

|

61987J0231

ACORDAO DO TRIBUNAL DE 17 DE OUTUBRO DE 1989. - UFFICIO DISTRETTUALE DELLE IMPOSTE DIRETTE DI FIORENZUOLA D'ARDA CONTRA COMUNE DI CARPANETO PIACENTINO E COMUNE DI RIVERGARO E OUTROS CONTRA UFFICIO PROVINCIALE IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO DI PIACENZA. - PEDIDO DE DECISAO PREJUDICIAL: COMMISSIONE TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DI PIACENZA E COMMISSIONE TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO DI PIACENZA - ITALIA. - IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRECENTADO - CONCEITO DE SUJEITO PASSIVO - ORGANISMOS PUBLICOS. - PROCESSOS APENSOS 231/87 E 129/88.

Colectânea da Jurisprudência 1989 página 03233

Edição especial sueca página 00201

Edição especial finlandesa página 00215

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

++++

1. Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado - Sujeitos passivos - Organismos de direito público - Não sujeição relativamente a actividades exercidas na qualidade de autoridades públicas - Noção - Sujeição no caso de distorções à concorrência e de actividades económicas e de carácter insignificante - Alcance - Transposição dos critérios correspondentes para o direito nacional - Obrigação dos Estados-membros

(Directiva do Conselho 77/388, n.º 5 do artigo 4.º)

2. Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado - Sujeitos passivos - Organismos de direito público - Não sujeição relativamente a actividades exercidas na qualidade de autoridades públicas - Legislação nacional que prevê a sujeição num caso não previsto pela directiva - Possibilidade para os organismos de direito público de invocar a pertinente disposição da directiva

(Directiva do Conselho 77/388, n.º 5 do artigo 4.º)

Sumário

1. O primeiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, deve ser interpretado no sentido de que as actividades exercidas "na qualidade de autoridades públicas" na acepção desta disposição são as desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados. São portanto excluídas da não sujeição as actividades exercidas por organismos públicos não na qualidade de sujeitos de direito público, mas enquanto sujeitos de direito privado. Compete a cada Estado-membro escolher a técnica normativa adequada para transpor para o direito nacional a regra de não sujeição estabelecida por esta disposição.

O segundo parágrafo deve ser interpretado no sentido de que os Estados-membros devem assegurar a sujeição dos organismos de direito público pelas actividades que exerçam na qualidade de autoridades públicas, no caso de tais actividades poderem ser igualmente desenvolvidas, em concorrência com tais organismos por particulares, num regime de direito privado ou ainda com base em concessões administrativas, se a sua não sujeição for susceptível de provocar distorções importantes na concorrência, mas não tem a obrigação de transpor literalmente este critério para direito nacional, nem de estabelecer limites quantitativos de não sujeição.

O terceiro parágrafo que pretende assegurar que determinadas categorias de actividades económicas importantes pelo seu objecto e enunciadas no anexo D não sejam subtraídas ao IVA por serem exercidas por organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas, deve ser interpretado no sentido de que aos Estados-membros é reconhecida a faculdade de excluir da sujeição obrigatória as referidas actividades na medida em que sejam insignificantes, mas não são obrigados a usar desta faculdade. A disposição não obriga a transpor para a respectiva legislação fiscal o critério do carácter não insignificante como requisito de sujeição.

2. Um organismo de direito público pode invocar o n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva para se opor à aplicação de uma disposição nacional que prevê a sujeição ao IVA de uma actividade praticada na qualidade de autoridade pública que não figure no anexo D da directiva, desde que a sua não sujeição não seja susceptível de provocar na concorrência distorções de certa importância.

Partes

Nos processos apensos 231/87 e 129/88,

que têm por objecto pedidos dirigidos ao Tribunal, ao abrigo do artigo 177.º do Tratado CEE, pela Commissione tributaria di secondo grado e Commissione tributaria di primo grado di Piacenza e tendente a obter, no litígio pendente nessas comissões entre,

no processo 231/87,

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

e

Comune di Carpaneto Piacentino (Piacenza),

e

no processo 129/88,

Comune di Rivergaro e outras

e

Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação a dar ao n.º 5 do artigo 4.º da sexta Directiva 77/388 do Conselho, 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, p. 1; EE 09 F1 p. 54)

O TRIBUNAL,

constituído pelos Srs. O. Due, presidente, Sir Gordon Slynn e F. A. Schockweiler, presidentes de secção, G. F. Mancini, R. Joliet, T. F. O' Higgins, J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias, e F. Grévisse, juízes,

advogado-geral: M. J. Mischo

secretário: H. A. Ruehl, administrador principal

vistas as observações apresentadas:

- pela República Italiana, nos dois processos, representada por L. Ferrari Bravo, chefe do serviço do contencioso diplomático, na qualidade de agente, assistido por F. Favara, avvocato dello Stato,

- pela Comissão das Comunidades Europeias, nos dois processos, representada por E. Traversa, membro do seu Serviço Jurídico,

- pela Comune di Carpaneto Piacentino, no processo 230/87, representada pelos advogados U. Pototschnig, F. Tesauro e M. Avantaggiati,

- pelo Governo dos Países Baixos, no processo 129/88, representado por H. J. Heinemann, secretário-geral no Ministério dos Negócios Estrangeiros,

- pela Comune di Piacenza, no processo 129/88, representada pelos advogados F. Capelli e Francesco Tesauro,

- pela Comune di Rivergaro e 23 outras, no processo 129/88, representadas pelos advogados F. Tesauro, M. Avantaggiati e F. Mancini,

visto o relatório para audiência e após a realização desta em 1 de Fevereiro de 1989,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 15 de Março de 1989,

profere o presente

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por decisões de 8 de Maio de 1987 e 28 de Abril de 1988, entradas no Tribunal, respectivamente, em 30 de Julho de 1987 e 4 de Maio de 1988, a Commissione tributaria di secondo grado e Commissione tributaria di primo grado di Piacenza submeteram, ao abrigo do artigo 177.º do Tratado CEE, várias questões prejudiciais sobre a interpretação do n.º 5 do artigo 4.º da sexta Directiva 77/388 do Conselho, 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, p. 1), (a seguir, "sexta directiva").

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de dois litígios que opõem, respectivamente, de um lado, o Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d' Arda (Piacenza) e a Comune di Carpaneto Piacentino, e, de outro, a Comune di Rivergaro e 23 outras que intervieram em apoio dos seus pedidos e o Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza; a controvérsia respeita à qualificação para efeitos de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir "IVA") das seguintes operações realizadas pelas comunas: a 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 de lenha proveniente da poda das árvores, e de acessórios para nichos funerários.

3 Foi com vista à resolução destes litígios que os órgãos jurisdicionais nacionais decidiram submeter, a título prejudicial, as questões ao Tribunal.

4 No processo 231/87, as questões colocadas visam saber:

"1) se o princípio considerado no primeiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva, segundo o qual as actividades ditas 'institucionais' não estão sujeitas a IVA é directamente aplicável, mesmo não existindo regulamentação nacional específica;

2) se, com a expressão actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas' consideradas no já citado primeiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º, o legislador comunitário quis definir as actividades que as autoridades públicas exerçam de modo directo e exclusivo resultante do seu poder de jus imperium, mesmo que derivado;

3) se, verificado que as actividades institucionais são exercidas exclusivamente pelas autoridades públicas, a expressão 'tais actividades' usada no segundo parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º se refere às restantes actividades relacionadas com os serviços públicos reguladas em Itália pelo Decreto real n.º 2578, de 15 de Outubro de 1925;

4) se o segundo parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º deve ser interpretado como impondo aos Estados-membros a obrigação de inserir na sua legislação fiscal o critério de 'distorção de concorrência significativa' para sujeição a imposto das operações consideradas no referido parágrafo;

5) se o terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º que prevê que os organismos de direito público são considerados sujeitos passivos para as operações enumeradas no anexo D, desde que não sejam insignificantes, deve ser interpretado como impondo aos Estados-membros a obrigação de inserir na sua legislação fiscal o critério de carácter 'insignificante'.

5 No processo 129/88, o órgão jurisdicional nacional colocou ao Tribunal as seguintes questões prejudiciais:

"1) Se as disposições comunitárias contidas no n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva CEE são de aplicação directa e imediata;

2) Se o legislador italiano - em execução do artigo 1.º da referida directiva, para efeitos de adaptar o regime próprio do IVA às disposições comunitárias - tinha a obrigação:

a) de estabelecer o princípio geral contido no primeiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva CEE, precisando os critérios específicos que servem para definir as actividades exercidas pelas comunas 'na qualidade de autoridades públicas' ;

b) de excluir da tributação as actividades ou operações públicas que, embora qualificáveis como comerciais, de acordo com a legislação nacional, têm uma natureza idêntica às desenvolvidas pelas autoridades públicas;

c) de acordo com o previsto no segundo parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º, de não sujeitar, em caso algum, ao imposto as actividades públicas, desde que não provoquem distorções de um certo nível no regime da livre concorrência, estabelecendo os necessários limites quantitativos;

d) em observância do disposto no terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva, de estabelecer um limiar de não tributação para as actividades públicas enumeradas no referido anexo D da sexta directiva?"

6 Para mais ampla exposição dos factos e do enquadramento jurídico dos casos no processo principal, da tramitação e das observações apresentadas ao Tribunal, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação do Tribunal.

7 Todas as questões suscitadas se relacionam com a interpretação do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva, cuja redacção é a seguinte:

"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, designadamente 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.º ou 28.º, como actividades realizadas na qualidade de autoridades públicas."

8 As questões colocadas pelos órgãos jurisdicionais nacionais podem ser reunidas em quatro capítulos visando, respectivamente, a interpretação dos primeiro, segundo e terceiro parágrafos do n.º 5 do artigo 4.º, e o efeito directo desta disposição.

Quanto à interpretação do primeiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º, da sexta directiva

9 Com a primeira questão pretende-se, por um lado, saber quais as características essenciais das actividades exercidas "na qualidade de autoridades públicas" a que se refere o primeiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva e, por outro, especificar quais as obrigações que esta disposição impõe aos Estados-membros.

10 Cabe lembrar que resulta do artigo 2.º da sexta directiva, que define o âmbito de aplicação do IVA, que no território do país só estão sujeitas a este imposto as actividades de carácter económico. A noção de actividade económica vem definida no n.º 2 do artigo 4.º (da sexta directiva) como toda a actividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços.

11 Na acepção do n.º 1 do artigo 4.º considera-se "sujeito passivo" qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma daquelas actividades económicas. É, portanto, como excepção a esta norma que o primeiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º, sobre cuja interpretação versa a presente questão, exclui os estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público da noção de "sujeito passivo" relativamente a determinadas actividades "mesmo quando em conexão com essas mesmas actividades ou operações cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações."

12 Tal como o Tribunal considerou nos acórdãos de 11 de Julho de 1985 (Comissão/República Federal da Alemanha, 107/84, Recueil, p. 2663) e 26 de Março de 1987 (Comissão/Reino dos Países Baixos, 235/85, Colect., p. 1485), a análise deste texto à luz dos objectivos da directiva evidencia que devem estar cumulativamente preenchidas duas condições para que a regra de não sujeição funcione, a saber, o exercício de actividades por um organismo público e esse exercício na qualidade de autoridade pública.

13 Para definir esta última condição não é possível basear-se, como foi sustentado, no objecto ou no fim da actividade do organismo público pois estes elementos são tomados em consideração noutras disposições da directiva e para outros fins.

14 De facto, o objecto ou o fim de determinadas actividades económicas que se inserem no âmbito de aplicação do IVA têm carácter determinante para efeitos de restrição do alcance da não tributação dos organismos de direito público (terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º e anexo D da sexta directiva) e para determinação das isenções de que se trata no título X da directiva. O artigo 13.º, letra A, n.º 1, deste título da directiva prevê nomeadamente isenções em benefício de certas actividades realizadas por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos como de natureza social pelo Estado-membro respectivo, devido ao seu interesse público.

15 Da análise sistemática do primeiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da directiva resulta que são as modalidades de exercício das actividades que permitem determinar o alcance da não sujeição dos organismos públicos. De facto, na medida em que esta disposição subordina a não sujeição dos organismos de direito público à condição de actuarem "na qualidade de autoridades públicas, exclui da não sujeição as actividades realizadas por estes organismos não na sua qualidade de sujeitos de direito público mas enquanto sujeitos de direito privado. O único critério que permite distinguir com rigor estas duas categorias de actividades é, por conseguinte, o regime jurídico aplicável com base no direito nacional.

16 Daí que os organismos de direito público visados no primeiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva exercem actividades "na qualidade de autoridades públicas" na acepção desta disposição quando as realizam no âmbito do regime jurídico que lhes é específico. Ao invés, quando actuem nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados não se pode considerar que exercem actividades "na qualidade de autoridades públicas". Cabe ao juiz

nacional qualificar a actividade em causa com base neste critério.

17 Relativamente à transposição da regra do primeiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º para os direitos nacionais é oportuno lembrar que, tratando-se de uma obrigação de resultado imposta por uma directiva, cabe a cada Estado-membro, nos termos do terceiro parágrafo do artigo 189.º do Tratado, escolher a forma e os meios idóneos para alcançar esse resultado.

18 Daí resulta que, se os Estados-membros são obrigados a garantir que as actividades ou operações realizadas pelos organismos públicos na qualidade de autoridades públicas não sejam sujeitas a IVA desde que não abrangidas pelas excepções previstas nos segundo e terceiro parágrafos, podem escolher, para o efeito, a técnica normativa que considerem mais adequada. Podem, por exemplo, limitar-se a incluir na legislação nacional a fórmula utilizada na sexta directiva, ou expressão equivalente, ou então adoptar uma lista de actividades relativamente às quais os sujeitos de direito público não devem ser considerados sujeitos passivos.

19 Deve pois resolver-se a primeira questão declarando que o n.º 5, primeiro parágrafo, do artigo 4.º da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que as actividades exercidas "na qualidade de autoridades públicas" na acepção desta disposição são as desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das actividades que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados. Compete a cada Estado-membro escolher a técnica normativa adequada para transpor para o direito nacional a regra de não tributação prevista nesta disposição.

Quanto à interpretação do segundo parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva

20 A segunda questão visa, por um lado, precisar o alcance da expressão "tais actividades ou operações", utilizada no segundo parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva e, por outro, saber se os Estados-membros são obrigados a inserir textualmente na sua legislação fiscal o critério das "distorções de concorrência significativas" previsto por esta disposição ou estabelecer limites quantitativos com vista a transpor este critério para o direito nacional.

21 Deve referir-se, antes de mais, que decorre quer do teor, quer da economia do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva que a expressão "tais actividades ou operações" usada no segundo parágrafo corresponde às actividades ou operações visadas no primeiro parágrafo, isto é, às actividades ou operações exercidas pelos organismos de direito público enquanto autoridades públicas, com exclusão das realizadas por estes organismos enquanto sujeitos de direito privado, como já referido.

22 Verifica-se também que o segundo parágrafo desta disposição prevê uma derrogação à regra da não tributação dos organismos de direito público pelas actividades ou operações que realizam enquanto autoridades públicas quando a sua não tributação conduziisse a distorções de concorrência significativas. Considera assim, por forma a assegurar a neutralidade do imposto, objectivo primeiro da sexta directiva, a situação em que os organismos de direito público exercem, no quadro do regime jurídico que lhes é próprio, as actividades que podem ser igualmente exercidas, em concorrência com eles, por particulares no regime de direito privado ou ainda na base de concessões administrativas.

23 Nestes termos, os Estados-membros são obrigados, por força do terceiro parágrafo do artigo 189.º do Tratado, a assegurar a tributação dos organismos de direito público quando a sua não tributação seja susceptível de originar distorções de concorrência significativas. Em contrapartida não são obrigados a transpor textualmente este critério para o seu direito nacional nem a especificar limites quantitativos de não tributação.

24 Deve, pois, responder-se à segunda questão que o segundo parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que os Estados-membros devem assegurar a

tributação dos organismos de direito público pelas actividades que exerçam na qualidade de autoridades públicas quando tais actividades possam ser igualmente desenvolvidas, em concorrência com tais organismos, por particulares, e se a sua não tributação for susceptível de provocar distorções importantes na concorrência, mas não têm a obrigação de transpor literalmente este critério para direito nacional nem de estabelecer limites quantitativos de não tributação.

Quanto à interpretação do terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva

25 Pela terceira questão pretende saber-se se o terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva impõe aos Estados-membros a obrigação de transporem para a sua legislação fiscal o critério da natureza insignificante das operações como condição para a tributação dos organismos de direito público relativamente às operações enumeradas no anexo D da directiva e se devem, para o efeito, fixar um limiar de não tributação.

26 Há que reconhecer que, ao prever que os organismos de direito público têm, de qualquer modo, a qualidade de "sujeitos passivos" para as operações enumeradas no anexo D, na medida em que estas não sejam insignificantes, a disposição já citada representa uma limitação à regra da não tributação desses organismos, que se soma às decorrentes da condição enunciada no primeiro parágrafo, a saber, quando se trate de actividades exercidas na qualidade de autoridades públicas, e da derrogação prevista no segundo parágrafo quando a não sujeição das actividades em causa conduza a distorções da concorrência significativas. O terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º pretende, assim, garantir que determinadas categorias de actividades económicas cuja importância decorre do seu objecto não sejam subtraídas ao IVA porque exercidas por organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas.

27 A obrigação de tributação destes organismos a título das actividades visadas no anexo D da directiva só é, todavia, imposta aos Estados-membros na medida em que as actividades em causa não sejam insignificantes. Tendo em conta a economia da disposição em causa, a mesma deve ser interpretada no sentido de que aos Estados-membros é reconhecida a faculdade de excluírem da tributação obrigatória as actividades enumeradas no anexo D, na medida em que sejam insignificantes, mas que não são obrigados a utilizar esta faculdade. Também não são obrigados a fixar um limiar de não tributação para as actividades em causa.

28 Deve responder-se à questão colocada que o terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que não obriga os Estados-membros a transpor para a respectiva legislação fiscal o critério do carácter insignificante como requisito de tributação das operações enumeradas na lista do anexo D.

Quanto ao efeito directo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva

29 Pela quarta questão pretende saber-se se um organismo de direito público pode invocar o n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva a fim de se opor à aplicação de uma disposição nacional que prevê a sua sujeição ao IVA relativamente a uma actividade, praticada na qualidade de autoridade pública, não constante do anexo D da sexta directiva e cuja não sujeição não é susceptível de dar origem a distorções de concorrência significativas.

30 De acordo com uma jurisprudência constante (ver, nomeadamente, acórdão de 19 de Janeiro de 1982, Becker, 8/81, Recueil, p. 53), em todos os casos em que as disposições de uma directiva se afigurem ser, do ponto de vista do seu conteúdo, incondicionais e suficientemente precisas, estas disposições podem ser invocadas, na falta de medidas de aplicação tomadas atempadamente, contra toda e qualquer disposição nacional não conforme à directiva, ou ainda quando sejam susceptíveis de definir direitos que os particulares podem invocar em relação ao Estado.

31 Deve declarar-se que o n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva satisfaz estes critérios, dado que os organismos e actividades relativamente aos quais a regra de não tributação se aplica são nesse artigo claramente determinados. Os organismos de direito público, que neste contexto devem ser equiparados aos particulares, podem, assim, invocar a regra de não tributação pelas actividades que exerçam na qualidade de autoridades públicas e não constantes do anexo D da directiva.

32 Esta conclusão não pode ser afectada pelo facto de o segundo parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva prever a sujeição obrigatória ao IVA das actividades cuja não sujeição conduziria a distorções de concorrência significativas. Com efeito, esta limitação à regra da não sujeição tem apenas natureza eventual e, embora seja um facto que a sua aplicação comporta uma apreciação de circunstâncias económicas, esta apreciação não pode ser subtraída ao controlo jurisdicional.

33 Cabe, pois, responder a esta questão que um organismo de direito público pode invocar o n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva para se opor à aplicação de uma disposição nacional que prevê a sujeição ao IVA de uma actividade praticada na qualidade de autoridade pública que não figure no anexo D da sexta directiva, desde que a sua não sujeição não seja susceptível de provocar na concorrência distorções de certa importância."

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

34 As despesas efectuadas pelo Governo da República Italiana, o Governo dos Países Baixos e a Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL,

deliberando sobre as questões que lhe foram submetidas pela Commissione tributaria di secondo grado e Commissione tributaria di primo grado di Piacenza, por decisões, respectivamente, de 8 de Maio de 1987 e 28 de Abril de 1988, declara:

1) O primeiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que as actividades exercidas "na qualidade de autoridades públicas" na acepção desta disposição são as desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico

que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados. Compete a cada Estado-membro escolher a técnica normativa adequada para transpor para o direito nacional a regra de não tributação estabelecida por esta disposição.

2) O segundo parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que os Estados-membros devem assegurar a tributação dos organismos de direito público pelas actividades que exerçam na qualidade de autoridades públicas, no caso de tais actividades poderem ser igualmente desenvolvidas, em concorrência com tais organismos, por particulares, se a sua não tributação for susceptível de provocar distorções importantes na concorrência, mas não têm a obrigação de transpor literalmente este critério para direito nacional, nem de estabelecer limites quantitativos de não tributação.

3) O terceiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que não obriga os Estados-membros a transpor para a respectiva legislação fiscal o critério do carácter não insignificante como requisito de tributação das operações enumeradas na lista do anexo D;

4) Um organismo de direito público pode invocar o n.º 5 do artigo 4.º da sexta directiva para se opor à aplicação de uma disposição nacional que prevê a sujeição ao IVA por uma actividade praticada na qualidade de autoridade pública que não figure no anexo D da sexta directiva, desde que a sua não tributação não seja susceptível de provocar na concorrência distorções de certa importância.