CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL JEAN MISCHO

apresentadas em 15 de Março de 1989 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. As declarações apresentadas pela Comune di Carpaneto para efeitos de pagamento de impostos directos para os anos de 1980, 1981, 1982 e 1983 bem como as relativas ao imposto sobre o valor acrescentado da Comune di Rivergaro para os anos de 1981, 1982, 1983 e 1985 foram objecto de correcções fiscais por parte das autoridades italianas competentes porque não tomaram em consideração os montantes em dinheiro ou quotizações recebidas a título de determinadas operações consideradas como actividades comerciais na acepção do artigo 4.° do Decreto presidencial n.° 633, de 26 de Outubro de 1972.

2. As operações em causa eram as seguintes: concessão de terrenos para sepulturas, de nichos funerários, concessão de direitos de superfície e alienação da propriedade de terrenos no âmbito da ajuda à construção de imóveis de habitação, privatização e alienação de um troço de estrada, distribuição de água, adjudicação da pesagem pública, alienação da lenha proveniente da poda das árvores e de acessórios para nichos funerários.

3. Perante as jurisdições de reenvio, a saber, respectivamente, a Commissione Tributaria di Secondo Grado (processo 231/87) e a Commissione Tributaria di Primo Grado di Piacenza (processo 129/88), as comunas em causa, bem como 23 outras que intervieram em apoio das conclusões da Comune di Rivergaro, alegaram que nos termos do n.° 5 do artigo 4.° da sexta directiva do Conselho em matéria de IVA [1], não tinham a qualidade de «sujeitos passivos» nas operações em causa e, portanto, estavam no direito de não aplicar o IVA.

4. O n.° 5 do artigo 4.° da sexta directiva tem a seguinte redacção:

«5. Os estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não serão considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando em conexão com essas mesmas actividades ou operações cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, se exercerem tais actividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente a tais actividades ou operações, desde que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

As entidades acima referidas serão sempre consideradas sujeitos passivos, designada-

* Língua original: francês.

1 — Sexta directiva do Conselho (77/388/CEE), 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).

mente no que se refere às operações enumeradas no anexo D, desde que as mesmas não sejam insignificantes.

Os Estados-membros podem considerar as actividades das entidades atrás referidas, que estão isentas por força dos artigos 13.° ou 28.°, como actividades realizadas na qualidade de autoridades públicas.»

5. É exclusivamente sobre a interpretação desta disposição e não sobre a sua aplicação concreta às comunas e às actividades em questão nos litígios no processo principal que se referem a série de questões prejudiciais submetidas ao Tribunal pelos órgãos jurisdicionais nacionais e reproduzidas no capítulo III do relatório para audiência. Referem-se, por um lado, ao problema do «efeito directo» do n.° 5 do artigo 4.° (questão 1 nos dois processos), relacionado com o do alcance exacto da obrigação de transposição desta disposição da directiva para o direito nacional (questões 4 e 5 no processo 231/87 e 2 no processo 129/88) e, por outro, à noção de actividades ou operações realizadas «na qualidade de autoridades públicas» que não estão sujeitas ao IVA (questão 2 no processo 231/87), incluindo a questão de saber quais as actividades ou operações visadas no segundo parágrafo da disposição em causa (questão 3 no processo 231/87).

6. Antes de proceder ao exame dessas questões na ordem por que foram colocadas, salientemos ainda que a observação preliminar do Governo italiano ao afirmar que, no processo 231/87, o litígio no processo principal não está relacionado com o IVA, mas com impostos sobre o rendimento e que, portanto, não será «necessário» que se dê essa decisão para permitir ao órgão jurisdicional nacional o «julgamento da causa» (ver os termos do artigo 177.° do Tratado) não pode ser aceite. De facto, segundo jurisprudência constante do Tribunal, no sistema do artigo 177.° do Tratado, cabe ao juiz nacional apreciar perante os factos do processo a necessidade de uma decisão prejudicial para proferir a sua sentença [2]. Aliás, no acórdão de reenvio, o órgão jurisdicional nacional salientou expressamente que existe, entre as regulamentações italianas em matéria de IVA e os impostos directos, «uma ligação tal que, quando uma determinada operação não é sujeita ao IVA, os rendimentos daí decorrentes também não são sujeitos a imposto directo e inversamente» (ver a parte final do capítulo I do relatório para audiência).

I — O «efeito directo» do n.° 5 do artigo 4.°, da sexta directiva

7. Enquanto a questão 1 no processo 231/87 procura saber «se o princípio considerado no primeiro parágrafo do n.° 5 do artigo 4.° da sexta directiva, segundo o qual as actividades ditas "institucionais" não estão sujeitas a IVA, é directamente aplicável mesmo não existindo regulamentação nacional específica», a colocada no processo 129/88 refere-se ao n.° 5 do artigo 4.°, no seu conjunto. Esta perspectiva parece-me particularmente apropriada no caso em apreço, tanto assim que o «princípio» enunciado no primeiro parágrafo se encontra singularmente disposto e com cambiantes nos parágrafos seguintes.

8. Com efeito, verifica-se que o n.° 5 do artigo 4.° está estruturado, por assim dizer, em andares, procedendo por excepções e

2 — Ver, nomeadamente, acórdão de 14 de Julho de 1988, Smanor, 298/87, Colect., p. 4489, n.° 9, e acórdão de 29 de Setembro de 1987, Gimenez Zaera, 126/86, Colect., p. 3697, n.° 7).

contra-excepções. Usa, além disso, nos segundo e terceiros parágrafos expressões tais como «distorções de concorrência significativas» ou «operações que não sejam insignificantes» que permitem certa margem de apreciação a quem seja chamado a aplicá-las. É, aliás, nomeadamente, sobre a questão de saber se os Estados-membros devem simplesmente inserir esses critérios nas legislações nacionais ou precisar os limites quantitativos que daí decorrem que incidem as questões 4 e 5 no processo 231/87, e 2, alíneas a) e d), no processo 129/88.

9. No processo 8/81, Becker/Finanzamt Münster-Innenstadt, o Tribunal foi chamado a pronunciar-se quanto ao efeito directo de uma disposição da sexta directiva, a saber, o artigo 13.°, parte B, alínea d), ponto 1.

10. No acórdão de 19 de Janeiro de 1982 (Recueil, p. 53), lembrou que:

«sempre que as disposições de uma directiva forem, do ponto de vista do seu conteúdo, *incondicionais* e *suficientemente precisas*, podem ser invocadas, na falta de medidas de aplicação tempestivas, contra qualquer disposição nacional não conforme com a directiva, ou ainda se forem de molde a definir os direitos que os particulares podem invocar perante o Estado» (n.° 25).

11. Isto é válido não só quando as disposições de uma directiva continuam por cumprir após a expiração do prazo estabelecido para a sua aplicação, mas também no caso de um Estado-membro a não ter aplicado correctamente [3].

12. Ora, a regra que consta do primeiro parágrafo do n.° 5 considerada em si é suficientemente precisa: os Estados-membros devem excluir da sujeição ao IVA as actividades ou operações realizadas por organismos de direito público «na qualidade de autoridades públicas».

13. O facto de o primeiro parágrafo não precisar quais as actividades é irrelevante. Esta noção faz parte de uma disposição de direito comunitário cuja interpretação não pode ser deixada à discricionaridade de cada Estado-membro [4].

14. Mas a questão é a de saber se, não obstante as excepções que seguem, a regra é incondicional. A Comissão chama a atenção para o facto de que estas excepções são formuladas de modo a conferir aos Estados-membros uma margem de apreciação quanto à importância das distorções de concorrência bem como do carácter mais ou menos insignificante das actividades enumeradas no anexo D. Tal como a Comissão, considero que esta margem de apreciação confere, inevitavelmente, aos Estados-membros a faculdade de condicionar ou restringir o âmbito de aplicação das excepções previstas no segundo e terceiro parágrafos e também o da regra geral considerada no primeiro parágrafo desse mesmo número.

15. Também partilho a opinião da Comissão, baseada nomeadamente no acórdão Marshall [5], segundo o qual a regra definida

3 — Ver, neste sentido, além do n.° 20 do acórdão Becker, o acórdão Marshall de 26 de Fevereiro de 1986, 152/84, Colect., p. 723, 748, n.° 46, e acórdão Borrie Clarke de 24 de Junho de 1987, 384/85, Colect., p. 2865, n.° 11.

4 — Ver, a título de precedente, para a noção de «contravalor», usada na alínea a) do artigo 8.° da segunda directiva, o acórdão do Tribunal de 5 de Fevereiro de 1981, no processo 154/80, Staatssecretaris van Financiën/Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, Recueil, p. 445, n.° 9. Ver também, para a noção de «evasão fiscal» constante do n.° 1 do artigo 27.° da sexta directiva, acórdão do Tribunal de 12 de Julho de 1988 nos processos apensos 138 e 139/86, Direct Cosmetics Ltd et Laughtons Photographs Ltd/Commissioners of Customs and Excise, Colect., p. 3937, n.° 20.

5 — Acórdão de 26 de Fevereiro de 1986, 152/84, Colect., p. 723, 750.

no primeiro parágrafo reveste um carácter incondicional e preciso na medida em que uma dada actividade não pode, em caso algum, cair no âmbito das excepções (critérios das «excepções não relevantes no caso», n.° 54 do acórdão).

16. Tal é o caso de uma actividade que, ao mesmo tempo:

— não pode em caso algum dar lugar a distorções de concorrência porque é, por lei, exclusivamente reservada aos organismos de direito público;

— não figura na lista das actividades objecto do anexo D da directiva.

17. Em Itália, a concessão de terrenos em cemitérios e de nichos funerários parece preencher as duas condições. Pelo contrário, a distribuição de água, mesmo se exclusivamente reservada aos organismos de direito público, não preenche a segunda condição, pois está expressamente enumerada no anexo D.

18. Tal como veremos mais adiante, uma actividade reservada exclusivamente aos organismos de direito público deve ser considerada como actividade realizada por eles «na qualidade de autoridade pública» na acepção do primeiro parágrafo do n.° 5 do artigo 4.°

19. Podemos, portanto, em todo o caso, considerar que o n.° 5 do artigo 4.° pode ser invocado por um organismo público para alegar que determinada actividade realizada por si não pode, em caso algum, cair no âmbito de aplicação das excepções previstas nos segundo e terceiro parágrafos e deve, desde logo, beneficiar da regra de não sujeição prevista no primeiro parágrafo.

20. Podemos avançar um pouco mais e dizer, com a Comissão, que o benefício de não sujeição pode igualmente ser invocado a propósito de uma actividade para a qual «a concorrência do sector privado é incontestavelmente insignificante»? Suponhamos, por exemplo, que, num Estado-membro, a lei obriga as comunas a organizar a recolha de lixos domésticos, mas não proíbe aos particulares assegurarem paralelamente este serviço. Uma comuna pode reclamar a não sujeição desta actividade ao IVA quer porque no conjunto do país poucos particulares usaram de tal faculdade, quer porque, na sua localidade, nenhum particular criou tal serviço e a distorção da concorrência que pode decorrer da não sujeição dessa actividade não revestiria desde logo «uma importância significativa», ou seria mesmo nula localmente?

21. A este propósito parece-me, antes de mais, que um Estado-membro poderá, sem violar a directiva, prever que, em princípio, esta actividade está sujeita a IVA permitindo à administração competente a faculdade de conceder derrogações, tendo em consideração circunstâncias locais. Mas qual a situação se o Estado-membro não previu a possibilidade de derrogação à regra?

22. Entendo que, em tal caso, uma comuna não pode invocar a ausência de distorções da concorrência a nível local para pedir ao tribunal que declare verificado que a norma aprovada pelo Estado é incompatível com a directiva e deve ser afastada. Um Estado-membro não pode ser obrigado a prever derrogações à sua legislação para atender a

situações locais especiais. Dispõe nesta matéria de um poder discricionário.

23. A comuna pode invocar a falta de distorções de concorrência significativas a nível do país no seu conjunto? Ainda aí, sou de opinião de que o Estado dispõe de um poder discricionário para decidir a partir de que momento uma distorção da concorrência preenche tal condição. Pode entender que a distorção é suficientemente importante em certos locais para justificar a sujeição dessa actividade ao IVA em todo o país.

24. O critério de «distorção de concorrência significativa» não é, portanto, suficientemente preciso para poder ser invocado por um organismo de direito público contra uma disposição de direito nacional.

25. Falta-nos examinar se, relativamente a uma das actividades enumeradas no anexo D da directiva, um organismo de direito público pode invocar num órgão jurisdicional nacional que essa actividade reveste carácter insignificante e não deve, portanto, ser tributada.

26. Para ter em conta este critério, os Estados-membros têm várias possibilidades. Podem inscrevê-lo como tal na legislação nacional e encarregar a administração competente de o aplicar caso a caso. Podem também designar o tipo de actividades enumeradas no anexo D que, de um modo global e para o conjunto do país, se supõe revestirem importância insignificante (as feiras locais, por exemplo). Por fim, podem também sujeitar um tipo de actividade ao IVA prevendo um *limiar* abaixo do qual a actividade em questão não é tributada (por exemplo, o volume de negócios anual realizado por uma comuna no respeitante à distribuição de água). O critério do carácter insignificante da actividade poderá, portanto, sendo caso disso, conduzir a situações diferentes de comuna para comuna.

27. Mas qual é a situação se um Estado ignora simplesmente esta disposição da directiva, isto é, se se abstem quer de retomar o critério do carácter insignificante tal qual na sua legislação, quer de isentar da tributação actividades especificamente designadas que considera insignificantes e de fixar um limiar mínimo para as actividades enumeradas no anexo D?

28. Considero que, nesse caso, o Estado-membro não transpôs correctamente a directiva, pois esta prevê incontestavelmente o princípio da não tributação das actividades enumeradas no anexo D que revistam carácter insignificante. É certo que o Conselho talvez tenha aberto o caminho a complicações excessivas ao inscrever este critério no n.° 5, mas tal critério não representa uma faculdade que os Estados-membros teriam a liberdade de usar ou não. O terceiro parágrafo do n.° 5 comporta claramente duas condições cumulativas: os organismos públicos «serão sempre considerados sujeitos passivos, designadamente no que se refere às operações enumeradas no anexo D, desde que as mesmas não sejam insignificantes». A conjunção «et» (versão francesa) significa aqui «desde que».

29. O *princípio* assim estabelecido é claro e incondicional. No entanto, não decorre deste texto o que se deve entender por insignificante. Em última análise, a obrigação assim imposta aos Estados-membros não é suficientemente precisa para poder ser invo-

cada por organismos de direito público nos órgãos jurisdicionais nacionais, mesmo se o Estado não tenha cumprido ao ignorar simplesmente este elemento do n.° 5 do artigo 4.°, aquando da transposição da directiva para o ordenamento nacional. Se assim foi, cabe à Comissão interpor, sendo caso disso, acção por incumprimento contra o Estado-membro em questão.

30. Por conseguinte, proponho que se responda do seguinte modo à questão 1 colocada nos dois processos:

«O n.° 5 do artigo 4.° da Directiva 77/388/CEE pode ser invocado por um organismo de direito público perante os órgãos jurisdicionais nacionais contra a aplicação de uma norma jurídica nacional que o sujeita ao IVA por uma actividade não incluída no anexo D da directiva e cujo exercício é exclusivamente reservado aos organismos de direito público».

II — A noção de actividades ou operações exercidas «na qualidade de autoridades públicas»

31. Com a segunda questão no processo 231/87, o órgão jurisdicional nacional pretende saber se com a expressão «actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas» consideradas no primeiro parágrafo do n.° 5 do artigo 4.° da sexta directiva, o legislador comunitário quis definir as actividades que as autoridades públicas exerçam directa e exclusivamente em virtude do seu poder soberano, mesmo que derivado».

32. Creio que se deve entender esta questão no sentido de que o órgão jurisdicional nacional quer saber se as actividades que os organismos de direito público exerçam directa e exclusivamente e em virtude do seu poder de soberania constituem:

— actividades exercidas na qualidade de autoridade pública,

— que não podem, em caso algum, estar sujeitas ao IVA.

33. Vou, pois, examinar, seguidamente, quais os critérios que permitem determinar o que se deve entender por «actividade exercida na qualidade de autoridade pública» (secção A) e em que casos tal actividade cai necessariamente sob a norma de não sujeição ao IVA constante do primeiro parágrafo do n.° 5 do artigo 4.° (secção B).

A — *As actividades ou operações exercidas na qualidade de autoridade pública*

34. No acórdão de 26 de Março de 1987 no processo «notaires et huissiers de justice»[6], o Tribunal confirmou, referindo-se ao acórdão de 7 de Julho de 1985, Comissão/Alemanha[7], que

«os organismos de direito público não estão automaticamente isentos quanto a todas as actividades que exerçam, mas apenas em relação às que relevam da sua missão específica de autoridade pública» (n.° 21).

6 — Processo 235/85, Comissão/Países Baixos, Colect. 1987, p. 1471.

7 — Processo 107/84, Recueil 1985, p. 2655.

35. Resulta acessoriamente desta confirmação do Tribunal que o facto de uma actividade ser exercida directamente pela comuna não permite, por si, concluir que releva da autoridade pública deste organismo (entre as actividades «exercidas directamente», é preciso, em minha opinião, incluir também as exercidas por intermédio de empresas municipais enquanto tal for feito em nome e por conta da comuna).

36. Pelo contrário, inserem-se incontestavelmente na missão específica de autoridade pública da comuna as actividades exercidas por ela em virtude do «poder de soberania». O que deve entender-se por esta expressão?

37. Como a Comissão, proponho que se aceite, para este efeito, a definição proposta pelo advogado-geral G. F. Mancini nas conclusões no processo 307/84, Comissão/República Francesa, a saber, que esta noção visa as actividades que se traduzem em «actos de vontade que se imponham aos particulares, no sentido de que se exige a sua obediência ou, se não obedecerem, de obrigá-los a com eles se conformarem» (Colect. 1986, p. 1725, 1732).

38. O poder de soberania exprime-se concretamente pela interpretação de autorizações, licenças, permissões, concessões, inscrições no registo, passagem de cópias autenticadas, sanções para a não observância de leis ou regulamentos, etc.

39. Se as «actividades exercidas em virtude do poder de soberania» constituem, portanto, em todos os casos «actividades exercidas na qualidade de autoridade pública», esta última noção abrange, entretanto, ainda outro tipo de actividades. A noção de «actividades ou operações exercidas na qualidade de autoridade pública» e a de «actividades exercidas em virtude do poder de soberania ou do poder público» não são, de facto, sinónimas.

40. Tal resulta claramente dos trabalhos preparatórios da sexta directiva. No comentário que fez ao artigo 4.° aquando da apresentação da proposta da sexta directiva [8], a Comissão afirmou que

«as pessoas colectivas de direito público devem ser consideradas sujeitos passivos na medida em que exercem actividades económicas, desligadas de facto da noção de autoridade pública, isto é, actividades susceptíveis de serem exercidas por pessoas de direito privado sem prejudicar as atribuições fundamentais e o poder dos estados, províncias, comunas e outras colectividades de direito público em matéria de administração geral, justiça, segurança ou defesa nacional».

41. Todavia, o n.° 5 do artigo 4.°, tal como foi proposto pela Comissão, era diferente da redacção actual. Estava redigido da seguinte forma:

«Os estados, as províncias, as comunas e os organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às actividades que exercem na qualidade de autoridades públicas. Contudo, se realizam operações previstas no n.° 1 devem ser con-

8 — *Bulletin des Communautés européennes — Supplément 11/73*, p. 9.

siderados sujeitos passivos em relação a essas operações...» [9].

42. As «operações previstas no n.° 1» eram «operações que integram uma actividade económica referida no n.° 2», que definia as «actividades económicas previstas no n.° 1» nos mesmos termos que o actual n.° 2 do artigo 4.°, isto é, «todas as actividades de produção, de comercialização, ou de prestação de serviços». A proposta da Comissão distinguia, assim, claramente as actividades exercidas na qualidade de autoridade pública e as actividades económicas e, dava à primeira noção o sentido de actividades que se inserem no exercício do poder público ou do poder de soberania.

43. Verifica-se, portanto, que, ao adoptar o n.° 5 do artigo 4.° na redacção actual, o Conselho se afastou deliberadamente dessa distinção nítida e deu à noção de «actividades ou operações exercidas na qualidade de autoridades públicas» um sentido mais amplo, abrangendo outras actividades além das que relevam das meras atribuições fundamentais do poder público no âmbito da administração geral, justiça, segurança e defesa. O Conselho optou, assim, por uma solução intermédia entre, por um lado, a proposta extrema da Comissão, que pretendia sujeitar a IVA o conjunto das actividades de carácter económico dos organismos de direito público e, por outro, a segunda directiva em matéria de IVA [10], no âmbito da qual os Estados-membros têm a faculdade de não sujeitar a IVA os organismos de direito público relativamente a essas mesmas actividades (ver os dois últimos parágrafos do ponto 2 do anexo A desta directiva, anexo que, nos termos do artigo 20.°, era parte integrante da mesma).

44. É claro, portanto, que algumas das actividades de produção, comercialização ou prestação de serviços (ver os n.os 1 e 2 do artigo 4.°), exercidas pelas comunas devem ser consideradas «actividades exercidas na qualidade de autoridades públicas». Mas como podem ser reconhecidas?

45. Para este efeito, vários critérios foram propostos pelas diferentes partes em litígio, os governos italiano e neerlandês e a Comissão.

46. A Comune di Rivergaro adiantou o do *fim prosseguido.* Mas, na audiência, a Comissão salientou, justamente, que no já citado acórdão «notaires et huissiers de justice», o Tribunal constatou que a noção de actividade económica tem «carácter objectivo, na medida em que é considerada em si, independentemente dos seus fins ou resultados» (n.° 8). Tal deve valer igualmente para uma actividade económica exercida por um organismo público na qualidade de autoridade pública. Praticamente toda a actividade realizada por uma comuna prossegue um fim de interesse geral, incluindo aí o fornecimento de água ou a criação de uma rede de transportes. O terceiro parágrafo do n.° 5 e o anexo D prevêem, entretanto, que relativamente a estas actividades as comunas têm a natureza de sujeitos passivos. Por outro lado, nas isenções previstas no artigo 13.° figura um número apreciável de actividades que podem ser exercidas igualmente

9 — *Bulletin des Communautés européennes — Supplement 11/73,* p. 36.

10 — Segunda Directiva do Conselho (67/228/CEE), de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 71 14.4.1967, p. 1303; EE 09 F1 p. 6).

por organismos públicos [ver parte A, n.° 1, alíneas b), g) e h)] com uma finalidade de interesse geral para satisfazer necessidades essenciais dos indivíduos [11] ou da colectividade [12] [alínea i)]. O último parágrafo do n.° 5 do artigo 4.° limita-se a permitir aos Estados-membros considerá-las actividades da autoridade pública, não lho impõe.

47. Não estou tão pouco convencido de que a referência ao acórdão do Tribunal de 8 de Março de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Colect., p. 1443), que a Comissão fez nas observações escritas no processo 129/88 em apoio dos critérios que tinham proposto no processo 231/87, seja necessariamente pertinente no caso em apreço.

48. No processo Apple and Pear, trata-se de interpretar o artigo 2.° da sexta directiva de modo a determinar se o exercício pelo Development Council das funções que lhe são assinaladas por lei e o facto de impor aos seus membros uma taxa anual obrigatória para acorrer às despesas administrativas e outras realizadas ou a realizar no exercício dessas funções constituem « ... prestações de serviços, efectuadas a *título oneroso*» isto é, uma das operações tributáveis na acepção do referido artigo. No caso vertente, trata-se de interpretar o n.° 5 do artigo 4.°, para saber se um organismo público tem ou não a qualidade de sujeito passivo para determinadas actividades que exerce.

49. É verdade que, nas conclusões de 28 de Outubro de 1987 no processo Apple and Pear, o advogado-geral Sir Gordon Slynn considerou que existe uma ligação entre as noções de operações tributáveis e de sujeitos passivos no sentido de que, «para que exista uma sujeição ao IVA tem de haver ao mesmo tempo uma transacção e uma pessoa tributável sujeitas ao imposto» [13]. Mas precisou, contudo, que são «noções distintas» (p. 7 do texto policopiado) e, mais adiante, sublinhou o seu carácter autónomo constatando que, se, como propôs, as transacções em questão não são prestações de serviços efectuadas a título oneroso, «não existe então sujeição ao IVA, *ainda que* a pessoa implicada nessa actividade seja um sujeito passivo» (p. 18 do texto policopiado).

50. Aliás, contrariamente ao que parece pensar a Comissão, não creio que o carácter obrigatório, isto é, não contratual, mas legal, dos impostos em questão e nem sequer o facto de o seu montante não reflectir o valor económico dos serviços fornecidos tenham sido determinantes para a decisão do Tribunal. Por um lado, de facto, resulta da segunda parte do n.° 15 do acórdão que não é porque o produtor individual é obrigado a pagar o imposto, mas porque o deve pagar «independentemente da questão de saber se um serviço específico do Council lhe confere ou não um benefício» que o Tribunal concluiu pela falta de uma ligação directa entre o serviço prestado e a contraprestação cobrada. Por outro lado, segundo a jurisprudência do Tribunal [14], que acaba de ser confirmada num acórdão de 23 de Novembro de 1988 [15], «esta contraprestação é um valor subjectivo, pois a base tributável

11 — Ver início da p. 22 do relatório para audiência, versão policopiada.

12 — Ver início da p. 19 do relatório para audiência, versão policopiada.

13 — Para as operações tributáveis efectuadas no território do país, tal resulta claramente do próprio texto do artigo 2.° Além disso, as importações de bens são tributáveis sem que tenham de ser efectuadas por um sujeito passivo na acepção do artigo 4.°

14 — Ver acórdão de 5 de Fevereiro de 1981, 154/80, Staatssecretaris van Financiën/Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Recueil, p. 445, n.° 13.

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

é a contrapartida realmente cobrada e não um valor considerado segundo critérios objectivos» (n.° 16). É, portanto, mais devido à *falta de relação necessária entre benefícios e a sua contraprestação* de que ao desequilíbrio entre o nível de ambos que o Tribunal entendeu que «os impostos obrigatórios tal como os exigidos aos produtores não constituem uma contraprestação que tenha *ligação directa* com os *benefícios que advêm para os produtores individuais* pelo exercício das suas funções pelo Council» (n.° 16 do acórdão Apple and Pear). Tal parece-me tanto mais verdadeiro que o primeiro argumento em que o Tribunal se baseou se atinha precisamente ao facto de os ditos benefícios aproveitarem ao conjunto do sector em questão, e não necessariamente a cada produtor individual (ver o n.° 14).

51. Por fim, a tese da Comissão não me parece isenta de contradição, porque, querendo sobretudo ver um indício do carácter de autoridade pública de uma actividade no facto de os direitos ou quotizações pagas não representarem a contrapartida da prestação, «mas a quota-parte das despesas inerentes à prestação de serviços que o legislador entendeu colocar unilateralmente a cargo do destinatário com base em considerações de natureza fiscal, social ou outras» (p. 29 do relatório para audiência, versão policopiada) ela opôs-se na audiência — justamente — ao critério ligado às modalidades de cálculo da contrapartida proposta pela Comune di Rivergaro, segundo o qual integraria uma actividade de poder público aquela em que um organismo público obtém uma contrapartida «regulamentada autoritariamente (e por conseguinte) que se trate de um preço imposto ou político, fixado não em função do valor de mercado do serviço prestado, mas na base de critérios políticos sem relação directa com o valor de mercado deste serviço» (p. 21 do relatório para audiência, versão policopiada).

52. Acrescento que, a querer-se aceitar este critério, uma comuna nunca poderia estar sujeita a IVA em relação a serviços de transporte, piscinas, teatros e museus que mantém, porque o preço pedido ao utente é quase sempre um «preço político», isto é, um preço que não corresponde ao custo da prestação fornecida.

53. Pelas razões que acabo de expor e pelas referidas no contexto do exame do critério do fim prosseguido [16], parece-me que não se pode ver nas *modalidades de fixação* (unilateral e autoritária) ou de *cálculo da contrapartida* obtida pelo organismo público, um critério determinante para a definição das actividades exercidas «na qualidade de autoridade pública».

54. E que dizer *do critério do carácter obrigatório do exercício das actividades* pelo organismo de direito público avançado pela Comissão? Esta instituição propõe que se considerem como actividades exercidas na qualidade de autoridade pública por um organismo de direito público as «que entram nas atribuições absolutamente necessárias para o fim público para o qual o organismo público foi constituído» [ver n.° 10, parte B, alínea a), das observações escritas no processo 231/87, p. 35)], ou as que resultam de «uma obrigação imposta pela ordem jurídica do Estado ao qual lhe é impossível subtrair-se» (resposta proposta para a questão 2 no processo 231/87).

55. Também entendo que as actividades assim definidas ou, para retomar a expressão

16 — Cabe igualmente referir que o n.° 1 do artigo 4.° visa as actividades económicas «independentemente do fim ou resultado dessa actividade» e que o n.° 2 fala de «receitas» sem precisar que devem corresponder ao valor económico real da operação realizada.

usada pelo Governo neerlandês, as exercidas com base num «mandato conferido pelo legislador» constituem em todo o caso actividades exercidas «na qualidade de autoridade pública» mesmo se não estão exclusivamente reservadas aos organismos de direito público.

56. A partir do momento em que o legislador entende que uma dada actividade reveste tal importância do ponto de vista do bem público que deve ser sempre assegurada pelas comunas ou outros organismos de direito público, torna-se necessariamente uma actividade exercida por esses organismos na qualidade de autoridade pública.

57. A Comissão invocou ainda as actividades exercidas mediante *actos ou comportamentos unilaterais que são a expressão de prerrogativas que exorbitam do direito comum* (concessões, por exemplo). Também aí, sou da opinião da Comissão de que tais actividades são exercidas por organismos de direito público «na qualidade de autoridades públicas».

58. Por fim, deve considerar-se que toda a actividade — mesmo não obrigatória ou não exercida mediante prerrogativas de direito público — cujo exercício está reservado exclusivamente às comunas ou outros organismos de direito público pela Constituição, lei ou outra disposição de valor equivalente, deve ser considerada como exercida por eles «na qualidade de autoridades públicas». É de aceitar que estas actividades foram reservadas aos organismos de direito público devido às tarefas específicas que lhes incumbem ou pelas garantias especiais que oferecem quanto à boa execução dessas actividades.

59. Proponho, assim, que sejam, deste modo, retidos quatro critérios *alternativos* que permitem «reconhecer» que estamos na presença de tal actividade, a saber:

— exercício do poder de soberania;

— carácter obrigatório da actividade;

— uso de prerrogativas que exorbitam do direito comum;

— o carácter de monopólio legal da actividade em causa.

60. Mas o que os órgãos jurisdicionais nacionais pretendem saber é se existem também critérios que permitam determinar com rigor se uma actividade ligada a uma destas categorias pode dar lugar a sujeição ao IVA.

B — *As actividades exercidas na qualidade de autoridade pública que não podem em caso algum dar lugar a tributação*

61. Lembremos, antes de mais, que o n.° 5 do artigo 4.° da sexta directiva estabelece um princípio geral e uma excepção.

62. O *princípio geral* é que, para as actividades ou operações que exercem na qualidade de autoridade pública, os organismos de direito público não estão sujeitos ao IVA.

63. A *excepção* é que estão a ele sujeitos nos casos em que a sua não sujeição possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

64. Cabe, portanto, aos Estados-membros determinar quais as actividades em que as distorções de concorrência significativas são de temer se os organismos públicos que as exercem não estiverem sujeitos, em relação a elas, ao IVA. Regra geral, o problema só pode ser resolvido mediante apreciação feita pelo Estado-membro para cada uma dessas actividades. Esta pode conduzir, aliás, a resultados diferentes, segundo os Estados-membros.

65. Existe, contudo, uma hipótese em que não surge nenhuma distorção de concorrência, ou seja, aquela em que a Constituição, lei ou outra disposição de valor equivalente reservam o exercício da actividade em questão exclusivamente aos organismos de direito público.

66. Como acabamos de ver, tais actividades devem também, de qualquer modo, ser consideradas como exercidas por organismos de direito público «na qualidade de autoridades públicas». Possuímos, assim, um critério que permite determinar as actividades pelas quais um organismo de direito público não pode *nunca* estar sujeito ao IVA. Em Itália, as concessões de terrenos para sepulturas ou nichos funerários parecem constituir, a este respeito, um exemplo típico.

67. Existe, contudo, também uma excepção ao critério da exclusividade. O anexo D da sexta directiva enumera, de facto, as actividades que devem, de qualquer modo, estar sujeitas a IVA (salvo se possuem um carácter insignificante). Ora, pode ser que num Estado-membro uma ou outra dessas actividades seja reservada exclusivamente às comunas. Tal parece ser o caso em Itália relativamente ao abastecimento de água. Nesse caso, o critério de exclusividade não é determinante para saber se há sujeição ou não. O terceiro parágrafo do n.° 5 constitui, assim, uma disposição especial que enumera, por um lado, os casos em que a existência de uma distorção de concorrência é, por assim dizer, presumida, mas, por outro, também os que dão lugar à sujeição mesmo se não é de temer qualquer distorção da concorrência. De facto, parece evidente que o n.° 5 do artigo 4.°, à força de ser objecto de emendas durante a negociação, perdeu todo o rigor lógico. Isso resulta igualmente do uso, nas versões francesa, grega, neerlandesa e portuguesa do terceiro parágrafo, da expressão «designadamente», que não tem qualquer sentido numa frase que se refere a actividades que devem «sempre» estar sujeitas a IVA. Como, além de mais, um termo equivalente a «notamment» não consta das versões alemã, inglesa, dinamarquesa, espanhola e italiana, penso que não se lhe deve ligar muita importância.

68. Pode ainda perguntar-se se as actividades exercidas no uso do poder de soberania não devem — *ipso facto* — ser consideradas não tributáveis. Tal não parece poder ser o caso, ainda que tais actividades só muito raramente dêem lugar a tributação.

69. De facto, a maior parte dessas actividades não são actividades económicas e não podem, até só por isso, dar lugar a tributa-

ção. São também, na sua maioria, reservadas exclusivamente aos organismos de direito público e, nesse caso, funciona o critério já referido. Mas, tal como o mostrou o processo 235/85, dito dos «notaires et huissiers de justice» não está excluído que determinadas actividades que integram o exercício do poder público sejam exercidas paralelamente por privados e por organismos de direito público. Poderá, portanto, tornar-se necessário sujeitar estes últimos organismos ao IVA para evitar uma distorção da concorrência significativa. O critério do exercício do poder de soberania ou do poder público por si só não basta.

70. Quanto às actividades obrigatórias, aquelas cujo exercício é imposto por lei aos organismos de direito público, não é também possível concluir que devem necessariamente ser excluídas de uma sujeição ao IVA uma vez que a iniciativa privada pode entrar em concorrência com o organismo público (a lei pode, por exemplo, obrigar os departamentos ou outras entidades regionais a organizar um serviço de ligação por barco entre o continente e as ilhas vizinhas, sem proibir aos particulares um serviço concorrente).

71. A apreciação é mais difícil relativamente às actividades exercidas mediante actos ou comportamentos unilaterais que são expressão de prerrogativas que exorbitam do direito comum. Os casos em que a *mesma* actividade pode ser exercida por particulares servindo-se de instrumentos de direito privado são provavelmente bem raros. Não me parece todavia possível excluir *a priori* que possam existir e, por conseguinte, produzir-se distorções de concorrência.

72. Somos, no fim de contas, obrigados a constatar que o único critério que permite afirmar com rigor que uma actividade exercida por um organismo de direito público não pode ser sujeita ao IVA é o facto de estar reservada exclusivamente a tais organismos. Se bem entendi a Comissão, esta propõe usá-lo cumulativamente com dois outros. Ora, se o critério da exclusividade está preenchido, os outros são desnecessários, pois não pode haver, nesse caso, distorção da concorrência.

73. O mesmo reparo vale quanto à redacção da segunda questão colocada pelo tribunal. Esta refere-se a actividades exercidas por organismos públicos de modo directo, exclusivamente e por força do seu poder de soberania.

74. Se, com a expressão «exclusivamente», o órgão jurisdicional nacional se quis referir a actividades reservadas aos organismos de direito público por lei (exclusividade *de jure* e não *de facto*), então esta questão deve certamente ter resposta afirmativa. Mas parece-me possível dar ao órgão jurisdicional nacional uma resposta mais ampla indicando-lhe que basta que uma actividade seja reservada exclusivamente aos organismos de direito público para que não dê lugar a tributação, ainda que não seja exercida por força do poder de soberania.

75. Como já vimos, é preciso, contudo, pôr de parte as actividades enumeradas no anexo D que, desde que não sejam insignificantes, são sempre sujeitas a IVA ainda que uma ou outra esteja exclusivamente reservada a organismos de direito público.

76. Por conseguinte, proponho que se dê a resposta seguinte à segunda questão colocada no processo 231/87:

«O primeiro parágrafo do n.° 5 do artigo 4.° deve ser interpretado no sentido de que os estados, as regiões, os departamentos, as comunas e os outros organismos de direito público não podem, em caso algum, ser considerados "sujeitos passivos" relativamente às actividades ou operações cujo exercício lhes é reservado a título exclusivo, salvo se constarem do anexo D da sexta directiva.»

III — A terceira questão colocada no âmbito do processo 231/87

77. Esta questão pretende saber

«se, tendo estabelecido que as actividades institucionais são exercidas exclusivamente por autoridades públicas, a expressão "tais actividades" utilizada no n.° 5 segundo parágrafo do artigo 4.° visa as operações residuais relativas aos serviços públicos regulamentadas em Itália no Decreto Real n.° 2578, de 15 de Outubro de 1925».

78. No âmbito de um reenvio prejudicial, o Tribunal não pode qualificar as disposições de um texto de direito nacional à luz do direito comunitário. É, todavia, possível fornecer aos órgãos jurisdicionais nacionais critérios que determinem os casos em que uma actividade releva de uma determinada disposição de direito comunitário.

79. Resulta da análise feita a propósito da segunda questão que a expressão «tais actividades» utilizada no *segundo parágrafo* se refere às actividades ou operações realizadas pelos organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas, ou seja, as que impliquem o exercício do poder de soberania, as realizadas por força de uma obrigação imposta pela ordem jurídica do Estado à qual lhes é impossível subtraírem-se ou as realizadas através de actos ou comportamentos unilaterais que impliquem prorrogativas derrogatórias do direito comum, desde que não exclusivamente reservadas a estes organismos. É o que proponho como resposta a esta questão.

80. É, a meu ver, evidente que o segundo parágrafo do n.° 5 do artigo 4.° apenas visa as actividades ou operações pelas quais um organismo público receba uma contrapartida, seja de que natureza for, porque apenas «as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso no território do país» caem no âmbito de aplicação do IVA (artigo 2.° da sexta directiva).

IV — Obrigações dos Estados-membros quanto ao modo de transposição da directiva

81. As questões 4 e 5 colocadas pela Commissione Tributaria di Secondo Grado de Piacenza (processo 231/87) e a questão 2 colocada pela Commissione Fiscale di Primo Grado de Piacenza (processo 129/88) reportam-se ao modo como os Estados-membros devem transpor para o direito nacional as disposições do n.° 5 do artigo 4.° No essencial, todas estas questões suscitam os quatro problemas seguintes.

82. a) Os Estados-membros são obrigados a estabelecer o princípio geral enunciado no primeiro parágrafo do n.° 5 do artigo 4.°, precisando os critérios específicos que permitam determinar as actividades exercidas pelas comunas «na qualidade de autoridades públicas»?

83. Nos termos do terceiro parágrafo do artigo 189.° do Tratado, os Estados-membros têm o dever de tomar as medidas necessárias para garantirem que o resultado visado pela directiva pode ser alcançado. Por outro lado, apenas eles são competentes para escolher a forma e meios pelos quais esta obrigação deve ser cumprida.

84. Um dos meios para alcançar o resultado pretendido no n.° 5 do artigo 4.° da sexta directiva, em matéria de IVA, pode consistir em transpor simplesmente para a legislação nacional o princípio considerado no primeiro parágrafo desta disposição. O Estado-membro é livre de acrescentar ou não critérios específicos que permitam determinar não apenas quais as actividades exercidas pelos organismos de direito público «na qualidade de autoridades públicas», mas sobretudo aquelas que devem dar lugar à tributação em IVA.

85. Um método mais simples pode, desde logo, consistir em aprovar uma lista das actividades em questão. Tal pode fazer-se cumulativa ou alternativamente com a transposição do princípio geral.

86. b) Os Estados-membros são obrigados a excluir da tributação as actividades públicas que, se bem que possam ser qualificadas de comerciais segundo a legislação nacional, revistam o carácter de actividades de autoridade pública?

87. Vimos que a noção de «actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas» tomou, no texto adoptado pelo Conselho, um alcance mais lato que o da proposta da Comissão, abrangendo quer actividades exercidas pelos organismos públicos por força do seu poder de soberania (*iure imperii*) quer as que podem ser classificadas como económicas, isto é, actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, segundo a noção constante do n.° 2 do artigo 4.°

88. Decorre no n.° 5 do artigo 4.° que os Estados-membros são igualmente obrigados a não sujeitar a IVA as actividades qualificadas como comerciais pela legislação nacional se preencherem os critérios resultantes da resposta à segunda questão colocada no processo 231/87.

89. c) Os Estados-membros tinham a obrigação de inserir na sua legislação fiscal o critério de «distorção de concorrência significativa» (questão 4 no processo 231/87) ou eram obrigados a *não* sujeitar a imposto as actividades exercidas pelos organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas quando *não* conduzissem a distorções de concorrência significativas, precisando os limites quantitativos que se impõem [questão 2, alínea c), no processo 129/88]?

90. Como já foi referido, a disposição que estudamos indica um princípio e prevê uma excepção. O princípio impõe aos Estados-membros a obrigação de tomarem todas as disposições adequadas para que as actividades correspondentes à definição do primeiro parágrafo do n.° 5 não sejam sujeitas a IVA, a menos que essa não sujeição seja

susceptível de conduzir a distorções de concorrência significativas.

91. Os Estados-membros são, evidentemente, livres de referir esta excepção nas suas legislações nacionais, mas, só por si, tal referência deixaria demasiadas incertezas quer para a administração competente quer para os organismos de direito público abrangidos.

92. Por outro lado, também não é concebível que a simples fixação de um limite quantitativo, sem outra precisão, seja de molde a dissipar essas incertezas. A distorção de concorrência é de facto uma noção que não se presta facilmente a uma avaliação numérica válida para todas as actividades económicas susceptíveis de serem exercidas por organismos de direito público. Não se vê como os Estados-membros poderiam fazer outra coisa a não ser aprovar quer uma lista positiva de actividades não sujeitas a IVA quer uma lista negativa das actividades que lhe estão sujeitas (fórmula escolhida pelo Ministério das Finanças italiano) quer as duas. A lista negativa é evidentemente a das actividades havidas como criadoras de distorções significativas de concorrência. Se, entretanto, se verificasse que uma das actividades inscritas nessa lista não pode, em caso algum, dar lugar a uma distorção (constituindo uma actividade exercida «na qualidade de autoridade pública»), o Estado-membro teria, neste aspecto, cumprido incorrectamente as obrigações decorrentes da directiva.

93. d) Devem os Estados-membros integrar na sua legislação fiscal o critério do carácter «insignificante» de determinadas actividades (questão 5 no processo 231/87) ou são obrigados a fixar um limiar de não tributação para as actividades enumeradas no anexo D [questão 2, alínea d), no processo 129/88]?

94. Tal como já acima foi dito a propósito da questão do «efeito directo», as actividades enumeradas no anexo D só devem estar sujeitas a IVA se não forem insignificantes. Quanto à aplicação deste princípio, os Estados-membros dispõem de várias possibilidades. Uma delas consiste na fixação de um limiar de não tributação.

95. Por conseguinte, proponho dar aos dois órgãos jurisdicionais italianos as respostas adicionais constantes dos n.os 4, 5 e 6 da conclusão geral.

Conclusão

Pelas razões referidas acima, proponho que se responda, como se segue, às questões colocadas:

«1) O n.° 5 do artigo 4.° da Directiva 77/388/CEE pode ser invocado por um organismo de direito público, perante os órgãos jurisdicionais nacionais, con-

tra a aplicação de uma disposição nacional que o sujeita ao IVA por uma actividade que não consta do anexo D da directiva e cujo exercício é exclusivamente reservado aos organismos de direito público.

2) O primeiro parágrafo do n.° 5 do artigo 4.° deve ser interpretado no sentido de que os estados, as regiões, os departamentos, as comunas e os outros organismos de direito público não podem, em caso algum, ser considerados «sujeitos passivos» relativamente às actividades ou operações cujo exercício lhes é reservado a título exclusivo, salvo se estas constarem do anexo D da sexta directiva.

3) A expressão "tais actividades" utilizada no segundo parágrafo refere-se às actividades ou operações realizadas pelos organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas, ou seja, as que impliquem o exercício do poder de soberania, as realizadas por força de uma obrigação imposta pela ordem jurídica do Estado à qual lhes é impossível subtraírem-se ou as realizadas através de actos ou de comportamentos unilaterais que impliquem prorrogativas derrogatórias do direito comum, desde que essas actividades não sejam exclusivamente reservadas a estes organismos.

4) O primeiro parágrafo do n.° 5 do artigo 4.° deve ser interpretado no sentido de que obriga os Estados-membros a tomarem as disposições que considerem mais adequadas a fim de que as actividades ou operações levadas a cabo pelos organismos públicos na qualidade de autoridades públicas não sejam sujeitas a IVA desde que não sejam abrangidas pelas excepções previstas nos segundo e terceiro parágrafos.

5) O segundo parágrafo do n.° 5 do artigo 4.° da sexta directiva IVA não implica, para os Estados-membros, a obrigação de transporem textualmente para o seu direito nacional o critério relativo às «distorções de concorrência significativas». Pelo contrário, são obrigados a aplicar este critério na prática e a proceder a uma apreciação concreta da situação da concorrência, segundo as formas e com os meios considerados mais adequados, sujeitando a IVA as actividades ou operações praticadas pelos organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas sempre que a não sujeição de tais actividades ou operações seja susceptível de provocar distorções de concorrência significativas.

6) O n.° 5 terceiro parágrafo do artigo 4.° não implica a obrigação, para os Estados-membros, de transporem textualmente para direito nacional o critério relativo à importância «insignificante» das actividades enumeradas no anexo D da directiva; aquela disposição *obriga, no entanto,* os Estados-membros *a não sujeitarem* a IVA, segundo as formas e com os meios que julguem mais adequados, as actividades exercidas pelos organismos de direito público referidas no anexo D que sejam insignificantes.»