

61990J0202

SENTENZA DELLA CORTE (QUINTA SEZIONE) DEL 25 LUGLIO 1991. - AYUNTAMIENTO DE SEVILLA CONTRO RECAUDADORES DE TRIBUTOS DE LA ZONE PRIMERA Y SEGUNDA. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE: TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA - SPAGNA. - SOGGETTO PASSIVO IVA - ENTI DI DIRITTO PUBBLICO. - CAUSA C-202/90.

raccolta della giurisprudenza 1991 pagina I-04247

edizione speciale svedese pagina I-00385

edizione speciale finlandese pagina I-00401

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 d'imposta sul valore aggiunto - Attività economiche esercitate autonomamente ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva - Attività del tipo di quelle esercitate dagli esattori incaricati della riscossione dei tributi locali in Spagna

(Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, art. 4, nn. 1 e 4)

2. Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sul giro d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Soggetti passivi d'imposta - Enti di diritto pubblico - Esenzione per le attività esercitate in veste di pubblica autorità - Presupposto - Esercizio diretto dell'attività

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

Massima

1. L'art. 4, nn. 1 e 4, della sesta direttiva 77/388 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, dev' essere interpretato nel senso che un'attività come quella esercitata in Spagna dagli esattori zonali, nominati dall'ente locale per

conto del quale essi riscuotono i tributi, va considerata attività esercitata in modo autonomo, in quanto, oltre al fatto che i detti esattori non percepiscono alcuno stipendio e non sono vincolati all'ente locale da un rapporto di servizio, il rapporto giuridico nell'ambito del quale essi esercitano la loro attività non comporta alcun vincolo di subordinazione nei confronti dell'ente che si avvale delle loro prestazioni.

2. L' art. 4, n. 5, della sesta direttiva 77/388 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari, il quale prevede che gli enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività o operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, dev' essere interpretato nel senso che la sua applicazione è esclusa, qualora le funzioni di una pubblica autorità non siano esercitate direttamente, bensì vengano affidate ad un terzo che operi in posizione di autonomia.

Parti

Nel procedimento C-202/90,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell' art. 177 del Trattato CEE, dal Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sezione competente per il contenzioso amministrativo), nella causa dinanzi ad esso pendente fra

Ayuntamiento de Sevilla

e

Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda,

domanda vertente sull' interpretazione dell' art. 4, nn. 1, 4 e 5, della sesta direttiva 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 (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori J.C. Moitinho de Almeida, presidente di sezione, G.C. Rodríguez Iglesias, Sir Gordon Slynn, F. Grévisse e M. Zuleeg, giudici,

avvocato generale: G. Tesouro

cancelliere: sig.ra D. Louterman, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per l' Ayuntamiento de Sevilla, dal sig. E. Barrero González, membro dell' ufficio legale dell' ente, in qualità di agente,

- per il governo spagnolo, dai sigg. Carlos Bastarreche Saguees, direttore generale del coordinamento giuridico e comunitario, e Antonio Hierro Hernández-Mora, avvocato dello Stato, in qualità di agenti,

- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Calleja y Crespo, membro del servizio giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite, all'udienza del 2 maggio 1991, le osservazioni orali dell'Ayuntamiento de Sevilla, del governo spagnolo, rappresentato dalla sig.ra Rosario Silva de Lapuerta, avvocato dello Stato, in qualità di agente, e della Commissione,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 4 giugno 1991,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 11 giugno 1990, pervenuta in cancelleria il 2 luglio seguente, il Tribunal Superior de Justicia de Andalucía ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE, due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione dell'art. 4, nn. 1, 4 e 5, della sesta direttiva 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, in prosieguo: la "sesta direttiva").

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia sorta tra l'Ayuntamiento de Sevilla (comune di Siviglia) e i Recaudadores de las Zonas primera y segunda (esattori delle zone prima e seconda).

3 Dagli atti di causa risulta che, in forza della normativa spagnola, gli esattori zonal (in prosieguo: gli "esattori") sono nominati dall'ente locale per conto del quale riscuotono i tributi e sono tenuti a prestare le garanzie che l'ente medesimo loro impone. Essi espletano le proprie funzioni in posizione di dipendenza funzionale dal detto ente locale ed hanno diritto a un corrispettivo, versato loro sotto forma di premio di riscossione volontaria, equivalente ad un'aliquota percentuale sulle entrate tributarie riscosse senza costituzione in mora dell'obbligato e ad una partecipazione sulla sovrimposta in caso di ritardato pagamento. Infine, essi provvedono direttamente all'organizzazione dei propri uffici ed all'assunzione del proprio personale ausiliario.

4 Nel liquidare il premio di riscossione, gli esattori delle zone prima e seconda ne maggioravano l'importo in ragione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'"IVA"). A fronte di tale ripercussione d'imposta, l'Ayuntamiento di Siviglia proponeva conseguente ricorso tributario-amministrativo dinanzi al Tribunal Económico Administrativo Provincial di Siviglia, il quale lo rigettava con decisione 31 ottobre 1988.

5 Investito dell'impugnazione proposta avverso quest'ultima decisione, il Tribunal Superior de Justicia dell'Andalusia ha disposto la sospensione del procedimento ed ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

"a) Se l'art. 4, nn. 1 e 4, della direttiva 77/388/CEE debba essere interpretato nel senso che l'attività degli esattori costituisce, avuto riguardo alle sue caratteristiche, un'attività professionale esercitata e remunerata in modo autonomo e pertanto imponibile ai fini IVA.

b) In caso di soluzione affermativa, se occorra considerare la detta attività esente, trattandosi di attività od operazioni compiute 'in quanto pubblica autorità', ai sensi dell'art. 4, n. 5, di tale direttiva".

6 Per una più ampia illustrazione degli antefatti della controversia nella causa principale, dello svolgimento del procedimento nonché delle osservazioni scritte 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.

Sulla prima questione

7 L'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, recita:

"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".

8 Il giudice proponente si chiede quali siano gli elementi da prendere in considerazione, al fine di stabilire se un'attività come quella espletata dagli esattori debba o meno reputarsi esercitata in modo indipendente nel senso indicato dalla predetta disposizione.

9 Al riguardo precisa l'art. 4, n. 4, primo comma, che

"L'espressione 'in modo indipendente', di cui al paragrafo 1, esclude dall'imposizione i lavoratori dipendenti ed altre persone se essi sono vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato e da qualsiasi altro rapporto giuridico che introduca vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione ed alla responsabilità del datore di lavoro".

10 Evincesi dagli atti di causa che gli esattori non percepiscono alcuno stipendio né sono vincolati all'ente locale da un rapporto di servizio. Occorre pertanto stabilire se, nondimeno, il rapporto giuridico con l'ente determini quei vincoli di subordinazione ai quali fa riferimento l'art. 4, n. 4, della direttiva.

11 Per quanto attiene, in primo luogo, alle condizioni di lavoro, un vincolo di subordinazione non è configurabile dal momento che gli esattori si procurano ed organizzano direttamente e in modo autonomo, entro i limiti legali loro fissati, il personale e i beni strumentali necessari all'esercizio delle loro attività.

12 Stando così le cose, la dipendenza funzionale degli esattori rispetto all'ente comunale che può impartire loro direttive, come pure la loro soggezione al controllo disciplinare esercitato dall'ente medesimo, non appare decisiva con riguardo alla qualificazione del loro rapporto giuridico con l'ente in riferimento all'art. 4, n. 4, della direttiva (sul tema del controllo disciplinare, v. sentenza della Corte 26 marzo 1987, Commissione / Paesi Bassi, punto 14 della motivazione, causa 235/85, Racc. pag. 1471).

13 Per quanto riguarda, in secondo luogo, le condizioni di retribuzione, un vincolo di subordinazione non sussiste in quanto sugli stessi esattori grava il rischio economico della loro attività, posto che l'utile che essi ne ritraggono dipende, oltre che dall'ammontare dei tributi riscossi, anche dai costi connessi all'organizzazione del personale e dei beni strumentali, necessaria per la loro attività.

14 Infine, quanto alla responsabilità dell'ente delegante, la circostanza che l'ente locale possa essere chiamato a rispondere dell'operato degli esattori, allorché costoro agiscono in veste di delegati della pubblica autorità, non è sufficiente a dimostrare la sussistenza di un vincolo di subordinazione.

15 Criterio decisivo, a tal fine, è quello della responsabilità "ex contractu" degli esattori nell'esercizio delle loro attività nonché la loro responsabilità per i danni prodotti a terzi quando non agiscano in veste di delegati della pubblica autorità.

16 La prima questione va pertanto risolta dichiarando che l' art. 4, nn. 1 e 4, della sesta direttiva dev' essere interpretato nel senso che un' attività come quella degli esattori va considerata attività esercitata in modo autonomo.

Sulla seconda questione

17 La seconda questione verte sull' interpretazione da attribuire al n. 5 dell' art. 4 della sesta direttiva, il cui primo comma 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".

19 In ordine alla prima delle due condizioni, la Corte ha già precisato, nella citata sentenza 26 marzo 1987, al punto 21 della motivazione, che un' attività svolta da un privato non è esente dall' IVA per il solo fatto che essa consiste nel compimento di atti che rientrano nelle prerogative della pubblica autorità.

20 Ne consegue che, allorché un ente locale delega ad un terzo, in posizione di autonomia, le funzioni connesse all' esazione tributaria, l' esenzione indicata nella predetta norma non trova applicazione.

21 La seconda questione va pertanto risolta dichiarando che l' art. 4, n. 5, della sesta direttiva dev' essere interpretato nel senso che la sua applicazione è esclusa, qualora le funzioni di una pubblica autorità non siano esercitate direttamente, bensì vengano affidate ad un terzo che operi in posizione di autonomia.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

22 Le spese sostenute dal governo spagnolo 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, al quale spetta quindi statuire sulle spese.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con ordinanza 11 giugno 1990, dichiara:

1) L' art. 4, nn. 1 e 4, della sesta direttiva dev' essere interpretato nel senso che un' attività come quella degli esattori va considerata attività esercitata in modo autonomo.

2) L' art. 4, n. 5, della sesta direttiva dev' essere interpretato nel senso che la sua applicazione è esclusa, qualora le funzioni di una pubblica autorità non siano esercitate direttamente, bensì vengano affidate ad un terzo che operi in posizione di autonomia.