tori economici privati. Spetta al giudice nazionale definire le attività in questione alla luce del suddetto criterio.

Il secondo comma va interpretato nel senso che gli Stati membri sono tenuti a garantire l'assoggettamento degli enti pubblici per le attività che questi esercitano in quanto pubbliche autorità allorché tali attività possono essere del pari esercitate, in concorrenza con i primi, da privati e qualora il loro non assoggettamento sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa entità, ma non hanno l'obbligo di recepire letteralmente questi criteri nel proprio diritto nazionale, né di precisare limiti quantitativi di non assoggettamento.

Il terzo comma va interpretato nel senso che non impone agli Stati membri l'obbligo di recepire nella loro normativa tributaria il criterio del carattere non trascurabile, inteso come condizione per l'assoggettamento delle attività elencate all'allegato D.

RELAZIONE D'UDIENZA
presentata nella causa C-4/89 *

I — Contesto normativo

1. *Diritto comunitario*

L'art. 4 della citata direttiva del Consiglio 77/388/CEE (sesta direttiva) in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la « sesta direttiva ») definisce la nozione di soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto precisando che si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo un'attività economica. Questa norma generale soggiace all'eccezione contemplata dal n. 5 dello stesso art. 4, sulla cui interpretazione vertono i presenti procedimenti.

Tale norma si legge come segue:

« 5. Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere

* Lingua processuale: l'italiano.

considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

In ogni caso, gli enti succitati sono sempre considerati come soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato D quando esse non sono trascurabili.

Gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività dei suddetti enti dei quali siano esenti a norma degli articoli 13 e 28 ».

2. *Diritto nazionale*

L'art. 1 del decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (successivamente modificato a più riprese) definisce le operazioni imponibili ai fini dell'applicazione dell'IVA. Questa si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.

L'art. 4 dello stesso decreto precisa che per « esercizio di imprese » si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa.

Le condizioni di applicazione di tali disposizioni allo Stato, agli enti locali, ed in generale agli enti pubblici che, per definizione, non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali od agricole, sono dettate dal quarto comma dell'art. 4 del citato decreto, a norma del quale « per gli enti [dianzi] indicati (...) si considerano effettuate nell'esercizio di impresa soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole ».

Il successivo quinto comma assoggetta all'imposta le attività commerciali o agricole degli enti pubblici, pur se di carattere trascurabile.

Per quanto riguarda gli enti pubblici territoriali, la circolare del ministero delle Finanze 22 maggio 1976, n. 18/360068 « al fine di dirimere perplessità e pervenire ad una precisa individuazione delle operazioni rientranti nell'ambito di applicazione dell'imposta », fornisce un elenco dettagliato, ancorché non tassativo, delle attività che presentano i requisiti necessari per l'assoggettamento all'IVA.

La normativa nazionale citata non contiene alcun riferimento espresso alle attività cosiddette « istituzionali » che i comuni svolgano quali pubbliche autorità.

Nell'ordinanza di rinvio si rileva, a tal riguardo, che il DPR 24 luglio 1977, n. 616, emanato in esecuzione della legge delega 22 luglio 1975, n. 382, in attuazione del dettato costituzionale di cui all'art. 118 della Costituzione, ha definito le « funzioni amministrative » proprie dei comuni, nei vari rami di attività. Dette funzioni dovrebbero costituire, secondo il giudice di rinvio, il di-

scrimine fra attività « istituzionali » ed attività commerciali.

II — Antefatti e causa principale

Con avviso di accertamento del 23 marzo 1988, l'ufficio provinciale IVA di Piacenza rettificava la dichiarazione IVA del comune di Carpaneto Piacentino relativa all'anno 1983, sul rilievo che detto comune aveva omesso di fatturare e di annotare sul registro delle fatture IVA vendite, le reversali di incasso relative alle seguenti attività: concessione di aree e loculi cimiteriali; cessione di accessori ed oggetti vari per loculi; cessione di aree edificabili per l'edilizia economica e popolare nonché alla concessione di diritti di superficie su aree edificabili, sempre nell'ambito dell'edilizia economica e popolare; concorso alle spese per l'impianto di un acquedotto; introito del canone per la gestione della pesa pubblica; vendita del materiale idraulico di recupero; vendita di reliquati stradali; cessione della legna recuperata dalla potatura dei viali.

La pretesa dell'amministrazione finanziaria era fondata sul fatto che in tutte le suddette ipotesi si trattava di attività commerciali ai sensi dell'art. 4 del citato DPR n. 633/1972, comprese nell'elenco delle attività comunali soggette ad IVA di cui alla circolare del ministero delle Finanze del 22 maggio 1976, n. 18/360068.

Il comune di Carpaneto Piacentino ricorreva contro l'avviso di rettifica dinanzi alla Commissione tributaria di primo grado di Piacenza, deducendo la violazione dell'art. 4 del citato DPR nonché dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva.

Altri undici comuni intervenivano nel giudizio a sostegno del comune di Carpaneto Piacentino.

Tutti i comuni concludevano chiedendo che venisse proposta alla Corte di giustizia una domanda di pronuncia pregiudiziale sull'interpretazione della norma della sesta direttiva di cui trattasi.

III — Questioni pregiudiziali

Con ordinanza 22 dicembre 1988, la Commissione tributaria di primo grado di Piacenza disponeva la sospensione del giudizio e proponeva alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato, le seguenti questioni pregiudiziali:

« Se il legislatore italiano — in attuazione dell'art. 1 della sesta direttiva, ai fini dell'adeguamento del proprio regime IVA alle disposizioni comunitarie — aveva l'obbligo:

a) di stabilire il principio generale contenuto nel primo comma del paragrafo 5 dell'art. 4 della sesta direttiva, precisando i criteri specifici che valgono a definire le attività esercitate dai comuni " in quanto pubbliche autorità ", con riferimento al concetto di " *funzione amministrativa* ", quale è stato definito, nei vari rami delle attività comunali, dal DPR n. 616 del 24 luglio 1977, emanato in esecuzione della legge di delegazione n. 382/1985, in attuazione dell'art. 118 della Costituzione;

b) di escludere, quindi, dal novero delle attività commerciali, tutte quelle che sono considerate, ex lege, esercizio di *funzioni*

amministrative a norma del DPR n. 616 del 24 luglio 1977 e delle altre disposizioni di legge ivi richiamate;

c) in ottemperanza a quanto previsto dal secondo comma del paragrafo 5 dell'art. 4 della sesta direttiva, di non assoggettare comunque all'IVA le attività che il comune esercita in via facoltativa (gestione di alcuni servizi pubblici) allorché esse non provochino distorsioni di una certa importanza al regime di libera concorrenza, in quanto gli stessi servizi sono esercitati anche da privati, come accade, ad esempio, per la gestione delle farmacie nella maggior parte dei comuni; e, quindi, di precisare i necessari limiti quantitativi;

d) in osservanza a quanto disposto dal terzo comma del paragrafo 5 dell'art. 4 della sesta direttiva, di fissare una soglia di non imponibilità per le attività pubbliche elencate nell'allegato D della sesta direttiva (esclusa la gestione dell'acquedotto che, in quanto obbligatoria, è espressione dell'esercizio di una funzione amministrativa) ».

IV — Procedimento dinanzi alla Corte

L'ordinanza di rinvio è stata registrata nella cancelleria della Corte il 5 gennaio 1989.

Conformemente all'art. 20 del Protocollo sullo Statuto della Corte di giustizia hanno presentato osservazioni scritte:

— il 5 aprile 1989, il comune di Carpaneto Piacentino, ricorrente nella causa principale, ed altri undici comuni intervenuti in adesione, rappresentati dall'avv. F. Tesauro e dal rag. M. Avantaggiati,

— il 20 aprile 1989, il governo della Repubblica italiana, rappresentato dal prof. L. Ferrari Bravo, capo del servizio del contenzioso diplomatico, in qualità d'agente, assistito dall'avv. F. Favara, avvocato dello Stato,

— il 21 marzo 1989, la Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. E. Traversa, membro del suo servizio giuridico.

Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria preliminare.

Con decisione 18 ottobre 1989, conformemente all'art. 95, nn. 1 e 2, del regolamento di procedura, la Corte ha rimesso il procedimento dinanzi alla Prima Sezione.

V — Sintesi delle osservazioni scritte presentate alla Corte

La ricorrente nella causa principale, il governo italiano e la Commissione sottolineano che le questioni pregiudiziali poste dalla commissione tributaria di primo grado di Piacenza sono simili a quelle sollevate dalla medesima e dalla commissione tributaria di secondo grado di Piacenza nelle cause riunite 129/88 e 231/87, decise con sentenza 17 ottobre 1989.

Il *comune di Carpaneto Piacentino* e gli altri comuni intervenuti in adesione dello stesso nella causa principale rilevano che l'art. 4, n. 5, della sesta direttiva contiene precetti precisi, tassativi ed inderogabili. Si tratta, quindi, a loro avviso, di norme di immediata applicazione, dalle quali scaturiscono diritti dei soggetti dell'ordinamento comunitario, che gli Stati membri sono tenuti a rispettare.

Essi deducono che la locuzione « attività od operazioni che [gli enti pubblici] esercitano in quanto pubbliche autorità » di cui al citato art. 4, n. 5, primo comma, comprende sia le attività degli enti pubblici regolate da disposizioni di diritto pubblico, sia le attività svolte in regime di diritto privato e dirette a soddisfare bisogni essenziali della collettività o tradizionalmente riservate agli enti pubblici. Può trattarsi di attività svolte anche da altri soggetti e, in virtù dell'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva, sono soggette all'IVA quando il loro non-assoggettamento provocherebbe distorsioni importanti della concorrenza.

La legislazione tributaria italiana sarebbe quindi in contrasto con la normativa comunitaria, da un lato, poiché assoggetta all'imposta, in violazione dell'art. 4, n. 5, primo comma, attività pubblico-autoritative che, in quanto svolte in modo esclusivo dall'ente pubblico, non sono suscettibili di turbare il regime di libera concorrenza; dall'altro, poiché assoggetta ad IVA, in violazione del secondo comma della citata norma, anche quelle attività per le quali le eventuali distorsioni di concorrenza non rivestono alcuna importanza.

Per quanto attiene alle attività elencate nell'allegato D della sesta direttiva, detti comuni sostengono che, conformemente al terzo comma dell'art. 4, n. 5, esse sono soggette all'imposta solamente quando non sono trascurabili, il che impone quindi agli Stati membri la fissazione di una soglia minima di imponibilità.

Il comune di Carpaneto e gli altri comuni intervenuti sottolineano, infine, la rilevanza della categoria giuridica « funzioni amministrative » prevista dall'art. 118 della Costituzione italiana, proprio con riferimento a comuni e province, e definita dal DPR 24 luglio 1977, n. 616. Tale categoria, che ricomprende tutte le attività oggetto della causa principale, contraddice alla nozione di attività commerciali e dovrebbe essere quindi utilizzata ai fini dell'interpretazione dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva, vale a dire, per individuare le attività che gli enti pubblici svolgono quali pubbliche autorità.

Il *governo italiano* si oppone ad un collegamento troppo puntuale e rigido tra la nozione di operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità e l'elencazione delle funzioni amministrative dei comuni contenuta nel DPR 24 luglio 1977, n. 616. Inoltre tale elencazione, in quanto concernente i comuni, sarebbe di nessuna utilità per tutti gli altri numerosi organismi di diritto pubblico.

Ai primi due quesiti il governo italiano propone quindi di rispondere nel senso che la nozione di operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità ha carattere autonomo e partecipa alla natura puramente indicativa della direttiva che la contiene, senza potersi identificare con le elencazioni di at-

tività o di funzioni amministrative compilate dal legislatore dei singoli Stati membri per finalità diverse, quali la ripartizione interna delle competenze.

Per quanto attiene al secondo comma dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva, il governo italiano ritiene che esso non concorra alla definizione della nozione di attività che esercitano in quanto pubbliche autorità e che possano quindi aversi attività, non esercitate in regime di monopolio legale da organismi pubblici, le quali sono sottoposte ad IVA, ancorché non provochino distorsioni della concorrenza.

Quanto al terzo comma dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva, il governo italiano non ritiene obbligatorio l'inserimento del criterio della trascurabilità nella legislazione nazionale.

La *Commissione* rinvia sostanzialmente alle proprie osservazioni svolte nei procedimenti riuniti 129/88 e 231/87, precisando, tuttavia, che nel diritto italiano la nozione di « funzione amministrativa » implica l'esercizio di un potere di supremazia e potrebbe quindi costituire un indizio dell'esistenza di un'attività esercitata in quanto pubblica autorità, ai sensi dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva. Essa ritiene, tuttavia, che l'importanza di tale indizio non debba essere sopravvalutata: da un lato, poiché nella legislazione italiana sulla ripartizione delle competenze tra lo Stato e gli enti locali, la locuzione « funzioni amministrative » manca di rigore e viene spesso riferita ad attività degli enti pubblici di evidente natura commerciale; dall'altro, poiché la nozione di « soggetto passivo » ai fini dell'IVA è di solo diritto comunitario e non può dipendere da nozioni di puro diritto nazionale.

G. C. Rodríguez Iglesias
giudice relatore