

|

61987J0231

SENTENZA DELLA CORTE DEL 17 OTTOBRE 1989. - UFFICIO DISTRETTUALE DELLE IMPOSTE DIRETTE DI FIORENZUOLA D'ARDA CONTRO COMUNE DI CARPANETO PIACENTINO E COMUNE DI RIVERGARO ED ALTRI CONTRO UFFICIO PROVINCIALE IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO DI PIACENZA. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE: COMMISSIONE TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DI PIACENZA E COMMISSIONE TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO DI PIACENZA - ITALIA. - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO - NOZIONE DI SOGGETTO PASSIVO - ENTI PUBBLICI. - CAUSE RIUNITE 231/87 E 129/88.

raccolta della giurisprudenza 1989 pagina 03233

edizione speciale svedese pagina 00201

edizione speciale finlandese pagina 00215

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

++++

1 . Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto - Soggetti passivi - Enti pubblici - Non assoggettamento per le attività svolte in quanto pubbliche autorità - Nozione - Assoggettamento in caso di distorsioni della concorrenza e di attività economiche aventi un oggetto importante e un' indole non trascurabile - Portata - Trasposizione dei criteri corrispondenti nel diritto nazionale - Obblighi degli Stati membri

(Direttiva del Consiglio 77/388, art . 4, n . 5)

2 . Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto - Soggetti passivi - Enti pubblici - Non assoggettamento per le attività svolte in quanto pubbliche autorità - Disciplina nazionale che dispone l' assoggettamento in un caso non contemplato dalla direttiva - Facoltà degli enti pubblici di appellarsi alla norma pertinente della direttiva

(Direttiva del Consiglio 77/388, art . 4, n . 5)

Massima

1 . L' art . 4, n . 5, primo comma, della sesta direttiva, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari, va interpretato nel senso che le attività esercitate "in quanto pubbliche autorità" ai sensi di tale norma sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell' ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati . Sono quindi escluse dal non assoggettamento le attività svolte dagli enti pubblici non già in veste di soggetti di diritto pubblico, bensì come soggetti di diritto privato . Spetta a ciascuno Stato membro scegliere la tecnica normativa più consona per trasporre nel diritto nazionale il principio del non assoggettamento sancito da detta norma .

Il secondo comma va interpretato nel senso che gli Stati membri sono tenuti a garantire l' assoggettamento degli enti pubblici per le attività che svolgono in quanto pubbliche autorità allorché dette attività possono essere del pari esercitate da privati in concorrenza con essi secondo le norme del diritto privato oppure in base a concessioni amministrative qualora il loro non assoggettamento sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza, ma non hanno l' obbligo di recepire letteralmente tale criterio nel loro diritto nazionale, né di precisare limiti quantitativi di non assoggettamento .

Il terzo comma, il quale mira a garantire che talune categorie di attività economiche aventi un oggetto importante ed elencate nell' allegato D non vengano sottratte all' imposta sul valore aggiunto perché svolte da enti pubblici in veste di pubbliche autorità, va interpretato nel senso che gli Stati membri possono esentare dall' assoggettamento obbligatorio dette attività qualora esse siano trascurabili, ma non sono tenuti ad avvalersi di detta facoltà . La norma non impone loro quindi l' obbligo di recepire nella loro normativa tributaria il criterio del carattere non trascurabile inteso come condizione per l' assoggettamento .

2 . Un ente di diritto pubblico può invocare l' art . 4, n . 5, della sesta direttiva per opporsi all' applicazione di una disposizione nazionale che sancisca il suo assoggettamento all' IVA per un' attività, svolta in quanto pubblica autorità, che non sia elencata nell' allegato D della sesta direttiva e il cui non assoggettamento non sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza .

Parti

Nei procedimenti riuniti 231/87 e 129/88,

aventi ad oggetto le domande di pronunzia pregiudiziale proposte alla Corte, a norma dell' art . 177 del trattato CEE, dalla commissione tributaria di secondo grado e dalla commissione tributaria di primo grado di Piacenza, nelle cause dinanzi ad esse pendenti fra

nel procedimento 231/87

Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d' Arda (Piacenza)

e

Comune di Carpaneto Piacentino (Piacenza),

e

nel procedimento 129/88

Comune di Rivergaro e altri 23 comuni

e

Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza,

domande vertenti sull' interpretazione dell' art . 4, n . 5, della sesta direttiva 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari ((sistema comune d' imposta sul valore aggiunto : base imponibile uniforme (GU L 145, pag . 1)),

LA CORTE,

composta dai signori O . Due, presidente, Sir Gordon Slynn e F.A . Schockweiler, presidenti di sezione, G.F . Mancini, R . Joliet, T.F . O' Higgins, J.C . Moitinho de Almeida, G.C . Rodríguez Iglesias e G . Grévisse, giudici,

avvocato generale : J . Mischo

cancelliere : H.A . Ruehl, amministratore principale

viste le osservazioni presentate :

- per la Repubblica italiana, nelle due cause, dal prof . Luigi Ferrari Bravo, capo del servizio del contenzioso diplomatico, in qualità di agente, assistito dall' avv . dello Stato Franco Favara,

- per la Commissione delle Comunità europee, nelle due cause, dal dr . procuratore Enrico Traversa, membro del suo servizio giuridico,

- per il comune di Carpaneto Piacentino, nella causa 231/87, dagli avv.ti Umberto Pototschnig, Francesco Tesauro e dal rag . Michele Avantaggiati,

- per il governo dei Paesi Bassi, nella causa 129/88, dal sig . H.J . Heinemann, segretario generale presso il Ministero degli affari esteri,

- per il comune di Piacenza, nella causa 129/88, dagli avv.ti Fausto Capelli e Francesco Tesauro,

- per il comune di Rivergaro e 23 altri comuni, nella causa 129/88, dagli avv.ti Francesco Tesauro, Franco Mancini e dal rag . Michele Avantaggiati,

vista la relazione d' udienza ed in seguito alla trattazione orale del 1° febbraio 1989,

sentite le conclusioni dell' avvocato generale presentate all' udienza del 15 marzo 1989,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanze 8 maggio 1987 e 28 aprile 1988, pervenute alla cancelleria della Corte rispettivamente il 30 luglio 1987 e il 4 maggio 1988, la commissione tributaria di secondo grado e la commissione tributaria di primo grado di Piacenza hanno sollevato, a norma dell' art . 177 del trattato CEE, varie questioni pregiudiziali riguardanti l' interpretazione dell' art . 4, n . 5, della direttiva 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari ((sistema comune d' imposta sul valore aggiunto : base imponibile uniforme (GU L 145, pag . 1, in prosieguo : la "sesta direttiva ")).

2 Tali questioni sono insorte nell' ambito di due controversie, la prima tra l' Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d' Arda (Piacenza) e il comune di Carpaneto Piacentino, la seconda tra il comune di Rivergaro, con altri 23 comuni intervenuti a sostegno delle sue conclusioni, e l' Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza, dall' altro; le controversie vertono in particolare sulla individuazione, al fine dell' applicazione dell' imposta sul valore aggiunto (IVA), delle seguenti operazioni compiute dai detti comuni : concessione di aree di loculi cimiteriali, concessione di diritti di superficie e cessione in proprietà di aree nell' ambito dell' edilizia residenziale agevolata, sdemanializzazione di un reliquato stradale e relativa cessione, gestione dell' acquedotto, concessione in appalto della pesa pubblica, cessione del legno proveniente dalla potatura degli alberi e cessione di accessori per loculi cimiteriali .

3 Per risolvere queste controversie i giudici nazionali hanno deciso di adire la Corte in via pregiudiziale .

4 Nel procedimento 231/87, le questioni sollevate dal giudice nazionale sono volte ad accertare :

"1) se il principio di cui all' art . 4, n . 5, primo comma, della sesta direttiva, che esclude dal novero delle attività soggette all' IVA quelle cosiddette "istituzionali" sia di applicazione immediata, in difetto di una normativa nazionale specifica;

2) se con la locuzione 'attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità' , di cui al citato art . 4, n . 5, primo comma, il legislatore comunitario abbia inteso individuare quelle attività che la pubblica amministrazione esercita in modo diretto ed esclusivo, in virtù di poteri di imperio, pur se derivati;

3) accertato che le attività istituzionali sono esercitate in via esclusiva dall' ente pubblico, se la locuzione 'attività di questo genere' , di cui all' art . 4, n . 5, secondo comma, si riferisca alle residue attività concernenti i servizi pubblici, disciplinate in Italia dal regio decreto 15 ottobre 1925, n . 2578;

4) se l' art . 4, n . 5, secondo comma, vada interpretato nel senso che impone agli Stati membri l' obbligo di inserire nella rispettiva normativa tributaria il criterio delle 'distorsioni di concorrenza di una certa importanza' per l' assoggettamento delle operazioni indicate da tale comma;

5) se l' art . 4, n . 5, terzo comma, che stabilisce che gli enti pubblici sono considerati soggetti passivi per le attività elencate nell' allegato D alla direttiva quando non sono trascurabili, vada interpretato nel senso che impone agli Stati membri l' obbligo di inserire nella loro normativa tributaria il criterio della 'non trascurabilità' ".

5 Nel procedimento 129/88, il giudice nazionale ha sottoposto alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali :

"1) se le disposizioni comunitarie contenute nel n . 5 dell' art . 4 della Sesta direttiva CEE sull' IVA sono di immediata e diretta applicazione .

2) se il legislatore italiano - in attuazione dell' art . 1 della predetta 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 n . 5 dell' art . 4 della sesta direttiva CEE, precisando i criteri specifici che valgono a definire le attività esercitate dai comuni 'in quanto pubblica autorità' ;

b) di escludere dall' imposizione le attività pubbliche che, pur se qualificabili commerciali, a seconda dalla legislazione nazionale, hanno natura pubblico-autoritativa;

c) in ottemperanza a quanto previsto dal comma secondo del n . 5 dell' art . 4, di non assoggettare comunque ad imposta le attività pubbliche, allorché esse non provochino distorsioni di una certa importanza al regime di libera concorrenza, precisando i necessari limiti quantitativi;

d) in osservanza a quanto disposto dal terzo comma del n . 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 ."

6 Per una più ampia illustrazione degli antefatti e del contesto giuridico delle cause principali, dello svolgimento del procedimento nonché delle osservazioni presentate alla Corte si fa rinvio alla relazione d' udienza . Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte .

7 Tutte le questioni sollevate vertono sull' interpretazione dell' art . 4, n . 5, della sesta direttiva, che così recita :

"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 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 le quali siano esenti a norma degli artt . 13 o 28 ."

8 Le questioni sollevate dai giudici nazionali possono raggrupparsi per ragioni di utilità in quattro punti, inerenti rispettivamente l' interpretazione del primo, del secondo e del terzo comma dell' art . 4, n . 5, e l' efficacia diretta di detta norma .

Sull' interpretazione dell' art . 4, n . 5, primo comma, della sesta direttiva

9 La prima questione è volta ad accertare quali siano le caratteristiche essenziali delle attività esercitate "in quanto pubbliche autorità", di cui all' art . 4, n . 5, primo comma, della sesta direttiva, nonché a precisare gli obblighi che tale norma impone agli Stati membri .

10 Si deve ricordare che dall' art . 2 della sesta direttiva, che definisce la sfera di applicazione dell' IVA, risulta che all' interno del paese sono soggette all' imposta solo le attività di carattere economico . La nozione di attività economiche è definita all' art . 4, n . 2, nel senso che comprende le attività di produttore, di commerciante e di prestatore di servizi .

11 Ai sensi dell' art . 4, n . 1, si considera soggetto passivo chiunque eserciti in modo indipendente una di queste attività economiche . E' dunque come eccezione a questa norma che l' art . 4, n . 5, primo comma, sulla cui interpretazione verte la presente questione, esclude gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico dalla nozione di soggetto passivo per quanto riguarda alcune loro attività "anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni ".

12 Come la Corte ha dichiarato nelle sentenze 11 luglio 1985 (causa 107/84, Commissione / Repubblica federale di Germania, Racc . pag . 2663) e 26 marzo 1987 (causa 235/85, Commissione / Regno dei Paesi Bassi, Racc . pag . 1485), l' analisi di questa norma, alla luce degli obiettivi della direttiva, mette in evidenza che per l' applicazione dell' esenzione devono essere congiuntamente soddisfatte due condizioni, vale a dire l' esercizio di attività da parte di un ente pubblico e l' esercizio di attività in veste di pubblica autorità .

13 Per definire quest' ultima condizione non è possibile fondarsi, come è stato sostenuto, sull' oggetto o sul fine dell' attività dell' ente pubblico, poiché questi elementi sono presi in considerazione da altre norme della direttiva e per altre finalità .

14 Infatti, l' oggetto o la finalità di talune attività economiche rientranti nell' ambito d' applicazione dell' IVA sono determinanti ai fini della restrizione della portata del non assoggettamento degli enti di diritto pubblico (art . 4, n . 5, terzo comma, e allegato D della sesta direttiva) e ai fini della determinazione dell' esenzione di cui al capo X della direttiva stessa . L' art . 13, lett . A, n . 1, di tale capo della direttiva dispone in particolare esenzioni a favore di alcune attività, svolte da enti di diritto pubblico o da altri enti, il cui carattere sociale sia stato riconosciuto dallo Stato membro di cui trattasi, a causa del loro interesse pubblico .

15 Dall' analisi dell' art . 4, n . 5, primo comma, nel contesto della direttiva, emerge che le modalità di esercizio delle attività consentono di determinare la portata del non assoggettamento degli enti pubblici . Infatti, laddove tale norma subordina il non assoggettamento degli enti di diritto pubblico alla condizione che essi agiscano "in quanto pubblica autorità", essa esclude dal non assoggettamento le attività da essi svolte non in quanto soggetti di diritto pubblico, ma in quanto soggetti di diritto privato . L' unico criterio che consenta di distinguere con certezza queste due categorie di attività è, di conseguenza, il regime giuridico applicato in base al diritto nazionale .

16 Ne consegue che gli enti di diritto pubblico di cui all' art . 4, n . 5, primo comma, della sesta direttiva esercitano attività "in quanto pubbliche autorità" ai sensi di tale norma qualora ciò avvenga nell' ambito del regime giuridico loro proprio . Quando invece essi agiscono in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati, non si può ritenere che svolgano attività "in quanto pubbliche autorità " . Spetta al giudice nazionale qualificare l' attività di cui è causa in base a questo criterio .

17 Per quanto riguarda la trasposizione della norma di cui all' art . 4, n . 5, primo comma, nei diritti nazionali, è opportuno ricordare che, poiché trattasi di un obbligo di risultato imposto da una direttiva, spetta ad ogni Stato membro, ai sensi dell' art . 189, terzo comma, del trattato, scegliere la forma e i mezzi idonei al conseguimento di detto risultato .

18 Ne consegue che, se è vero che gli Stati membri sono tenuti a garantire che le attività od operazioni svolte dagli enti pubblici in quanto pubbliche autorità non siano soggette a IVA, purché non ricadano nell' ambito delle eccezioni di cui al secondo e al terzo comma, essi possono a tal

fine scegliere la tecnica normativa che ritengano più opportuna . Possono ad esempio limitarsi a riprendere nella normativa nazionale la formula utilizzata nella sesta direttiva o un' espressione di eguale significato, oppure possono redigere un elenco di attività per le quali i soggetti di diritto pubblico non devono essere considerati soggetti d' imposta .

19 Si deve quindi risolvere la prima questione dichiarando che l' art . 4, n . 5, primo comma, della sesta direttiva va interpretato nel senso che le attività esercitate "in quanto pubbliche autorità" ai sensi di tale norma sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell' ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati . Spetta a ciascuno Stato membro scegliere la tecnica normativa più consona per trasporre nel diritto nazionale il principio del non assoggettamento sancito da detta norma .

Sull' interpretazione dell' art . 4, n . 5, secondo comma, della sesta direttiva

20 La seconda questione è diretta a precisare la portata dell' espressione "attività od operazioni di questo genere" di cui all' art . 4, n . 5, secondo comma, della sesta direttiva nonché a determinare se gli Stati membri siano tenuti ad inserire letteralmente nella loro normativa tributaria il criterio delle "distorsioni di concorrenza di una certa importanza" di cui alla medesima norma o a predisporre limitazioni quantitative in vista del recepimento di tale criterio nel diritto nazionale .

21 Si deve rilevare innanzitutto che sia dal tenore sia dall' intero contesto dell' art . 4, n . 5, della sesta direttiva emerge che l' espressione "attività od operazioni di questo genere", di cui al secondo comma, corrisponde alle attività od operazioni di cui al primo comma, vale a dire attività od operazioni svolte dagli enti di diritto pubblico in quanto pubbliche autorità, tranne le attività svolte in regime di diritto privato, come più sopra si è precisato .

22 Si deve poi constatare che il secondo comma di questa disposizione contiene una deroga alla norma del non assoggettamento degli enti di diritto pubblico per le attività od operazioni che essi esercitano in quanto pubbliche autorità, quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza . Pertanto tale comma prende in considerazione, al fine di garantire la neutralità dell' imposta, scopo primario della sesta direttiva, il caso in cui gli enti di diritto pubblico svolgano, nell' ambito del regime giuridico loro proprio, attività che possono essere del pari svolte, in concorrenza con essi, da privati in regime di diritto privato, oppure in forza di concessioni amministrative .

23 Stando così le cose, gli Stati membri sono tenuti, ai sensi dell' art . 189, terzo comma, del trattato, a garantire l' assoggettamento degli enti di diritto pubblico qualora il loro non assoggettamento possa provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza . Gli Stati membri non hanno invece l' obbligo di recepire letteralmente questo criterio nel loro diritto nazionale, né di precisare limiti quantitativi di non assoggettamento .

24 Si deve quindi risolvere la seconda questione dichiarando che l' art . 4, n . 5, secondo comma, della sesta direttiva va interpretato nel senso che gli Stati membri sono tenuti a garantire l' assoggettamento degli enti di diritto pubblico per le attività che esercitano in quanto pubbliche autorità allorché tali attività possono essere del pari esercitate da privati in concorrenza con essi e qualora il loro non assoggettamento sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza, ma non hanno l' obbligo di recepire letteralmente tale criterio nel loro diritto nazionale né di precisare limiti quantitativi di non assoggettamento .

Sull' interpretazione dell' art . 4, n . 5, terzo comma, della sesta direttiva

25 Con la terza questione si vuole accertare se l' art . 4, n . 5, terzo comma, della sesta direttiva imponga agli Stati membri l' obbligo di accogliere nella loro normativa tributaria il criterio del carattere non trascurabile delle attività, inteso come condizione per l' assoggettamento degli enti di

diritto pubblico relativamente alle attività di cui all' allegato D della direttiva, e se essi debbano a tale scopo stabilire un limite di non assoggettamento .

26 Si deve rilevare che, stabilendo che gli enti di diritto pubblico hanno in ogni caso la qualità di soggetti passivi per le attività di cui all' allegato D, purché esse non siano trascurabili, la norma di cui sopra reca una limitazione al principio del non assoggettamento degli enti suddetti, in aggiunta a quelle che emergono dalla condizione richiesta al primo comma, vale a dire che si tratti di attività svolte in quanto pubbliche autorità, e dalla deroga di cui al secondo comma quando il non assoggettamento delle attività di cui trattasi provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza . Il terzo comma dell' art . 4, n . 5, intende in tal modo garantire che talune categorie di attività economiche la cui importanza deriva dal loro oggetto non siano esenti dall' IVA perché esercitate da enti di diritto pubblico in quanto pubbliche autorità .

27 L' obbligo di assoggettamento degli enti di diritto pubblico per quanto riguarda le attività di cui all' allegato D della direttiva è imposto agli Stati membri solo purché esse non siano trascurabili . Tenuto conto del contesto della norma di cui trattasi, essa va interpretata nel senso che gli Stati membri si vedono riconoscere la facoltà di esentare dall' assoggettamento obbligatorio le attività elencate all' allegato D purché siano trascurabili, ma non sono tenuti a fare uso di questa facoltà . Non sono nemmeno vincolati, di conseguenza, a stabilire un limite di non assoggettamento per le attività di cui è causa .

28 Si deve dunque risolvere la questione dichiarando che l' art . 4, n . 5, terzo comma, della sesta direttiva 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 .

Sull' efficacia diretta dell' art . 4, n . 5, della sesta direttiva

29 Con la quarta questione si intende accertare se un ente di diritto pubblico possa far valere l' art . 4, n . 5, della sesta direttiva per opporsi all' applicazione di una norma nazionale che disponga il suo assoggettamento all' IVA per un' attività, svolta in quanto pubblica autorità, la quale non sia elencata nell' allegato D della sesta direttiva e il cui non assoggettamento non sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza .

30 Secondo una costante giurisprudenza (cfr ., in particolare, sentenza 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker, Racc . pag . 53), ogniqualvolta delle disposizioni di una direttiva appaiano, quanto al loro contenuto, incondizionate e sufficientemente precise, tali disposizioni possono essere richiamate, in mancanza di provvedimenti di attuazione adottati nei termini, per opporsi a qualsiasi norma di diritto interno non conforme alla direttiva, ovvero in quanto sono atte a definire diritti che i singoli possono far valere nei confronti dello Stato .

31 Va osservato che l' art . 4, n . 5, della sesta direttiva soddisfa questi criteri, dal momento che gli enti e le attività per cui vale la norma del non assoggettamento vi sono chiaramente definiti . Gli enti di diritto pubblico, che in tale contesto vanno equiparati ai privati, sono pertanto legittimati ad avvalersi della norma del non assoggettamento per le attività da essi svolte in quanto pubbliche autorità e non incluse nell' allegato D della direttiva .

32 Questa conclusione non può essere inficiata dalla circostanza che il secondo comma dell' art . 4, n . 5, della sesta direttiva disponga l' assoggettamento obbligatorio delle attività il cui non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza . Infatti, questa limitazione alla norma del non assoggettamento ha unicamente carattere eventuale e, benché la sua applicazione comporti una valutazione di circostanze economiche, detta valutazione non è sottratta al sindacato giurisdizionale .

33 Si deve dunque risolvere la quarta questione nel senso che un ente di diritto pubblico può invocare dinanzi ad un giudice nazionale l' art . 4, n . 5, della sesta direttiva per opporsi all' applicazione di una disposizione nazionale che sancisca il suo assoggettamento all' IVA per un' attività, svolta in quanto pubblica autorità, che non sia elencata nell' allegato D della sesta direttiva e il cui non assoggettamento non sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza .

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

34 Le spese sostenute dal governo della Repubblica italiana, dal governo dei Paesi Bassi e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione . Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese .

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunziandosi sulle questioni sottoposte dalla commissione tributaria di secondo grado e dalla commissione tributaria di primo grado di Piacenza, con ordinanze rispettivamente 8 maggio 1987 e 28 aprile 1988, dichiara :

1) L' art . 4, n . 5, primo comma, della sesta direttiva va interpretato nel senso che le attività esercitate "in quanto pubbliche autorità" ai sensi di tale norma sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell' ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati . Spetta a ciascuno Stato membro scegliere la tecnica normativa più consona per trasporre nel diritto nazionale il principio del non assoggettamento sancito da detta norma .

2) L' art . 4, n . 5, secondo comma, della sesta direttiva va interpretato nel senso che gli Stati membri sono tenuti a garantire l' assoggettamento degli enti di diritto pubblico per le attività che esercitano in quanto pubbliche autorità allorché tali attività possono essere del pari esercitate da privati in concorrenza con essi e qualora il loro non assoggettamento sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza, ma non hanno l' obbligo di recepire letteralmente tale criterio nel loro diritto nazionale né di precisare limiti quantitativi di non assoggettamento .

3) L' art . 4, n . 5, terzo comma, della sesta direttiva 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 .

4) Un ente di diritto pubblico può invocare l' art . 4, n . 5, della sesta direttiva per opporsi all' applicazione di una disposizione nazionale che sancisca il suo assoggettamento all' IVA per un' attività, svolta in quanto pubblica autorità, che non sia elencata nell' allegato D della sesta direttiva e il cui non assoggettamento non sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza .