

61998C0446

Conclusioni dell'avvocato generale Alber del 29 giugno 2000. - Fazenda Pública contro Câmara Municipal do Porto. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Supremo Tribunal Administrativo - Portogallo. - Fiscalità - Sesta direttiva IVA - Soggetti passivi - Enti pubblici - Locazione di aree destinate al parcheggio degli autoveicoli. - Causa C-446/98.

raccolta della giurisprudenza 2000 pagina I-11435

Conclusioni dell avvocato generale

I - Introduzione

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale verte essenzialmente sul fatto se e in quale misura i diritti di parcheggio riscossi da un comune debbano essere assoggettati ad IVA.

II - Fatti

2. La città di Oporto percepisce entrate dalla messa a disposizione di possibilità di parcheggio nella città in diversi modi. Si tratta, in primo luogo, di parchimetri nelle vie pubbliche, in secondo luogo di parcheggi in aree del demanio comunale e, in terzo luogo, di parcheggi in aree di proprietà privata della città o su terreni appartenenti a privati che li hanno ceduti alla città.

3. La Fazenda Pública (in prosieguito: l'«amministrazione fiscale») aveva emanato nei confronti della Câmara Municipal do Porto (giunta comunale di Oporto; in prosieguito: la «CMP») un avviso di liquidazione della somma di ESC 98 953 911 a titolo di IVA sul gettito dei parchimetri e dei parcheggi nella città di Oporto relativamente agli esercizi 1991, 1992 nonché al periodo gennaio-aprile 1993.

4. La CMP impugnava questo avviso di liquidazione dinanzi al Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, asserendo di non essere un contribuente IVA in quanto esercitava «poteri di pubblica autorità». Il Tribunale di primo grado accoglieva il ricorso solo nella parte relativa alle entrate riscosse dalla CMP nell'ambito della gestione di un parcheggio nell'area demaniale e dei parchimetri nelle vie pubbliche. Per la parte restante, tuttavia, l'impugnazione veniva respinta. Ad avviso del giudice di primo grado, la CMP pone in essere operazioni non assoggettate ad IVA nell'esercizio di pubblici poteri solo quando i parcheggi e i parchimetri sono ubicati o installati nelle aree demaniali della CMP.

5. Contro la parte della sentenza ad essi sfavorevole proponevano appello dinanzi al Supremo Tribunal Administrativo tanto l'amministrazione fiscale quanto la CMP.

6. L'amministrazione fiscale fonda la sua impugnazione, tra l'altro, sul fatto che la CMP non farebbe uso dei poteri di pubblica autorità nelle attività di installazione dei parchimetri, di

delimitazione delle aree in questione e di riscossione dei diritti di parcheggio. Si tratterebbe solo di trasformare un'area pubblica in uno spazio sfruttato dalla CMP per trarne profitto. Nello sfruttamento di queste aree la CMP si comporterebbe come qualsiasi altro operatore sul mercato e si porrebbe in concorrenza con i privati che mettano a disposizione aree per la sosta o lo stazionamento di veicoli dietro corrispettivo.

7. A parere della CMP, la riscossione di diritti tramite di parchimetri e o sulle aree di parcheggio non in concessione costituisce un'attività volta a regolamentare lo stazionamento di veicoli nelle vie pubbliche, attraverso l'introduzione della riscossione di diritti di parcheggio e di limiti di tempo per la sosta, e che, pertanto, si inquadra nella politica pubblica della circolazione stradale. Si tratterebbe di un'attività che la CMP svolge conformemente al diritto pubblico nell'esercizio dei suoi poteri di pubblica autorità e nei limiti delle sue competenze.

8. Lo stesso varrebbe per le aree di parcheggio ubicate su un terreno di proprietà privata della CMP. La gestione di queste aree di parcheggio servirebbe esclusivamente a disciplinare e a regolare la circolazione stradale e si differenzerebbe fortemente dalle aree di parcheggio gestite da privati, che lo fanno in qualità di imprenditori al solo scopo di lucro.

9. Il giudice di rinvio, per caratterizzare la CMP e la sua attività con riguardo alla messa a disposizione di aree di parcheggio, ha esposto quanto segue nell'ordinanza di rinvio:

«a) La CMP costituisce una pubblica amministrazione secondo il diritto portoghese;

b) la locazione di aree destinate allo stazionamento di veicoli - che si tratti di aree sulle strade, con parchimetri, ovvero di aree in parcheggi della CMP, appartenenti al demanio oppure no - non rappresenta un'attività che rientra nei compiti specifici di pubblica amministrazione. Basti pensare che per secoli si è trattato di un'attività non ricompresa nei compiti specifici dei comuni. Si tratta di un'attività cui questi ultimi si sono dedicati solamente nel corso degli ultimi anni, in concorrenza con i privati;

c) non è noto se sussistano distorsioni della concorrenza di una certa importanza, in quanto il Ministro delle Finanze nulla ha detto in merito;

d) non è noto se tale attività della CMP sia stata esercitata in misura trascurabile, (...);

e) all'atto della trasposizione della sesta direttiva IVA, lo Stato portoghese non ha considerato come attività della pubblica amministrazione la locazione di aree destinate al parcheggio di veicoli, né poteva farlo, in quanto tale attività non è esente da IVA, ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), n. 2, della sesta direttiva;

f) si tratta di un'attività svolta nel quadro delle stesse condizioni giuridiche degli operatori economici privati: la CMP concede agli automobilisti, dietro corrispettivo, il godimento temporaneo di un'area destinata a parcheggio di veicoli. Le caratteristiche specifiche della prestazione restano irrilevanti, in quanto, essenzialmente, ci troviamo in presenza di un contratto di locazione che possiede natura industriale o commerciale».

10. Il giudice di rinvio ha aggiunto: «A termini dell'art. 235, n. 2, della Costituzione della Repubblica, gli enti locali provvedono alla cura degli interessi delle rispettive popolazioni. A tal fine gli enti locali sono muniti dei più svariati poteri, tra i quali rientra il potere di locare aree destinate al parcheggio di veicoli. Orbene, tale attività si colloca in un'"ambiente de droit publique" (contesto giurispubblicistico):

a) le entrate derivanti da tali attività costituiscono gettito di natura tributaria, vale a dire tasse;

b) l'attività è controllata dalla polizia municipale;

c) le infrazioni sono sanzionate mediante ammenda, la quale, al pari della tassa, rappresenta un'entrata di diritto pubblico;

d) il funzionamento dei parcheggi e dei parchimetri è disciplinato in base a previa delibera comunale;

e) la procedura che ne disciplina il funzionamento costituisce una procedura amministrativa e non meramente civile;

f) i parcheggi e i parchimetri si inseriscono in una politica pubblica della circolazione della CMP;

g) tra le varie finalità vi è quella di rendere più difficoltoso l'accesso dei veicoli a talune zone della città al fine di evitare congestionamenti del traffico;

- l'autorizzazione generale relativa al funzionamento dei parchimetri e dei parcheggi discende dalla legge;

- parcheggi e parchimetri sono stati istituiti solamente in talune zone della città, secondo considerazioni di opportunità da parte dell'amministrazione comunale».

III - Questioni pregiudiziali

11. Al fine di poter decidere sull'obbligo fiscale della CMP, il Supremo Tribunal Administrativo ha sollevato le seguenti questioni pregiudiziali alla Corte:

«a) Se la locuzione "attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità", di cui all'art. 4, n. 5, primo comma, della direttiva 77/388/CEE (sesta direttiva), ricomprenda la locazione di aree destinate al parcheggio degli autoveicoli (sia lungo la strada che nelle zone riservate al parcheggio) da parte delle pubbliche autorità (nella specie le autorità comunali).

b) Se le distorsioni della concorrenza di una certa importanza, di cui all'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva possano essere definite, caso per caso, dal Ministro delle Finanze di uno Stato membro.

c) Se, in presenza di una norma nazionale che attribuisce al Ministro delle Finanze il potere di individuare, caso per caso, le distorsioni della concorrenza di una certa importanza, incostituzionale per violazione del principio della riserva di legge in materia tributaria, ma conforme al diritto comunitario (sesta direttiva), il giudice nazionale debba attenersi alla costituzione o, invece, alla norma comunitaria in forza del primato del diritto comunitario sulle norme costituzionali.

d) Se le pubbliche autorità debbano sempre essere considerate soggetti passivi d'imposta quando le attività da esse esercitate non sono trascurabili ovvero se siano soggetti passivi solamente in presenza delle attività od operazioni elencate all'allegato D, cui fa riferimento l'art. 4, n. 5, terzo comma, della sesta direttiva.

e) Se una legge nazionale possa autorizzare il Ministro delle Finanze a stabilire, caso per caso, quali siano le attività svolte in misura trascurabile.

f) Se, ai sensi dell'art. 4, n. 5, quarto comma, della sesta direttiva uno Stato membro possa considerare che l'attività di locazione di aree destinate al parcheggio degli autoveicoli, svolta da un comune, sia un'attività svolta in quanto pubblica autorità, tenuto conto delle disposizioni di cui all'art. 13, parte B, lett. b), punto 2, della sesta direttiva.

g) Premesso che le parti nella causa principale non hanno sollevato alcuna questione né d'interpretazione né di applicazione della sesta direttiva, se il giudice nazionale, nel pronunciarsi definitivamente sulla lite, possa procedere, d'ufficio, all'interpretazione e all'applicazione delle disposizioni di tale direttiva».

IV - Disposizioni rilevanti

1) Diritto comunitario

Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (in prosieguo: la «sesta direttiva»; le citazioni di articoli senza ulteriori indicazioni riguardano sempre questa direttiva).

Campo di applicazione

12. L'art. 2 dispone al riguardo:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

2. (...)».

Soggetti passivi

13. L'art. 4, nn. 1 e 2, recita:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità».

Eccezioni all'assoggettamento

14. Al riguardo l'art. 4, n. 5, dispone quanto segue:

«5. Gli Stati, le regioni, le provincie, 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 articoli 13 o (...)».

Esenzioni e correlative eccezioni

15. L'art. 13, parte B, prevede quanto segue in materia di particolari esenzioni fiscali:

«Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

a) (...)

b) l'affitto e la locazione di beni immobili, ad eccezione :

1. (...)

2. delle locazioni di aree destinate al parcheggio di veicoli;

3. (...)

4. (...)

c)-h) (...)».

2) Diritto portoghese

16. L'art. 2, n. 2, del Código do Iva (codice IVA) dispone quanto segue:

«Lo Stato e le altre persone giuridiche di diritto pubblico non costituiscono tuttavia soggetti passivi d'imposta quando pongano in essere operazioni nell'esercizio della propria potestà d'imperio, anche qualora ricevano, a fronte dell'attività svolta, canoni o corrispettivi di qualsiasi altro genere, sempreché tale esenzione non provochi distorsioni della concorrenza».

17. L'art. 2, n. 3, di tale legge rispecchia essenzialmente la disposizione contenuta nell'art. 4, n. 5, comma 3, in combinato disposto con l'allegato D della sesta direttiva.

18. L'ultimo comma dell'art. 2 è il n. 4, che recita come segue:

«Agli effetti dei nn. 2 e 3 del presente articolo, il Ministro delle Finanze e della programmazione definirà, caso per caso, le attività che possono provocare distorsioni della concorrenza ovvero quelle che sono esercitate in modo trascurabile».

19. Il fondamento giuridico per l'imposizione fiscale è l'art. 9, n. 30, lett. b), del codice IVA, dove si legge:

«Sono esenti dall'imposta: la locazione di beni immobili. Tale esenzione non ricomprende la locazione di aree destinate alla raccolta o al parcheggio collettivo di veicoli».

V - Presa di posizione

Sulla questione sub a) (La messa a disposizione di aree di parcheggio da parte di un comune costituisce un'attività svolta in quanto pubblica autorità? - Art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva)

Argomenti delle parti

20. Ad avviso dell'amministrazione fiscale, la CMP agisce, pur essendo un ente pubblico, come un qualsiasi altro operatore economico. L'installazione di parchimetri e la riscossione di determinate somme per il parcheggio non rileverebbe ai fini dell'esercizio della potestà d'imperio, sicché questa attività sarebbe da assoggettare ad IVA.

21. Per gli altri argomenti delle parti, si rinvia ai paragrafi da 6 a 8 relativi al procedimento a quo.

22. Il governo austriaco ritiene che il comune gestisca le aree di parcheggio in quanto pubblica autorità, nei limiti in cui faccia ricorso, in tale ambito, ai mezzi classici dell'amministrazione (diritto fiscale, vigilanza attraverso gli organi di pubblica sicurezza, determinazione sovrana delle condizioni di utilizzo) e svolga tale attività nell'interesse generale, dal momento che essa serve a regolare la circolazione stradale e allo sfruttamento economico delle aree di parcheggio. Rientrerebbe comunque nella competenza del giudice di rinvio pronunciarsi sul punto, alla luce dei criteri definiti dalla Corte.

23. Il governo portoghese propone di interpretare l'art. 4, n. 5, primo comma, della direttiva nel senso che esso è applicabile alla locazione di aree per lo stazionamento nelle strade e nei parcheggi, qualora tale attività sia svolta direttamente attraverso la pubblica autorità e non conduca a distorsioni della concorrenza di una certa importanza.

24. Il governo tedesco e la Commissione tracciano una distinzione nella loro risposta a seconda delle possibilità di parcheggio nel caso di specie. Il governo tedesco fa valere che la Corte ha dichiarato che l'art. 4, n. 5, della sesta direttiva esclude dall'ambito dell'esecuzione le attività svolte dagli enti pubblici non nella loro qualità di soggetti di diritto pubblico, ma in quanto soggetti di diritto privato. Entrambe le categorie di attività andrebbero distinte in base al diritto nazionale applicabile. Da ciò, sulla base dei criteri delineati dalla Corte, bisognerebbe concludere che la gestione dei parchimetri o dei distributori automatici di biglietti per il parcheggio costituisce un'attività della pubblica autorità, in quanto trattasi di una misura di pubblica sicurezza destinata a regolare la circolazione stradale. Questa attività costituisce comunque un'attività economica nella misura in cui non persegua questo obiettivo, anche se si tratti di possibilità di parcheggio nelle aree pubbliche.

25. La Commissione ritiene, con riferimento ai parchimetri nelle vie pubbliche, che si tratti di un'attività svolta in quanto pubblica autorità, mentre per quanto riguarda i parcheggi, indipendentemente dai rapporti di proprietà sottostanti, essa li colloca nell'ambito di un'attività economica di carattere generale e sottopone, dunque, l'ente pubblico all'obbligo generale dell'assoggettamento fiscale ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva IVA.

Valutazione

26. In applicazione dell'art. 4, n. 5, primo comma, gli enti pubblici non sono considerati soggetti passivi neppure quando svolgano attività e in relazione a tali attività percepiscano remunerazioni sotto forma di entrate pubbliche, ponendo pertanto in essere «attività economiche» ai sensi dell'art. 4, n. 2. Tale disposizione costituisce dunque un'eccezione al principio di cui all'art. 4, nn. 1 e 2, in

base al quale chiunque eserciti un'attività economica deve essere considerato un soggetto passivo.

27. Secondo giurisprudenza costante per l'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 4, n. 5, primo comma, devono essere soddisfatte congiuntamente due condizioni, vale a dire l'esercizio di un'attività da parte di un ente pubblico e il fatto che questa attività sia svolta in veste di pubblica autorità.

28. La prima condizione è soddisfatta perché la CMP esercita essa stessa le attività in quanto comune.

29. Per quanto riguarda la questione se si sia in presenza di un'attività che un ente pubblico esercita in veste di pubblica autorità, la Corte ha sottolineato che «per definire quest'ultima condizione non è possibile fondarsi (...) 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» .

30. Occorre parimenti tenere conto del fatto che numerosi compiti che erano originariamente riservati alla pubblica autorità sono stati poi eseguiti da privati e che una definizione fondata esclusivamente sull'oggetto dell'attività è dunque inappropriata.

31. L'argomento dedotto dalla CMP secondo il quale l'installazione di parchimetri e la gestione di aree di parcheggio costituisce un'attività propria della politica della circolazione stradale e dunque un'attività svolta in quanto pubblica autorità, non è sufficiente e non è decisivo secondo la giurisprudenza.

32. La Corte qualifica un'attività come «attività svolta in quanto pubblica autorità» sulla base delle modalità del suo esercizio e afferma al riguardo: «Dall'analisi dell'art. 4, n. 5, primo comma, nel contesto della direttiva, emerge che le modalità di esercizio 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» .

33. Secondo questa giurisprudenza, il criterio decisivo è il quadro (giuridico) esterno dell'attività. Solo il criterio delle loro modalità di esercizio conduce, secondo la Corte, ad una distinzione certa tra attività economiche assoggettate e quelle che sono svolte dagli enti pubblici in quanto pubbliche autorità.

34. Dall'applicazione del criterio definitorio relativo al tipo di regime giuridico non si può, tuttavia, viceversa concludere che, in presenza di un regime di diritto pubblico, sia possibile qualificare ogni attività, e dunque anche un'attività puramente economica, come un'attività svolta in quanto pubblica autorità. Se così fosse, la disposizione di cui all'art. 4, n. 5, quarto comma, in base alla quale gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività le quali siano esenti a norma dell'art. 13 - si tratta per lo più di attività che servono al bene comune o (come la locazione di beni immobili) l'interesse generale - sarebbe superflua. Anche la disposizione di cui all'art. 4, n. 5, terzo comma, sarebbe altrimenti incomprensibile, in quanto sottopone, al contrario, certe attività - tra l'altro anche svolte in quanto pubblica autorità - all'IVA.

35. Per definire un'attività in quanto tale, che è svolta in quanto pubblica autorità, occorre dunque basarsi anche - a sostegno del fatto che l'attività è esercitata da un soggetto di diritto pubblico - sul contesto generale e sulle modalità di esercizio dell'attività (v. il paragrafo 32 e la giurisprudenza ivi citata).

36. Come aggiunge la Corte, «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"» .

37. Da questa giurisprudenza discende che un ente pubblico svolge un'attività in quanto pubblica autorità quando, a termini del diritto ad esso applicabile in modo specifico, esso agisce in quanto soggetto di diritto pubblico. E' il diritto nazionale ad essere determinante nel precisare se l'attività da qualificare sia da considerarsi come esercizio del diritto amministrativo pubblico o del diritto privato applicabile a tutti gli operatori economici allo stesso modo.

38. Nel momento in cui il legislatore nazionale qualifica certe attività dei comuni come «funzioni amministrative» , ciò può costituire un indizio del fatto che queste attività sono svolte sulla base di un regime di diritto pubblico. Secondo la giurisprudenza della Corte spetta al giudice nazionale qualificare in modo pertinente le attività di cui è causa alla luce del criterio elaborato dalla Corte. A tal fine esso dovrà valutare tutte le circostanze del caso di specie.

39. La questione se la locazione di aree destinate al parcheggio di veicoli costituisca un'attività che la CMP svolge in quanto pubblica autorità non dipende dunque dai rapporti di proprietà con le superfici utilizzate, soprattutto quando le condizioni di parcheggio sugli spazi delimitati sono identiche a quelle praticate nelle aree dotate di parchimetri o di dispositivi automatici per il pagamento installati nelle vie pubbliche.

40. Quando la CMP gestisce i parchimetri nelle vie pubbliche ed i parcheggi su aree del demanio o di proprietà privata della città o su qualsiasi altra area di proprietà privata, la qualificazione attività come «attività svolte in quanto pubbliche autorità» dipende solo dal fatto che la CMP, in quanto ente pubblico, svolga queste attività in base al diritto amministrativo pubblico ad essa specificamente applicabile e non secondo le norme di diritto privato.

41. Ciò dipende dalle modalità giuridiche di esercizio dell'attività; in quest'ottica, le concomitanti circostanze di fatto possono valere come indizio per qualificare il rapporto giuridico che vi è alla base.

42. Come indizio supplementare, può dunque essere importante sapere se la regolamentazione del parcheggio serva allo sfruttamento delle aree destinate al parcheggio e alla circolazione stradale o solo allo stazionamento dei veicoli, se le aree di parcheggio siano distinte in aree per soste brevi non prorogabili e in aree per soste lunghe liberamente determinabili o se si tratti di aree per parcheggi di lunga durata e se il conteggio venga fatto per mezzo di parchimetri, di biglietti per parcheggio a tempo o di carte per parcheggi di lunga durata. Inoltre, può essere importante sapere se le aree siano custodite o no e se il superamento della durata autorizzata sia sanzionato da un'ammenda o semplicemente con un supplemento o una penalità contrattuale (di diritto civile).

43. In conclusione, occorre ritenere che la CMP svolga un'attività in quanto pubblica autorità nei limiti in cui la gestione dei parchimetri e delle aree di parcheggio - indipendentemente dai rapporti di proprietà - si collochi nel quadro del diritto che le è applicabile in modo specifico e la CMP agisca in quanto soggetto di diritto pubblico. Come correttivo nei confronti degli operatori privati è sufficiente l'art. 4, n. 5, secondo comma, che, in casi di distorsione della concorrenza di una certa importanza, prevede l'assoggettamento come eccezione dell'eccezione.

44. Occorre dunque risolvere la prima questione nel senso che la messa a disposizione di aree destinate allo stazionamento di veicoli (tanto nelle strade quanto nelle aree adibite a parcheggio) da parte dei comuni o degli enti di diritto pubblico rientra nella nozione di «attività od operazioni

svolte in quanto pubbliche autorità» qualora essi svolgano queste attività in prima persona e in base al diritto che è ad essi applicabile in modo specifico - in quanto soggetti di diritto pubblico - senza che assuma rilevanza in questo caso sapere chi sia proprietario delle superfici in questione. Spetta al giudice nazionale valutare l'attività di cui è causa alla luce di questo criterio e delle modalità d'esercizio della stessa.

Sulla questione sub b) (Il Ministro delle Finanze può stabilire i casi in cui si configura una distorsione della concorrenza di una certa importanza? - Art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva)

Argomenti delle parti

45. I governi tedesco e portoghese sostengono che, al fine di realizzare gli obiettivi della sesta direttiva, spetta ad ogni Stato membro stabilire in quali casi il non assoggettamento di enti di diritto pubblico conduca a distorsioni della concorrenza di una certa importanza.

46. Il governo portoghese evidenzia che l'accertamento di «distorsioni della concorrenza di una certa importanza», come stabilisce l'art. 4, n. 5, secondo comma, può anche essere effettuato dal Ministro delle Finanze. Questo modo di procedere non sarebbe contrario alla norma contenuta nell'art. 4, n. 5, secondo comma, poiché, in applicazione dell'art. 189, terzo comma, del Trattato CE (divenuto art. 249 CE), la direttiva vincola gli Stati membri solo per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi da impiegare per il perseguimento del risultato.

47. La Commissione rinvia alla ratio della sesta direttiva nonché alla necessità di un'interpretazione uniforme delle sue disposizioni. La definizione di cosa debba intendersi per distorsione della concorrenza di una certa importanza nel caso di specie non potrebbe dunque essere effettuata per mezzo di un semplice atto dell'amministrazione.

Valutazione

48. All'eccezione di cui all'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva deroga a sua volta l'art. 4, n. 5, secondo comma, ritornando così alla regola generale dell'assoggettamento. In questo caso, anche gli enti pubblici sono assoggettati all'imposta, qualora dal non assoggettamento derivi un vantaggio che conduca a distorsioni della concorrenza di una certa importanza e pregiudichi i concorrenti.

49. La Corte ha dichiarato a questo proposito che «(...) l'art. 4, n. 5, 2° comma, della sesta direttiva 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 privati, 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» .

50. Quando la Corte afferma che gli Stati membri non sono tenuti a recepire letteralmente questo criterio nel loro diritto interno, è al criterio delle distorsioni della concorrenza di una certa importanza che si fa riferimento. Gli Stati membri sono liberi di scegliere ogni altra formulazione o di stabilire un limite quantitativo di ordine generale non rapportato al singolo caso - conformemente, ad esempio, al regime speciale dell'art. 24, n. 2, per le piccole imprese che abbiano una certa cifra d'affari annua massima - per assoggettare gli enti pubblici all'imposta, qualora il trattarli come non assoggettati all'imposta possa condurre al caso previsto dalla direttiva di distorsioni della concorrenza di una certa importanza.

51. Come, tuttavia, risulta dalla formulazione della direttiva, gli Stati membri sono tenuti ad assoggettare all'imposta gli enti pubblici senza eccezione, qualora il loro non assoggettamento possa condurre a distorsioni della concorrenza di una certa importanza, senza che rilevi la forma giuridica mediante la quale recepiscono questo criterio.

52. La direttiva non comporta alcuna disposizione espressa sulla possibilità di accordare al Ministro delle Finanze il potere di definire nel caso di specie cosa s'intenda per distorsione della concorrenza di una certa importanza ai sensi dell'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva.

53. Tuttavia, stando alla formulazione dell'art. 4, n. 5, secondo comma, occorre partire dal presupposto che l'assoggettamento degli enti pubblici ha luogo quando si verificano le circostanze che indicano una distorsione della concorrenza di una certa importanza, senza che sia necessaria a questo fine una dichiarazione costitutiva del Ministro delle Finanze.

54. La direttiva ha come obiettivo quello di armonizzare le disposizioni in materia di IVA, di non assoggettare gli enti pubblici all'IVA senza motivi ragionevoli per attività svolte in quanto pubbliche autorità e di assicurare la neutralità fiscale dell'IVA .

55. Per garantire l'applicazione uniforme della direttiva, occorre assicurare che le circostanze economiche atte a condurre a distorsioni della concorrenza di una certa importanza siano valutate in modo uniforme. Ne consegue che l'accertamento del fatto che sussiste una distorsione della concorrenza di una certa importanza non può dipendere unicamente da una decisione dell'amministrazione nazionale, qualora quest'ultima abbia un carattere vincolante e non sia passibile di un controllo giurisdizionale.

56. La Corte ha dichiarato al riguardo che «(...) 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» .

57. Spetta dunque al giudice nazionale accertare l'esistenza di una distorsione della concorrenza di una certa importanza. Occorre dedurre - a contrario - da questa giurisprudenza che la direttiva vieta agli Stati membri di riconoscere ad un'autorità amministrativa il potere di stabilire in modo vincolante, caso per caso, quali distorsioni della concorrenza siano di una certa importanza ai sensi dell'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva.

58. Il giudice nazionale deve dunque stabilire se esiste un mercato rilevante sul piano della concorrenza per queste attività o prestazioni di servizi, e cioè se queste prestazioni possono essere offerte ugualmente da privati. Nel caso della locazione di aree per lo stazionamento di veicoli, il giudice nazionale dovrà stabilire se la gestione dei parchimetri e la locazione di aree di parcheggio costituiscano un solo mercato o due mercati diversi. In proposito potrebbe essere importante sapere se si applicano prezzi unici o se esistono differenze di prezzo tra parchimetri o distributori automatici e aree di parcheggio. Il giudice nazionale dovrà inoltre stabilire se, per le aree di parcheggio, il mercato sia suddiviso in parcheggi di breve durata e parcheggi di lunga durata, o se si tratti di un unico mercato dal punto di vista della concorrenza.

59. Occorre pertanto risolvere la questione pregiudiziale sub b) nel modo seguente: l'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale che attribuisce al Ministro nazionale delle Finanze il potere di stabilire in modo vincolante, caso per caso, quando sussista una distorsione della concorrenza di una certa importanza ai sensi dell'art. 4, n. 5, secondo comma.

Sulla questione sub c) (Un giudice nazionale è tenuto, in forza del primato del diritto comunitario, ad applicare una disposizione che sia conforme al diritto comunitario ma incostituzionale?)

Argomenti delle parti

60. L'amministrazione fiscale e il governo portoghese ritengono che non sia necessario risolvere tale questione, perché non sussiste conflitto tra la direttiva e la costituzione portoghese.

61. Poiché la sesta direttiva non obbliga gli Stati membri ad attribuire ad un Ministro la competenza a stabilire caso per caso che cosa debba intendersi per distorsioni della concorrenza di una certa importanza, la questione relativa ad un eventuale conflitto tra la sesta direttiva e la costituzione - ad avviso della Commissione - nel caso di specie non si pone.

Valutazione

62. Il giudice di rinvio ha manifestamente sollevato la questione solo per l'ipotesi in cui la disposizione nazionale dell'art. 2, n. 4, della legge portoghese sull'IVA, che riconosce al Ministro delle Finanze il potere di definire caso per caso le attività che possono condurre a distorsioni della concorrenza, sia compatibile con il diritto comunitario.

63. Il diritto comunitario, tuttavia, si pone in contrasto con la legge nazionale in materia di IVA su questo punto, sicché non sussiste conflitto tra il diritto comunitario e la costituzione nazionale.

64. Come giustamente afferma la Commissione, non è necessario risolvere a tale questione nel caso di specie.

Sulla questione sub d) (Le autorità hanno sempre la qualità di soggetti passivi qualora svolgano attività che non sono trascurabili o hanno tale qualità solo per le attività elencate nell'allegato D quando queste ultime non sono trascurabili? - Art. 4, n. 5, terzo comma, della direttiva)

Argomenti delle parti

65. Il governo tedesco ritiene che occorra risolvere a tale questione nel senso che gli Stati membri hanno la facoltà - senza tuttavia doverne necessariamente fare uso - di escludere dall'assoggettamento le attività indicate nell'allegato D se hanno carattere trascurabile.

66. Il governo austriaco ritiene che la nozione di «trascurabile» riguardi solo le attività enumerate nell'allegato D e sia applicabile solo in quel contesto.

67. Il governo portoghese osserva che le attività indicate nell'allegato D devono in ogni caso essere assoggettate all'IVA, senza che ciò implichi che tale elenco sia esaustivo.

68. La Commissione risponde a tale questione nel senso che le autorità devono in linea di principio essere considerate come soggetti passivi per le loro attività economiche, anche se queste attività non sono elencate nell'allegato D, a meno che tali attività non siano trascurabili, cosa che comunque non avviene nel caso di specie tenuto conto degli importi in causa.

Valutazione

69. L'art. 4, n. 5, terzo comma, esclude a sua volta le attività elencate nell'allegato D dalla disposizione derogatoria di cui all'art. 4, n. 5, primo comma. Pertanto, quando non si tratta soltanto di attività di portata trascurabile, si ritorna alla regola generale dell'art. 4, n. 1, che comporta l'assoggettamento. Ciò sembra giustificato perché quelle elencate nell'allegato D sono attività per le quali il ritorno economico è essenziale e manifesto .

70. La Corte ha dichiarato a questo riguardo che: «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» .

71. Anche se la disposizione in questione rappresenta di fatto un ritorno alla regola, essa costituisce giuridicamente un'eccezione all'eccezione e deve pertanto essere interpretata in termini restrittivi.

72. Non è dunque possibile applicare ad attività che non sono enumerate nell'allegato D la disposizione derogatoria dell'art. 4, n. 5, terzo comma. L'elenco contenuto nell'allegato D non contiene alcun elemento che possa lasciar pensare che si tratti soltanto di un'enumerazione a titolo esemplificativo. Occorre pertanto ritenere che l'elenco sia tassativo. Esso non può essere ampliato dagli Stati membri.

73. Si potrebbe in effetti dedurre dalla formulazione «in ogni caso, gli enti succitati sono sempre considerati come soggetti passivi(...)» che sia possibile immaginare altri casi rispetto a quelli elencati nell'allegato D. L'espressione «in ogni caso» deve tuttavia essere intesa unicamente nel senso che queste attività sono assoggettate all'IVA anche quando sono svolte da questi enti in quanto pubbliche autorità.

74. Come afferma la Corte, «(...) 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» .

75. Alla luce della giurisprudenza è dunque escluso che l'elenco di cui all'allegato D possa essere ampliato, considerato che un ente pubblico potrebbe opporsi a questa estensione ingiustificata da parte degli Stati membri.

76. L'ente pubblico ha la qualità di soggetto passivo per le attività di cui all'allegato D quando queste attività non sono trascurabili. Per le attività non enumerate nell'allegato D, esso è soggetto passivo a termini dell'art. 4, n. 5, secondo comma, solo nell'ipotesi in cui il suo non assoggettamento possa condurre a distorsioni della concorrenza di una certa importanza.

77. Come già si è detto, ciò vale solo per le attività svolte in quanto pubbliche autorità. Per le altre attività di carattere meramente commerciale anche gli enti pubblici sono considerati come soggetti passivi.

78. Occorre pertanto risolvere la questione sub d) nel modo seguente: i comuni e gli enti di diritto pubblico non hanno sempre la qualità di soggetti passivi se le attività che essi svolgono non sono trascurabili, ma hanno tale qualità solo per le attività od operazioni elencate nell'allegato D, purché tali attività, svolte in quanto pubbliche autorità, non siano trascurabili.

Sulla questione sub e) (Il Ministro delle Finanze può stabilire quando un'attività è svolta in modo non trascurabile? - Art. 4, n. 5, terzo comma, della sesta direttiva)

Argomenti delle parti

79. L'amministrazione fiscale e il governo portoghese partono dal presupposto che il Ministro delle Finanze possa determinare caso per caso quando un'attività è svolta in modo trascurabile, dal momento che la direttiva non contiene alcuna disposizione contraria.

Valutazione

80. La questione, in verità, è priva di rilievo nel caso di specie, poiché la limitazione della «portata trascurabile», alla luce della formulazione della norma, si riferisce solo alle attività di cui all'allegato D. Ora, nella presente causa non ci si trova di fronte ad un'attività del genere.

81. Attraverso il potere del Ministro delle Finanze di stabilire quando un'attività è svolta in modo trascurabile l'applicazione dell'art. 4, n. 5, terzo comma, della direttiva viene fatta dipendere da una decisione dell'amministrazione nazionale.

82. La direttiva non riconosce espressamente agli Stati membri il diritto di affidare al Ministro delle Finanze la definizione attività che sono svolte in modo trascurabile.

83. Quando la direttiva attribuisce la facoltà di esentare attività trascurabili dall'applicazione dell'art. 4, n. 5, terzo comma, lo Stato membro, secondo la giurisprudenza della Corte, non è tenuto a farne uso. Ogni Stato membro è libero di assoggettare queste attività all'IVA, benché siano svolte soltanto in modo trascurabile.

84. L'obiettivo di assicurare l'applicazione uniforme della direttiva e di determinare per mezzo di essa le attività che giustificano l'assoggettamento degli enti pubblici, pervenendo così ad un'armonizzazione dell'IVA, nonché il dettato della disposizione, che non prevede un trasferimento al Ministro delle Finanze del potere di stabilire in modo vincolante, caso per caso, quando si configuri un'attività di portata trascurabile, ostano ad una siffatta disciplina nazionale, anche tenuto conto dell'art. 189, terzo comma, del Trattato CE (divenuto art. 249 CE).

85. Spetta dunque al giudice nazionale assicurare l'applicazione uniforme della direttiva, stabilendo, caso per caso, quando un'attività è svolta soltanto in modo trascurabile.

86. Occorre pertanto risolvere la questione sub e) nel senso che l'art. 4, n. 5, terzo comma, della sesta direttiva osta ad una disposizione nazionale che autorizzi il Ministro delle Finanze a stabilire, in modo vincolante, caso per caso, quando un'attività è svolta in modo trascurabile ai sensi dell'art. 4, n. 5, terzo comma.

Sulla questione sub f) (Uno Stato membro può anche considerare le attività non esenti di cui all'art. 13, parte B, lett. b), n. 2, come attività svolte in quanto pubbliche autorità? - Art. 4, n. 5, quarto comma, della sesta direttiva)

Argomenti delle parti

87. Il governo tedesco sostiene che la locazione di aree destinate al parcheggio di veicoli non costituisce un'attività per la quale un ente di diritto pubblico possa essere considerato come non assoggettato all'imposta, dal momento che questa attività è espressamente esclusa dalle attività esenti dall'art. 13, parte B, lett. b), n. 2.

88. Secondo il governo austriaco uno Stato membro non può considerare l'attività di un ente di cui all'art. 4, n. 5, quarto comma - che è esclusa dall'esenzione prevista all'art. 13 - come un'attività

svolta in quanto pubblica autorità.

89. Il governo portoghese ritiene che occorra distinguere tra l'esame dell'assoggettamento, da una parte, e quello dell'esenzione, dall'altra. Se l'art. 13, parte B, lett. b), n. 2, prevede un'eccezione rispetto all'esenzione della locazione, ciò non incide sull'applicazione del criterio del non assoggettamento di cui all'art. 4, n. 5, che si riferisce al soggetto passivo.

90. La Commissione è dell'opinione che, poiché la locazione di aree destinate al parcheggio di veicoli è soggetta all'IVA in forza dell'art. 13, parte B, lett. b), n. 2, ciò significa che si tratta di un'attività economica che rientra nel campo di applicazione dell'IVA e che non può essere qualificata come un'attività svolta in quanto pubblica autorità.

Valutazione

91. Conformemente all'art. 4, n. 5, quarto comma, gli Stati membri possono considerare le attività degli enti pubblici che siano esentate a norma degli artt. 13 o 28 come attività svolte in quanto pubblica autorità.

92. Tuttavia, in applicazione dell'art. 13, parte B, lett. b), n. 2, le «locazioni di aree destinate al parcheggio di veicoli» non sono, appunto, esenti. Ora, poiché in forza dell'art. 4, n. 5, quarto comma, solo le attività esenti possono essere considerate come attività svolte in quanto pubblica autorità, se ne potrebbe dedurre che la messa a disposizione di aree di parcheggio non possa essere proprio mai considerata come un'attività svolta in quanto pubblica autorità. Non si può tuttavia concordare con tale posizione. Se la messa a disposizione di aree di parcheggio è un'attività che compete all'ente pubblico in quanto pubblica autorità, viene meno l'assoggettamento già sulla sola base dell'art. 4, n. 5, primo comma; non vi è dunque alcuna necessità di considerarla come tale ai sensi dell'art. 4, n. 5, quarto comma.

93. Inoltre, l'art. 13, parte B, lett. b), n. 2, non contiene neppure disposizioni in base alle quali la locazione di aree per lo stazionamento di veicoli non possa in alcun caso costituire un'attività della pubblica autorità. Ciò sarebbe incompatibile con la connessione sistematica tra la disposizione di cui all'art. 4, n. 1, e le diverse eccezioni previste all'art. 4, n. 5.

94. In applicazione dell'art. 4, n. 5, primo comma, un ente pubblico può dunque svolgere un'attività in quanto pubblica autorità e pertanto non essere un soggetto passivo, anche se questa attività (per i privati) non è esente, ma rientra nell'eccezione dell'art. 13, parte B, lett. b), n. 2, ed è perciò soggetta all'IVA.

95. Occorre pertanto risolvere la questione sub f) nel modo seguente: se la messa a disposizione di aree di parcheggio da parte di un comune va considerata come un'attività svolta in quanto pubblica autorità, il comune non ha la qualità di soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 5, primo comma. L'art. 4, n. 5, quarto comma, in questo caso è privo di rilievo.

Sulla questione sub g) (Il giudice nazionale può applicare il diritto comunitario anche se le parti non lo hanno invocato?)

Argomenti delle parti

96. L'amministrazione fiscale, il governo portoghese nonché la Commissione ritengono che il diritto comunitario debba essere applicato d'ufficio dai giudici degli Stati membri.

Valutazione

97. Come giustamente sottolineano la Commissione e il governo portoghese nonché l'amministrazione fiscale, il giudice nazionale deve osservare e applicare d'ufficio le disposizioni del diritto comunitario. Secondo la giurisprudenza della Corte ciò vale anche per il caso in cui le

parti non invochino tali disposizioni.

98. L'interpretazione del diritto comunitario rientra nella competenza della Corte e non in quella dei giudici nazionali. Ciò si impone ai fini di un'interpretazione e un'applicazione uniformi del diritto comunitario. In caso di dubbio, il giudice nazionale può o eventualmente deve, in applicazione dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), sospendere il giudizio e sollevare la questione dinanzi alla Corte.

99. Secondo la giurisprudenza della Corte «(...) tale obbligo di adire la Corte rientra nell'ambito della cooperazione istituita al fine di garantire la corretta applicazione e l'interpretazione uniforme del diritto comunitario nell'insieme degli Stati membri, fra i giudici nazionali, in quanto incaricati dell'applicazione delle norme comunitarie, e la Corte di giustizia» .

100. Di conseguenza, occorre risolvere a tale questione pregiudiziale nel senso che il giudice nazionale deve applicare d'ufficio le disposizioni della direttiva al momento di prendere la sua decisione finale, anche se le parti non abbiano sollevato alcuna questione in ordine all'applicazione di tale direttiva. Non spetta al giudice nazionale interpretare le disposizioni della direttiva.

VI - Conclusione

101. Alla luce di quanto finora esposto, propongo alla Corte di risolvere nel modo seguente alle questioni pregiudiziali:

«1) La messa a disposizione di aree di parcheggio destinate allo stazionamento di veicoli (sia nelle strade che nei parcheggi) da parte dei comuni o degli enti di diritto pubblico rientra nella nozione di "attività od operazioni svolte in quanto pubblica autorità", qualora questi ultimi svolgano questa attività in prima persona e in base al diritto che è ad essi applicabile in modo specifico - in quanto soggetti di diritto pubblico - senza che assuma rilevanza in questo caso sapere chi sia proprietario delle superfici in questione. Spetta al giudice nazionale valutare l'attività di cui è causa alla luce di questo criterio e delle sue modalità d'esercizio.

2) Occorre interpretare l'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE nel senso che osta a una normativa nazionale che attribuisca al Ministro nazionale delle Finanze il potere di definire in modo vincolante, caso per caso, quando sussista una distorsione della concorrenza di una certa importanza ai sensi dell'art. 4, n. 5, secondo comma.

3) I comuni e gli enti di diritto pubblico non hanno sempre la qualità di soggetti passivi se le attività che essi svolgono non sono trascurabili, ma hanno tale qualità solo per le attività od operazioni elencate nell'allegato D, nei limiti in cui tali attività, svolte in quanto pubblica autorità, non siano trascurabili.

4) L'art. 4, n. 5, terzo comma, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che osta ad una disposizione nazionale che autorizzi il Ministro delle Finanze a stabilire in modo vincolante, caso per caso, quando un'attività è svolta in modo trascurabile ai sensi dell'art. 4, n. 5, terzo comma.

5) Qualora la messa a disposizione di aree di parcheggio da parte di un comune debba essere considerata come un'attività svolta in quanto pubblica autorità, il comune, ai sensi dell'art. 4, n. 5, primo comma, non ha la qualità di soggetto passivo. L'art. 4, n. 5, quarto comma, in questo caso è privo di rilievo.

6) Il giudice nazionale deve applicare d'ufficio le disposizioni della direttiva al momento di prendere la sua decisione finale, anche se le parti non abbiano sollevato alcuna questione in ordine all'applicazione di tale direttiva. In considerazione della necessità di un'interpretazione uniforme,

non spetta al giudice nazionale interpretare le disposizioni della direttiva».