nismes publics non pas en leur qualité de sujets de droit public, mais en tant que sujets de droit privé. Il appartient au juge national d'opérer les qualifications nécessaires en mettant en œuvre ce critère.

Le deuxième alinéa doit être interprété en ce sens que les États membres sont tenus d'assurer l'assujettissement des organismes de droit public pour les activités qu'ils exercent en tant qu'autorités publiques lorsque ces activités peuvent être également accomplies, en concurrence avec eux, par des particuliers, si leur non-assujettissement est susceptible de donner lieu à des distorsions de concurrence d'une certaine importance, mais qu'ils n'ont pas l'obligation de transposer ces critères littéralement dans leur droit national ni de préciser des limites quantitatives de non-assujettissement.

Le troisième alinéa doit être interprété en ce sens qu'il n'impose pas aux États membres l'obligation de transposer dans leur législation fiscale le critère du caractère non négligeable en tant que condition pour l'assujettissement des opérations énumérées à la liste de l'annexe D.

RAPPORT D'AUDIENCE
présenté dans l'affaire C-4/89 *

I — Cadre juridique

1. *Droit communautaire*

L'article 4 de la directive 77/388/CEE (sixième directive) du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1) (ci-après « sixième directive ») définit la notion d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée en précisant qu'est à considérer comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique. Cette règle générale fait l'objet d'une exception au paragraphe 5 dudit article 4, dont l'interprétation fait l'objet de la présente affaire.

Ce paragraphe est rédigé comme suit:

« 5. Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être consi-

* Langue de procédure: l'italien.

dérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations, dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

En tout état de cause, les organismes précités ont la qualité d'assujettis, notamment pour les opérations énumérées à l'annexe D et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables.

Les États membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes précités exonérées en vertu des articles 13 ou 28. »

2. *Droit national*

L'article 1er du décret n° 633 du président de la République, du 26 octobre 1972 (modifié à plusieurs reprises ultérieurement), définit les opérations imposables aux fins de l'application de la TVA. Celle-ci s'applique aux livraisons de biens et aux prestations de services effectuées à l'intérieur du pays dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise ou de l'exercice d'un art ou d'une profession, ainsi qu'aux importations, quelle que soit la personne qui les effectue.

L'article 4 du même décret précise que l'on doit considérer comme « exploitation d'une entreprise » l'exercice à titre d'activité habituelle, même si elle n'est pas exclusive, des activités commerciales et agricoles visées aux articles 2135 et 2195 du code civil, même si elles ne sont pas organisées sous forme d'entreprises.

Les conditions d'application de ces dispositions à l'État, aux collectivités locales et, en général, aux organismes publics qui, par définition, n'ont pas pour objet exclusif ou principal l'exercice d'activités commerciales ou agricoles, sont fixées au quatrième alinéa de l'article 4 du décret précité, aux termes duquel « les organismes publics susmentionnés doivent être considérés comme assujettis uniquement en ce qui concerne les cessions de biens et les prestations de services effectuées dans le cadre de l'exercice d'une activité commerciale ou agricole ».

Le cinquième alinéa de l'article 4 du décret précité assujettit les activités commerciales ou agricoles des organismes publics, même si elles ont un caractère négligeable.

En ce qui concerne les collectivités locales, la circulaire 18/360068, du 22 mai 1976, du ministère des Finances, « afin de dissiper toute obscurité et de parvenir à une définition précise des opérations entrant dans le champ d'application de la taxe », fournit une liste détaillée, bien que non exhaustive, des activités présentant les conditions nécessaires à leur assujettissement à la TVA.

La réglementation nationale décrite ci-dessus ne contient aucune référence expresse aux activités dites « institutionnelles », que les communes exercent en qualité d'autorité publique.

L'ordonnance de renvoi relève, à cet égard, que le décret n° 616 du président de la République, du 24 juillet 1977, adopté en exécution de la loi de délégation n° 382, du 22 juillet 1975, en application du principe constitutionnel visé à l'article 188 de la Constitution, a défini les « fonctions administratives » propres des communes, dans les différentes branches d'activités. Ces fonctions devraient constituer, selon l'ordonnance de renvoi, le critère déterminant pour

distinguer les activités « institutionnelles » des activités commerciales.

II — Antécédents de fait et litige au principal

Par avis du 23 mars 1988, l'Ufficio provinciale IVA de Piacenza a rectifié la déclaration relative à la taxe sur la valeur ajoutée de la commune de Carpaneto Piacentino pour l'année 1983, au motif que ladite commune avait omis de facturer et de noter sur le registre de factures TVA, vente, les récépissés d'encaissement relatifs aux activités suivantes: octroi de places et de niches dans les cimetières, cession d'accessoires et d'objets divers pour les niches, cession de terrains à bâtir pour la construction sociale ainsi que l'octroi de droits de surface sur des terrains à bâtir pour ce type de construction, participation aux dépenses pour l'installation d'une conduite d'eau, recettes provenant du loyer pour la gestion de la bascule publique, vente de matériel hydraulique de récupération, vente de restes de matériel routier et cession du bois récupéré à la suite de la taille des arbres des rues.

La prétention de l'administration financière se fondait sur la considération que, dans tous ces cas, il s'agit d'activités commerciales au sens de l'article 4 du décret n° 633/72, précité, comprises dans la liste des activités communales assujetties à la TVA visées à la circulaire 18/360068 du ministère des Finances, du 22 mai 1976.

La commune de Carpaneto Piacentino a formé recours contre l'avis de redressement devant la commission fiscale de premier degré de Piacenza, invoquant la violation de l'article 4 du décret précité ainsi que de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive.

Onze autres communes sont intervenues à l'appui des conclusions de la commune de Carpaneto Piacentino.

Toutes les communes ont présenté des conclusions visant à ce que l'on demande, à titre préjudiciel, une interprétation de la Cour de justice sur la disposition en question de la sixième directive.

III — Questions préjudicielles

Par ordonnance du 22 décembre 1988, la commission fiscale de premier degré de Piacenza a sursis à statuer et, en vertu de l'article 177 du traité CEE, a posé à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« Pour adapter son régime de TVA aux dispositions communautaires, le législateur italien avait-il — en application de l'article 1er de la sixième directive — l'obligation:

a) d'établir le principe général contenu dans le premier alinéa du paragraphe 5 de l'article 4 de la sixième directive en précisant les critères spécifiques servant à définir les activités exercées par les communes 'en tant qu'autorités publiques' par référence au concept de '*fonction* administrative', tel qu'il a été défini, dans les différentes branches des activités communales, par le décret n° 616 du président de la République, du 24 juillet 1977, adopté en exécution de la loi de délégation n° 382/1985, en application de l'article 118 de la Constitution;

b) d'exclure, par conséquent, de la catégorie des activités commerciales, toutes celles qui sont considérées, ex lege, comme l'exercice de *fonctions administra-*

tives, en vertu du décret n° 616 du président de la République, du 24 juillet 1977, et des autres dispositions législatives qui y sont rappelées;

c) de ne pas assujettir à la TVA, conformément aux dispositions du deuxième alinéa du paragraphe 5 de l'article 4 de la sixième directive, les activités que la commune exerce à titre facultatif (gestion de certains services publics) lorsque celles-ci ne provoquent pas de distorsions d'une certaine importance, de la concurrence, dans la mesure où ces services sont également assurés par des particuliers, comme cela se produit, par exemple, pour la gestion des pharmacies dans la majeure partie des communes, et, par conséquent, de préciser les limites quantitatives nécessaires;

d) de fixer, conformément aux dispositions du troisième alinéa du paragraphe 5 de l'article 4 de la sixième directive, un seuil de non-imposabilité pour les activités publiques énumérées à l'annexe D de la sixième directive (à l'exclusion de la gestion de la conduite d'eau qui, étant obligatoire, est l'expression de l'exercice d'une fonction administrative)? ».

IV — Procédure devant la Cour

L'ordonnance de renvoi a été enregistrée au greffe de la Cour le 5 janvier 1989.

Conformément à l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice, des observations écrites ont été déposées:

— le 5 avril 1989, par la commune de Carpaneto Piacentino, partie requérante au principal, et par onze autres communes intervenues à l'appui de ses conclusions, représentées par M[es] Francesco Tesauro et Michele Avantaggiati, avocats;

— le 20 avril 1989, par le gouvernement de la République italienne, représenté par M. Luigi Ferrari Bravo, chef du service du contentieux diplomatique, en qualité d'agent, assisté de M. Franco Favara, avvocato dello Stato; et

— le 21 mars 1989, par la Commission des Communautés européennes, représentée par M. Enrico Traversa, membre de son service juridique.

Sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, la Cour a décidé d'ouvrir la procédure orale sans instruction préalable.

En application de l'article 95, paragraphes 1 et 2, du règlement de procédure, la Cour, par décision du 18 octobre 1989, a renvoyé l'affaire devant la première chambre.

V — Résumé des observations écrites déposées devant la Cour

Tant la partie requérante au principal que le gouvernement italien et la Commission soulignent la similitude des questions préjudicielles posées par la commission fiscale de premier degré de Piacenza avec celles posées par la même juridiction et par la commission fiscale de second degré de cette même ville dans les affaires jointes 129/88 et 231/87. L'arrêt dans ces affaires a été rendu le 17 octobre 1989.

La commune de *Carpaneto Piacentino* et les autres communes intervenues au principal à l'appui de ses conclusions relèvent que l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive contient des dispositions précises, péremptoires, auxquelles il n'est pas possible de déroger. Il s'agit donc, selon elles, de règles inmédiatement applicables dont découlent, pour les sujets de l'ordre juridique communautaire, des droits que l'État membre est tenu de respecter.

Elles allèguent que l'expression « activités accomplies en tant qu'autorité publique », utilisée au premier alinéa de l'article 4, paragraphe 5, précité, comprend tant les activités des organismes publics régis par des règles de droit public que les activités exercées sous un régime de droit privé et destinées à satisfaire des besoins essentiels de la collectivité ou traditionnellement réservées aux organismes publics. Il peut s'agir d'activités accomplies également par d'autres personnes et, en vertu du deuxième alinéa de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive, elles sont assujetties à la TVA au cas où leur non-assujettissement aboutirait à des distorsions importantes de la concurrence.

A leur avis, la législation fiscale italienne est incompatible avec l'ordre juridique communautaire, d'une part, parce qu'elle assujettit à l'impôt, en violation du premier alinéa de l'article 4, paragraphe 5, des activités de puissance publique qui, dans la mesure où elles sont accomplies de façon exclusive par des organismes publics, ne sont pas susceptibles de troubler le régime de libre concurrence, et, d'autre part, parce qu'elle soumet également à la taxe sur la valeur ajoutée, en violation du deuxième alinéa de la disposition précitée, des activités pour lesquelles les éventuelles distorsions de concurrence ne revêtent aucune importance.

En ce qui concerne les activités énumérées à l'annexe D de la sixième directive, elles font valoir qu'elles ne sont soumises à l'impôt, conformément au troisième alinéa de l'article 4, paragraphe 5, que dans la mesure où elles ne sont pas négligeables, ce qui exige la fixation par les États membres d'un seuil minimal d'assujettissement.

La commune de Carpaneto Piacentino et les autres communes soulignent, enfin, l'importance de la catégorie juridique « fonctions administratives » prévue à l'article 118 de la Constitution italienne précisément par rapport aux communes et aux provinces, et définie par le décret n° 616 du président de la République, du 24 juillet 1977. Cette catégorie, qui englobe toutes les activités qui font l'objet du litige au principal, est en contradiction avec la notion d'activités commerciales, et devrait donc être utilisée pour interpréter l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive, c'est-à-dire pour déterminer les activités que les organismes publics accomplissent en tant qu'autorités publiques.

Le *gouvernement italien* s'oppose à une liaison trop ponctuelle et rigide entre la notion d'opérations accomplies en tant qu'autorité publique et l'énumération des fonctions administratives des communes contenue dans le décret n° 616 du président de la République, du 24 juillet 1977. Selon lui, en outre, dans la mesure où elle concerne les communes, cette énumération n'est d'aucune utilité pour les autres organismes de droit public.

Le gouvernement italien propose donc de répondre aux deux premières questions que la notion d'opérations accomplies en tant qu'autorités publiques a un caractère autonome et participe de la nature purement indicative de la directive qui la contient, sans pouvoir s'identifier avec les énuméra-

tions d'activités ou de fonctions administratives établies par la législation des États membres à d'autres fins, comme la répartition interne des compétences.

En ce qui concerne le deuxième alinéa de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive, le gouvernement italien estime qu'il ne concourt pas à définir la notion d'opérations accomplies en tant qu'autorités publiques, et qu'il peut exister, dès lors, des activités, qui ne sont pas exercées en régime de monopole légal par des organismes publics, qui soient soumises à la TVA bien qu'elles ne provoquent pas de distorsions de la concurrence.

Quant au troisième alinéa de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive, le gouvernement italien considère que l'insertion dans la législation nationale du critère du caractère non négligeable n'est pas obligatoire.

La *Commission* renvoie, en substance, aux observations qu'elle a présentées dans les affaires jointes 129/88 et 231/87. Elle précise, toutefois, que la notion de « fonction administrative » implique en droit italien l'exercice d'un pouvoir de souveraineté et qu'elle pourrait donc constituer un indice qu'il s'agit d'une activité exercée en tant qu'autorité publique au sens de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive. Elle estime, toutefois, qu'il ne faut pas attacher une importance exagérée à un tel indice, d'une part, parce que, dans la législation italienne relative à la répartition des compétences entre l'État central et les collectivités locales, l'expression « fonction administrative » manque de rigueur et s'applique souvent à des activités qui ont manifestement un caractère commercial, et, d'autre part, parce que la notion d'« assujetti » aux fins de la TVA est une notion du seul droit communautaire qui ne peut dépendre de notions de pur droit national.

G. C. Rodríguez Iglesias
Juge rapporteur