jetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado. Corresponde al Juez nacional calificar las actividades de que se trate en función de dicho criterio.

El párrafo 2 debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros están obligados a someter a tributación a los organismos de Derecho público en cuanto a las actividades que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas cuando estas actividades pueden ser ejercidas igualmente, en competencia con ellos, por los particulares, si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos pueda dar lugar a distorsiones graves de la competencia, pero no están obligados a adaptar literalmente su Derecho nacional a este criterio ni a precisar los límites cuantitativos de la no sujeción.

El párrafo 3 debe interpretarse en el sentido de que no impone a los Estados miembros la obligación de adaptar su legislación fiscal al criterio del volumen no insignificante como requisito de sujeción de las operaciones enumeradas en la lista del anexo D.

INFORME PARA LA VISTA
presentado en el asunto C-4/89 *

I. Régimen jurídico

1. *Derecho comunitario*

El artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE (Sexta Directiva) del Consejo, 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, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva») define el concepto de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, precisando que serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica. Se establece una excepción a esta regla general en el apartado 5 del dicho artículo 4, cuya interpretación es objeto del presente asunto.

Dicho apartado dice lo siguiente:

«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

* Lengua de procedimiento: italiano.

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 sujetos 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.»

2. *Derecho nacional*

El artículo 1 del Decreto nº 633 del Presidente de la República, de 26 de octubre de 1972 (modificado posteriormente en diversas ocasiones), define las operaciones imponibles a efectos de la aplicación del IVA. Éste grava las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas en el interior del país en el marco de la explotación de una empresa o del ejercicio de un arte o profesión, así como las importaciones, independientemente de la persona que las realice.

El artículo 4 del mismo Decreto precisa que debe considerarse como «explotación de una empresa» el ejercicio, como actividad habitual, aunque no sea exclusiva, de las actividades comerciales y agrarias a que se refieren los artículos 2135 y 2195 del Código civil, incluso si no están organizadas en forma de empresas.

Los requisitos para la aplicación de estas disposiciones al Estado, a las corporaciones locales y, en general, a los organismos públicos que, por definición, no tienen como objeto exclusivo o principal el ejercicio de actividades comerciales o agrarias, se señalan en el párrafo 4 del artículo 4 del citado Decreto, a tenor del cual «los organismos públicos mencionados deben considerarse sujetos pasivos únicamente en relación con las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en el marco del ejercicio de una actividad comercial o agraria» *(traducción no oficial).*

El párrafo 5 del artículo 4 del citado Decreto somete a gravamen las actividades comerciales y agrarias de los organismos públicos, aun en el supuesto de que tengan un carácter insignificante.

En lo que a las corporaciones locales se refiere, la circular 18/360068, de 22 de mayo de 1976, del Ministero delle Finanze «con el fin de disipar cualquier duda y llegar a una definición precisa de los hechos comprendidos en el ámbito de aplicación del impuesto» *(traducción no oficial),* contiene la lista detallada, aunque no exhaustiva, de las actividades que reúnen los requisitos necesarios para su sujeción al IVA.

La normativa nacional anteriormente descrita no contiene ninguna referencia explícita a las actividades llamadas «institucionales», que desarrollan los municipios en su calidad de autoridad pública.

Sobre el particular, la resolución de remisión pone de relieve que el Decreto nº 616 del Presidente de la República, de 24 de julio de 1977, adoptado en ejecución de la Ley de Delegación nº 382, de 22 de julio de 1975, aplicando el principio constitucional a que se refiere el artículo 188 de la Constitución, definió las «funciones administrativas» propias de los municipios en los diferentes sectores de actividades. Según la resolución de remisión, dichas funciones deben constituir el criterio determinante para

distinguir las actividades «institucionales» de las actividades comerciales.

II. Antecedentes de hecho y litigio principal

Mediante acta de 23 de marzo de 1988, el Ufficio provinciale IVA de Piacenza rectificó la declaración correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del Ayuntamiento de Carpaneto Piacentino para el año 1983, por cuanto dicho Ayuntamiento había dejado de facturar y anotar en el registro de facturas IVA, venta, los recibos de ingresos relativos a las actividades siguientes: concesión de espacios y nichos en los cementerios, cesión de accesorios y objetos varios para nichos, cesión de solares para construcciones de carácter social, así como la concesión de derechos de superficie sobre solares para dicho tipo de construcción, participación en los gastos de instalación de una traída de aguas, ingresos procedentes del alquiler de la gestión de la báscula pública, venta de material hidráulico usado, venta de restos de materiales de carreteras y cesión de leña procedente de la poda de árboles de las calles.

La pretensión de la Administración financiera se basó en la consideración de que, en todos estos casos, se trataba de actividades comerciales en el sentido del artículo 4 del citado Decreto nº 633/72, comprendidas en la lista de actividades municipales sujetas al IVA a que se refiere la circular 18/360068 del Ministero delle Finanze, de 22 de mayo de 1976.

El Municipio de Carpaneto Piacentino interpuso un recurso contra el acta complementaria ante la Commissione tributaria di primo grado de Piacenza, alegando la infracción del artículo 4 del citado Decreto así como del apartado 5 del artículo 4 del la Sexta Directiva.

Otros once municipios intervinieron en apoyo de las pretensiones del Municipio de Carpaneto Piacentino.

Todos los municipios formularon pretensiones en el sentido de que se planteara una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia para la interpretación del mencionado precepto de la Sexta Directiva.

III. Cuestiones prejudiciales

Mediante resolución de 22 de diciembre de 1988, la Commissione tributaria di primo grado di Piacenza acordó la suspensión del procedimiento y, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, planteó al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«El legislador italiano, para adaptar su propio régimen del IVA a las disposiciones comunitarias, con arreglo al artículo 1 de la Sexta Directiva, ¿está obligado:

a) a establecer el principio general contenido en el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, precisando los criterios específicos que sirven para definir las actividades ejercidas por los municipios "en el ejercicio de sus funciones públicas", con referencia al concepto de *función administrativa,* según ha sido definido, en los distintos sectores de las actividades municipales, por el Decreto nº 616 del Presidente de la República, de 24 de julio de 1977, adoptado en ejecución de la Ley de Delegación nº 382/1985, aplicando el artículo 118 de la Constitución;

b) a excluir, en consecuencia, de la categoría de actividades comerciales todas aquellas que, *ex lege,* deben ser consideradas como ejercicio de *funciones admi-*

nistrativas con arreglo al Decreto nº 616 del Presidente de la República, de 24 de julio de 1977, y demás disposiciones legales que allí se señalan;

c) a no sujetar al IVA, con arreglo a lo dispuesto en el párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, las actividades que el municipio efectúe con carácter facultativo (gestión de determinados servicios públicos) cuando aquéllas no provoquen distorsiones de cierta importancia de la competencia, en la medida en que los mismos servicios también pueden ser realizados por particulares, como sucede, por ejemplo, en la gestión de las farmacias en la mayor parte de los municipios, y precisar en consecuencia los oportunos límites cuantitativos;

d) a fijar un umbral de no sujeción, con arreglo a lo dispuesto en el párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, para las actividades públicas mencionadas en el anexo D de la Sexta Directiva (excepto la distribución de agua, que, por ser obligatoria, es expresión del ejercicio de una función administrativa)?»

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

La resolución de remisión se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 5 de enero de 1989.

Conforme al artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia, presentaron observaciones escritas:

— El 5 de abril de 1989, en nombre del Municipio de Carpaneto Piacentino, parte demandante en el procedimiento principal, y en nombre de otros once municipios que intervinieron en apoyo de sus pretensiones, los Sres. Francesco Tesauro y Michele Avantaggiati, Abogados;

— El 20 de abril de 1989, en nombre del Gobierno de la República Italiana, el Sr. Luigi Ferrari Bravo, Jefe del Servicio de lo contencioso diplomático, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Franco Favara, Avvocato dello Stato; y

— El 21 de marzo de 1989, en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, el Sr. Enrico Traversa, miembro de su Servicio Jurídico.

Visto el informe del Juez Ponente y oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia decidió iniciar la fase oral sin previo recibimiento a prueba.

Mediante decisión de 18 de octubre de 1989, el Tribunal de Justicia, con arreglo a los apartados 1 y 2 del artículo 95 del Reglamento de Procedimiento, acordó atribuir el asunto a la Sala Primera.

V. Resumen de las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia

Tanto la parte demandante en el procedimiento principal como el Gobierno italiano y la Comisión subrayan la semejanza de las cuestiones prejudiciales que planteó la Commissione tributaria di primo grado di Piacenza con las planteadas por el mismo órgano jurisdiccional y la Commissione tributaria di secondo grado di Piacenza en los asuntos acumulados 129/88 y 213/87. La sentencia de estos asuntos se dictó el 17 de octubre de 1989 (Rec. 1989, p. 3233).

El Municipio de *Carpaneto Piacentino* y los demás ayuntamientos que intervinieron en el procedimiento principal en apoyo de las pretensiones de aquél alegan que el apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva contiene preceptos precisos, perentorios y que no admiten excepción. Según ellos, pues, se trata de normas directamente aplicables, de las que derivan derechos en favor de los sujetos del ordenamiento jurídico comunitario, que el Estado miembro está obligado a respetar.

Alegan que la expresión «actividades [...] que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas», que se utiliza en el párrafo 1 del citado artículo 4, comprende tanto las actividades de los organismos públicos que se rigen por normas de Derecho público como las actividades que se ejercen en un régimen de Derecho privado, destinadas a satisfacer necesidades esenciales de la colectividad o tradicionalmente reservadas a los organismos públicos. Puede tratarse de actividades realizadas igualmente por otras personas y, con arreglo al párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, estar sujetas al IVA cuando su no sujeción lleve a distorsiones graves de la competencia.

En su opinión, la legislación fiscal italiana es incompatible con el ordenamiento jurídico comunitario, por una parte porque, con infracción del párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4, sujeta al impuesto sobre actividades de los poderes públicos que, al ser desarrolladas por los organismos públicos en exclusiva, no pueden perturbar el juego de la libre competencia, y, por otra parte porque, con infracción del párrafo 2 de la citada disposición, sujeta igualmente al Impuesto sobre el Valor Añadido actividades en las que no revisten ninguna importancia las eventuales distorsiones de la competencia.

Con respecto a las actividades enumeradas en el anexo D de la Sexta Directiva, los municipios alegan que únicamente se hallan sujetas al Impuesto, con arreglo al párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4, en la medida en que no sean insignificantes, lo cual obliga a los Estados miembros a establecer un umbral mínimo de sujeción.

Por último, el Municipio de Carpaneto Piacentino y los demás municipios subrayan la importancia del concepto jurídico «funciones administrativas» a que se refiere el artículo 118 de la Constitución italiana, precisamente en relación con los municipios y las provincias, y definido por el Decreto nº 616 del Presidente de la República, de 24 de julio de 1977. Este concepto, que abarca todas las actividades objeto del procedimiento principal, se halla en contradicción con el concepto de actividades comerciales, por lo cual debería utilizarse para interpretar el apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, es decir, para determinar las actividades que desarrollan los organismos de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas.

El *Gobierno italiano* se opone a una relación demasiado detallista y rígida entre el concepto de operaciones desarrolladas en el ejercicio de sus funciones públicas y la enumeración de las funciones administrativas de los municipios contenida en el Decreto nº 616 del Presidente de la República, de 24 de julio de 1977. Según su criterio, por otra parte, en la medida en que se refiere a los ayuntamientos, dicha enumeración carece de toda utilidad para los demás organismos de Derecho público.

Por consiguiente, el Gobierno italiano propone que se conteste a las dos primeras cuestiones que el concepto de operaciones desarrolladas en el ejercicio de sus funciones públicas tiene un carácter autónomo y participa de la naturaleza meramente indicativa de la Directiva que lo contiene, sin que pueda identificarse con las enumeraciones

de actividades o funciones administrativas que establece la legislación de los Estados miembros para fines distintos, como la distribución interna de competencias.

En relación con el párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, el Gobierno italiano considera que no sirve para definir el concepto de operaciones realizadas en el ejercicio de sus funciones públicas y que, por lo tanto, pueden existir actividades que los organismos públicos no ejercen en régimen de monopolio legal y que están sujetas al IVA aunque no llevan a distorsiones de la competencia.

En cuanto al párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, el Gobierno italiano considera que no es obligatorio incluir el criterio de carácter no insignificante en la legislación nacional.

Esencialmente, la *Comisión* se remite a las observaciones que presentó en los asuntos acumulados 129/88 y 231/87. No obstante, precisa que, en Derecho italiano, el concepto de «función administrativa» supone un ejercicio de soberanía y que, por consiguiente, podría constituir un indicio de que se trata de una actividad desarrollada en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva. No obstante considera que no debe darse una importancia excesiva a un indicio de tal naturaleza, por un lado porque, en la legislación italiana relativa a la distribución de competencias entre el Estado central y las corporaciones locales la expresión «función administrativa» carece de rigor y se aplica frecuentemente a actividades que tienen un manifiesto carácter mercantil, y, por otro lado, porque el concepto de «sujeto pasivo» a efectos del IVA es un concepto privativo del Derecho comunitario que no puede depender de conceptos de mero Derecho nacional.

G. C. Rodríguez Iglesias
Juez Ponente