar el derecho sino a que debe pagarlo «independientemente de si un servicio específico del Council le reporta o no un beneficio». Por otra parte, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, [14] que acaba de ser confirmada en una sentencia de 23 de noviembre de 1988 [15] «esta contraprestación es un valor subjetivo, ya que la base imponible es la contraprestación realmente recibida y

11 — Véase parte superior de la p. 22 del informe para la vista, texto multicopiado.

12 — Véase parte superior de la p. 19 del informe para la vista, texto multicopiado.

13 — Para las operaciones imponibles efectuadas en el interior del país, ello resulta claramente del texto mismo del artículo 2. Por otra parte, las importaciones de bienes están sometidas al IVA sin necesidad de que sean efectuadas por un sujeto pasivo en el sentido del artículo 4.

14 — Véase la sentencia de 5 de febrero de 1981, Staatssecretaris van FinanciËn/CoöperatieVe Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec. 1981, p. 445 apartado 13.

15 — Asunto 230/87, Naturally Yours Cosmetics Ltd/Commissioners of Customs and Excise, Rec. 1988, p. 6365.

no un valor estimado conforme a criterios objetivos» (apartado 16). Así el Tribunal de Justicia ha estimado que «las exacciones obligatorias como los impuestos a los productores no constituyen una contraprestación *que tenga una relación directa con los beneficios que los productores individuales* obtienen a través del ejercicio de sus funciones por el Council» (apartado 16 de la sentencia Apple and Pear), debido más bien a la *inexistencia de relación necesaria entre los beneficios y su contraprestación* que debido al desequilibrio entre el nivel de ambos. Máxime si tenemos en cuenta que el primer argumento en que se basó el Tribunal de Justicia defendía precisamente que dichas ventajas benefician al conjunto del sector afectado, y no necesariamente a cada fabricante individual (véase el apartado 14).

51. Por último, la tesis de la Comisión no me parece libre de contradicciones, pues, queriendo ver un indicio del carácter de autoridad pública de una actividad en el hecho de que las rentas o cotizaciones pagadas no representan el contravalor de la prestación efectuada, «sino la cuota de los gastos inherentes a la prestación de servicios que el legislador ha querido unilateralmente poner a cargo del destinatario debido a consideraciones de naturaleza fiscal, social u otras» (p. 29 del informe para la vista, versión multicopiada), se opuso en la vista —acertadamente— al criterio relativo a las modalidades de cálculo de la contrapartida propuesto por el municipio de Rivergaro, según el cual es una actividad del poder público aquella actividad por la que un organismo público recibe una contrapartida «establecida de forma autoritaria, [y por consiguiente], que se trate de un precio impuesto o político, fijado no en atención al valor de mercado del servicio prestado, sino sobre la base de criterios políticos sin relación directa con el valor de mercado del servicio» (p. 21 del informe para la vista, versión multicopiada).

52. Y añado que, si se admitiera ese criterio, un municipio no podría nunca tener la condición de sujeto pasivo del IVA en cuanto a los servicios de transporte, piscinas, teatros, y museos que cree, pues el precio que se pide al usuario es casi siempre un «precio político», es decir, un precio que no corresponde al coste de venta de la prestación realizada.

53. Por las razones que acabo de indicar y por las mencionadas al analizar el criterio del fin perseguido, [16] soy pues de la opinión de que no debe verse, en las *modalidades de fijación* (unilateral y autoritaria) *o de cálculo del contravalor obtenido* por el organismo público, un criterio decisivo para la definición de las actividades desarrolladas «en el ejercicio de sus funciones públicas».

54. ¿Qué ocurre con el *criterio del carácter obligatorio del ejercicio de las actividades* por parte del organismo de Derecho público expuesto por la Comisión? Dicha institución propone que se consideren como actividades desarrolladas por un organismo público en el ejercicio de sus funciones públicas aquellas «comprendidas dentro de las atribuciones absolutamente necesarias para el logro del objetivo público para el que el organismo ha sido creado» [véase la letra a) de la parte B del apartado 10 de las observaciones escritas presentadas por la Comisión en el asunto 231/87, p. 35] o aquellas que resultan de «una obligación impuesta por el ordenamiento jurídico del Estado al cual le es imposible sustraerse» (respuesta propuesta a la cuestión 2 en el asunto 231/87).

55. También yo considero que las actividades así definidas o, para utilizar la expresión

16 — Procede igualmente señalar que el apartado 1 del artículo 4 se refiere a las actividades económicas «*cualquiera que sean* los fines o *los resultados de esa actividad*» y que el apartado 2 habla de «ingresos» sin precisar que éstos deben corresponder al valor económico real de la operación emprendida.

utilizada por el Gobierno neerlandés, aquellas que son ejercidas en virtud de un «mandato otorgado por el legislador» constituyen, en todo caso, actividades desarrolladas «en el ejercicio de sus funciones públicas» aunque no estén reservadas de forma exclusiva a los organismos de Derecho público.

56. Desde el momento en que el legislador considera que una actividad determinada reviste tanta importancia desde el punto de vista del bien del público que debe ser asegurada en todo caso por los municipios o por otros organismos de Derecho público, se convierte necesariamente en una actividad desarrollada por dichos organismos en el ejercicio de sus funciones públicas.

57. La Comisión ha mencionado también las actividades ejercidas por medio *de actos o de comportamientos unilaterales que son la expresión de prerrogativas exorbitantes del Derecho común* (por ejemplo, las concesiones). También aquí comparto la opinión de la Comisión de que los organismos de Derecho público desarrollan dichas actividades «en el ejercicio de sus funciones públicas».

58. Por último, se puede considerar que toda actividad, aunque no sea obligatoria o no sea ejercida por medio de prerrogativas de Derecho público, cuyo ejercicio esté reservado exclusivamente a los municipios o a otros organismos de Derecho público, por la Constitución, la Ley u otra disposición de fuerza equivalente, debe considerarse desarrollada por ellos «en el ejercicio de sus funciones públicas». En efecto, puede considerarse que estas actividades han sido reservadas a los organismos de Derecho público en razón de las tareas específicas que les incumben o en razón de las garantías particulares que ofrecen respecto a la buena ejecución de dichas actividades.

59. Propongo al Tribunal de Justicia que acoja cuatro criterios *alternativos* que permitan «reconocer» que estamos en presencia de una actividad semejante, a saber:

— El ejercicio de la soberanía.

— El carácter obligatorio de la actividad.

— La utilización de prerrogativas exorbitantes del Derecho común.

— El carácter de monopolio legal de la actividad de que se trata.

60. Pero lo que los órganos jurisdiccionales nacionales desearían saber es si existen también criterios que permitan determinar con seguridad que una actividad comprendida dentro de una de estas categorías no puede estar sometida al IVA.

B. *Las actividades desarrolladas por los organismos públicos en el ejercicio de sus funciones públicas que no pueden en ningún caso determinar la sujeción al IVA*

61. Recordemos para empezar que el apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva establece un principio general y una excepción.

62. El *principio general* es que los organismos de Derecho público no tienen la condición de sujetos pasivos del IVA en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas.

63. La *excepción* es que también son considerados sujetos pasivos en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

64. Corresponde, pues, a los Estados miembros determinar cuáles son las actividades respecto a las que cabría temer distorsiones graves de la competencia si los organismos públicos que las ejercen no fueran considerados sujetos pasivos del IVA a este respecto. Por regla general, sólo puede resolverse el problema mediante una valoración de cada una de estas actividades por parte del Estado miembro. Dicha valoración puede llevar por otra parte a resultados diferentes según los Estados miembros.

65. Existe, sin embargo, una hipótesis en la cual no puede aparecer ninguna distorsión de la competencia, a saber, aquella en que la Constitución, la Ley o una disposición de fuerza equivalente reserve el ejercicio de la actividad de que se trata exclusivamente a los organismos de Derecho público.

66. Como acabamos de ver, dichas actividades deben considerarse de todas formas desarrolladas por los organismos de Derecho público «en el ejercicio de sus funciones públicas». Poseemos así un criterio seguro que permite determinar las actividades respecto de las cuales un organismo de Derecho público no puede *jamás* ser considerado sujeto pasivo del IVA. En Italia, las concesiones para emplazamientos o nichos funerarios parecen constituir un ejemplo típico a este respecto.

67. Sin embargo, existe también una excepción al criterio de la exclusividad. El anexo D de la Sexta Directiva enumera efectivamente actividades que deben en todo caso estar sometidas al IVA (salvo si su volumen fuera insignificante). Ahora bien, puede ocurrir que en un Estado miembro, una u otra de estas actividades esté reservada de forma exclusiva a los municipios. Éste parece ser el caso de Italia en lo tocante al suministro del agua. En un caso semejante, el criterio de exclusividad no es pues determinante para saber si existe o no sujeción al IVA. El párrafo 3 del apartado 5 constituye así una disposición muy particular que enumera, por un lado, los casos en los que, por así decirlo, se presume la existencia de una distorsión de la competencia, pero, por otro lado, enumera también casos que dan lugar al sometimiento al IVA aunque no se tema ninguna distorsión de la competencia. De hecho, es bastante evidente que el apartado 5 del artículo 4, debido a las enmiendas de que fue objeto durante la negociación, perdió toda estructura lógica rigurosa. Esto resulta también de la utilización, en la versión francesa, griega, neerlandesa y portuguesa del párrafo 3, de la expresión «fundamentalmente», que carece absolutamente de sentido en una frase que se refiere a las actividades que deben «en todo caso» someterse al IVA. Como, además, en las versiones alemana, inglesa, danesa, española e italiana no figura una expresión equivalente a «fundamentalmente», considero que no debe concederse a ésta demasiada importancia.

68. Cabría preguntarse también si las actividades ejercidas en virtud de la soberanía no deben, *ipso facto*, considerarse no sometidas al IVA. Éste no me parece ser el caso, si bien dichas actividades sólo rara vez darán lugar a imposición.

69. En efecto, la mayor parte de las actividades no son actividades económicas y ya por ese simple motivo no podrán ser someti-

das al IVA. La mayor parte de ellas están también reservadas exclusivamente a los organismos de Derecho público y, en tal caso, el criterio antes mencionado entra en juego. Pero, como ha puesto de manifiesto el asunto 235/85, llamado de los «notarios y gerechtdeurwaarders», no se excluye la posibilidad de que determinadas actividades relacionadas con el ejercicio del poder público sean ejercidas paralelamente por particulares y por organismos de Derecho público. Podría pues resultar necesario considerar a estos últimos organismos sujetos pasivos del IVA a fin de evitar una distorsión grave de la competencia. El criterio del ejercicio de la soberanía o del poder público no puede bastar por sí solo.

70. En cuanto a las actividades obligatorias, aquellas que los organismos de Derecho público están obligados a ejercer por ley, tampoco se puede concluir que deban necesariamente ser excluidas del IVA dado que la iniciativa privada podría entrar en competencia con el organismo público (la ley podría, por ejemplo, obligar a las provincias u otros entes regionales a organizar un servicio de enlace por barco entre el continente y las islas vecinas, sin prohibir a los particulares el establecimiento de un servicio competidor).

71. La valoración es más difícil en cuanto a las actividades ejercidas mediante actos o comportamientos unilaterales que son la expresión de prerrogativas exorbitantes del Derecho común. Los casos en que la *misma* actividad puede ser desarrollada por particulares por medio de instrumentos de Derecho privado son probablemente bastante escasos. Sin embargo, no me parece imposible excluir *a priori* que dichos casos puedan existir y que puedan por consiguiente producirse distorsiones de la competencia.

72. En última instancia debe reconocerse que el único criterio que permite afirmar con toda seguridad que una actividad desarrollada por un organismo público no puede estar sometida al IVA es el hecho de que esta actividad esté reservada exclusivamente a estos organismos. Si he comprendido bien a la Comisión, ésta propone utilizar este indicio junto con otros dos. Ahora bien, si el criterio de la exclusividad se da en la práctica, ya no se necesita ningún otro criterio pues en ese caso no puede haber distorsión de la competencia.

73. La misma observación es válida en cuanto a la redacción de la cuestión 2 planteada por el órgano jurisdiccional que nos ocupa. Ésta se refiere a actividades ejercidas directamente por los organismos públicos, exclusivamente en virtud de su poder soberano.

74. Si por la expresión «exclusivamente», el órgano jurisdiccional ha querido referirse a actividades reservadas por ley a los organismos de Derecho público (exclusividad *de jure* y no *de facto*) entonces es indudable que debe darse a esta cuestión una respuesta afirmativa. Pero creo posible dar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta más amplia indicándole que basta que una actividad esté reservada exclusivamente a los organismos de Derecho público para que éstos no tengan la consideración de sujetos pasivos, aun en el supuesto de que esta actividad no sea ejercida en virtud de su poder soberano.

75. Como ya hemos visto con anterioridad, se deben sin embargo dejar a un lado las actividades enumeradas en el anexo D que, cuando su volumen no sea insignificante, están siempre sometidas al IVA aunque alguna de ellas esté exclusivamente reservada a los organismos de Derecho público.

76. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que dé la siguiente respuesta a la cuestión 2 planteada en el marco del asunto 231/87:

«El párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 debe interpretarse en el sentido de que los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tienen la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones cuyo ejercicio se les reserva con carácter exclusivo, salvo cuando efectúen las actividades u operaciones enumeradas en el anexo D de la Sexta Directiva.»

III. La cuestión 3 planteada en el marco del asunto 231/87

77. Esta cuestión plantea:

«Si, una vez establecido que las actividades institucionales son ejercidas exclusivamente por las autoridades públicas, la expresión "tales actividades" que figura en el párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 se refiere a las operaciones residuales relativas a los servicios públicos que en Italia están reguladas por el Real Decreto nº 2578 de 15 de octubre de 1925.»

78. En el marco de una cuestión prejudicial, el Tribunal no puede calificar las disposiciones de un texto de Derecho nacional en relación con el Derecho comunitario. Sin embargo, puede suministrar a los órganos jurisdiccionales nacionales criterios que les permitan determinar en qué casos está sometida una actividad a una determinada disposición del Derecho comunitario.

79. Ahora bien, del análisis hecho a propósito de la cuestión 2 resulta que la expresión «tales actividades» utilizada en el *párrafo 2*, se refiere a las actividades u operaciones desarrolladas por los organismos de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas, es decir, aquellas que implican el ejercicio de su poder soberano, aquellas ejercidas en virtud de una obligación impuesta por el ordenamiento jurídico del Estado a la que no pueden sustraerse o las desarrolladas por medio de actos o de comportamientos unilaterales que implican prerrogativas que son exorbitantes al Derecho común, siempre que dichas actividades no estén exclusivamente reservadas a dichos organismos. Ésta es la respuesta que propongo para esta cuestión.

80. A mi juicio, es evidente que el párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 sólo se refiere a actividades u operaciones por las que un organismo público percibe un contravalor del tipo que sea, pues sólo «las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso en el interior del país» están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA (artículo 2 de la Sexta Directiva).

IV. Obligaciones de los Estados miembros relativas al procedimiento de adaptación del Derecho nacional a la Directiva

81. Las cuestiones 4 y 5 planteadas por la comisión fiscal de segunda instancia de Piacenza (asunto 231/87) y la cuestión 2 planteada por la comisión fiscal de primera instancia de Piacenza (asunto 129/88) se refieren a la forma en que los Estados miembros debían adaptar su Derecho nacional a las disposiciones del apartado 5 del artículo 4. En esencia, estas cuestiones plantean los cuatro problemas siguientes.

82. a) ¿Estaban obligados los Estados miembros a establecer el principio general enunciado en el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 precisando los criterios específicos que permiten determinar las actividades desarrolladas por los municipios «en el ejercicio de sus funciones públicas»?

83. En virtud del párrafo 3 del artículo 189 del Tratado, los Estados miembros están obligados a adoptar todas las medidas que sean necesarias para asegurar que el resultado previsto por la Directiva pueda conseguirse. Por el contrario, ellos son los únicos competentes para elegir la forma y los medios con ayuda de los cuales esta obligación deba ser cumplida.

84. Uno de los medios para alcanzar el resultado previsto por el apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva en materia de IVA puede consistir en reproducir simplemente en la legislación nacional el principio plasmado en el párrafo 1 de dicha disposición. El Estado miembro es libre de añadir o no criterios específicos que permitan determinar no sólo cuáles son las actividades desarrolladas por los organismos de Derecho público «en el ejercicio de sus funciones públicas», sino sobre todo aquellas que darán la condición de sujeto pasivo del IVA.

85. Un método más simple puede consistir en establecer una lista de las actividades de que se trata. Ello puede hacerse de forma acumulativa reproduciendo al mismo tiempo o con carácter alternativo, el principio general.

86. b) ¿Estaban los Estados miembros obligados a excluir de la imposición las actividades públicas que, si bien pueden ser calificadas de comerciales según la legislación nacional, revisten el carácter de actividades del poder público?

87. Ya hemos visto que el concepto de «actividades u operaciones desarrolladas en el ejercicio de sus funciones públicas» adoptó en el texto aprobado por el Consejo un alcance más amplio que el que tenía en la propuesta de la Comisión y que cubre tanto actividades ejercidas por los organismos públicos en virtud de su soberanía *(iure imperii)* como actividades que pueden ser calificadas de económicas, es decir, actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, según la definición que figura en el apartado 2 del artículo 4.

88. Del apartado 5 del artículo 4 resulta que los Estados miembros están también obligados a no someter al IVA actividades calificadas de comerciales por la legislación nacional si dichas actividades responden a los criterios enunciados en respuesta dada a la cuestión 2 en el marco del asunto 231/87.

89. c) ¿Tenían los Estados miembros la obligación de introducir en su legislación fiscal el criterio de «distorsión grave de la competencia» (cuestión 4 en el asunto 231/87) o estaban obligados a no someter al impuesto las actividades desarrolladas por los organismos de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas cuando *no* lleven a distorsiones graves de la competencia precisando los límites cuantitativos que se imponen [letra c) de la cuestión 2 en el asunto 129/88]?

90. Como he señalado ya anteriormente, la disposición que nos ocupa establece un principio y prevé una excepción. El principio impone a los Estados miembros la obligación de adoptar todas las disposiciones apropiadas para que las actividades correspondientes a la definición del párrafo 1 del

apartado 5 no sean sometidas al IVA a menos que su no imposición pueda llevar a distorsiones graves de la competencia.

91. Es evidente que los Estados miembros son libres de reproducir esta excepción en sus legislaciones nacionales, pero ello, por sí sólo, plantearía demasiadas dudas tanto a la Administración competente como a los organismos de Derecho público afectados.

92. Por otra parte, no es concebible en modo alguno que la simple fijación de un límite cuantitativo, sin ninguna otra precisión, pueda despejar dichas dudas. La distorsión de la competencia es efectivamente un concepto que no se presta en absoluto a una evaluación numérica válida para todas las actividades económicas que pueden ser ejercidas por organismos de Derecho público. No veo cómo los Estados miembros podrían hacer otra cosa que no sea establecer una lista positiva de las actividades no sometidas al IVA o una lista negativa de las actividades gravadas (fórmula elegida por el Ministerio de Hacienda italiano), o las dos cosas. La lista negativa es evidentemente la de las actividades que se consideran creadoras de distorsiones graves de la competencia. Si resultara sin embargo que una de las actividades inscritas en esta lista no puede originar en ningún caso una distorsión (constituyendo una actividad desarrollada «en el ejercicio de sus funciones públicas»), el Estado miembro habría ejecutado mal a este respecto las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva.

93. d) ¿Deben los Estados miembros introducir en su legislación fiscal el criterio del carácter «no insignificante» de determinadas actividades (cuestión 5 en el asunto 231/87) o están obligados a fijar un umbral de no imposición para las actividades enumeradas en el anexo D [letra d) de la cuestión 2 en el asunto 129/88]?

94. Como he puesto de manifiesto con anterioridad a propósito del problema del «efecto directo», las actividades enumeradas en el anexo D deben ser sometidas al IVA únicamente cuando su volumen no sea insignificante. En cuanto a la aplicación de este principio, los Estados miembros disponen de varias posibilidades. Una de estas consiste en la fijación de un umbral de no imposición.

95. Propongo por consiguiente que se den a los órganos jurisdiccionales italianos las respuestas adicionales que figuran en los apartados 4, 5 y 6 de la conclusión general.

Conclusión

Por todo lo expuesto, propongo que se responda a las cuestiones planteadas de la siguiente forma:

«1) El apartado 5 del artículo 4 de la Directiva 77/388 puede ser invocado por un organismo de Derecho público ante los órganos jurisdiccionales para oponerse

a la aplicación de una disposición nacional que le considere sujeto pasivo del IVA en cuanto a una actividad que no figura en el anexo D de la Directiva y cuyo ejercicio esté reservado exclusivamente a los organismos de Derecho público.

2) El párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 debe interpretarse en el sentido de que los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tienen, en ningún caso, la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones cuyo ejercicio les está reservado con carácter exclusivo, excepto cuando dichas actividades u operaciones estén enumeradas en el anexo D de la Sexta Directiva.

3) La expresión "tales actividades" utilizada en el párrafo 2 se refiere a las actividades u operaciones desarrolladas por los organismos de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas, es decir, aquellas que implican el ejercicio de su poder soberano, las ejercidas en virtud de una obligación impuesta por el ordenamiento jurídico del Estado a la que les es imposible sustraerse o las realizadas por medio de actos o de comportamientos unilaterales que implican prerrogativas exorbitantes respecto al Derecho común, siempre que dichas actividades no estén reservadas exclusivamente a dichos organismos.

4) El párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 debe interpretarse en el sentido de que obliga a los Estados miembros a adoptar las disposiciones que consideren más apropiadas para que las actividades u operaciones desarrolladas por los organismos públicos en el ejercicio de sus funciones públicas no sean sometidas al IVA, siempre que las mismas no formen parte de las excepciones previstas en los párrafos 2 y 3.

5) El párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva IVA no implica que los Estados miembros estén obligados a adoptar literalmente su Derecho nacional al criterio relativo a las "distorsiones graves de la competencia". Por el contrario, están obligados a aplicar en la práctica este criterio y a proceder a una apreciación concreta de la situación de la competencia según las formas y con los medios que se consideren más apropiados sometiendo al IVA las actividades u operaciones desarrolladas por los organismos de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas cada vez que la no imposición de dichas actividades u operaciones pudiera llevar a distorsiones graves de la competencia.

6) El párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4 no implica que los Estados miembros estén obligados a adoptar literalmente en su Derecho nacional el criterio relativo al volumen "insignificante" de las actividades enumeradas en el anexo D de la Directiva; la citada disposición *obliga, sin embargo,* a los Estados miembros *a no someter al IVA,* según las formas y con los medios que estime más apropiados, aquellas actividades desarrolladas por los organismos de Derecho público previstas en el anexo D cuyo volumen sea insignificante.»