# CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GIUSEPPE TESAURO

presentate il 4 giugno 1991 *

*Signor Presidente,*
*Signori Giudici,*

1. I quesiti pregiudiziali sottoposti a questa Corte dal Tribunal Superior de Justicia d'Andalusia vertono sull'interpretazione dell'art. 4, nn. 1, 4 e 5, della direttiva del Consiglio 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 [1] (in prosieguo: la « sesta direttiva IVA »). Il giudice di rinvio, in particolare, chiede se, ai sensi e per gli effetti della citata normativa comunitaria, l'attività di esattore di imposte vada qualificata come lavoro dipendente o autonomo e se, in quest'ultimo caso, sia comunque esente da IVA trattandosi di attività compiuta in quanto « pubblica autorità ».

Rinviando alla relazione d'udienza per i dettagli, riassumo brevemente i termini essenziali della controversia.

2. Una recente riforma del sistema tributario spagnolo [2] ha riportato, in sostanza, alla responsabilità delle amministrazioni finanziarie dello Stato il servizio di riscossione delle imposte, sia dello Stato che degli enti autonomi, con conseguente cessazione delle attività esattoriali affidate a terzi [3]. Tuttavia, gli enti locali, e tra questi i comuni, possono assumersi la responsabilità della riscossione di determinati tributi ed anche nominare, a tal fine, esattori ed agenti esecutivi [4].

La disciplina cui sono soggetti gli esattori è contenuta nelle richiamate norme sull'organizzazione tributaria nonché nello Statuto organico della funzione esattoriale e del personale esattore [5], norme da cui emerge un quadro alquanto articolato quanto alla natura dell'attività in questione. Ed infatti, da una parte, gli esattori sono nominati dagli enti locali a seguito del relativo concorso, espletano la loro attività sotto il controllo delle tesorerie degli enti locali che li hanno designati e beneficiano di taluni diritti e prerogative proprie dei pubblici ufficiali. Dall'altra, però, gli esattori sono tenuti a prestare la garanzia prescritta dagli enti locali per i quali svolgono l'attività di riscossione, procedono autonomamente alla designazione del personale ausiliario della loro rispettiva zona e, più in generale, all'organizzazione della propria impresa, percepiscono come corrispettivo un premio di riscossione, consistente in una percentuale delle entrate riscosse, ed altresì una parte della mora in caso di ritardato pagamento.

* Lingua originale: l'italiano.

1 — GU L 145 del 23.6.1977, pag. 1.

2 — Regio decreto del 13.6.1986, n. 1327 (BOE del 2.7.1986).

3 — Regio decreto del 27.11.1987, n. 1451 (BOE 28.11.1987).

4 — Art. 193 del testo emendato della disciplina delle autonomie locali; regio decreto del 18.4.1986, n. 781 (BOE del 22 e 23.4.1986).

5 — Decreto del 19.12.1969, n. 3286 (BO del ministero spagnolo delle Finanze del 30.12.1969).

3. Gli esattori delle zone prima e seconda del comune di Siviglia, nel richiedere la liquidazione del premio di riscossione, vi aggiungevano l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto. Una tale ripercussione d'imposta veniva contestata dal comune dinanzi al Tribunal Economico-Administrativo Provincial di Siviglia che, tenuto conto delle direttive amministrative impartite dalla direzione generale Tributi, rigettava il ricorso adducendo che gli esattori vanno considerati come liberi professionisti, dato che effettuano le loro operazioni in modo abituale e indipendente nonché a titolo oneroso: essi sarebbero, pertanto, soggetti passivi di IVA.

Contro tale decisione il comune di Siviglia proponeva ricorso davanti al Tribunal Superior de Justicia dell'Andalusia, che decideva di operare un rinvio pregiudiziale a questa Corte.

4. Con il primo quesito il giudice *a quo* chiede l'interpretazione dell'art. 4, nn. 1 e 4, della sesta direttiva IVA, allo scopo di stabilire se l'attività degli esattori sia svolta in modo indipendente e sia pertanto imponibile.

Ricordo innanzitutto che l'art. 4, n. 1, definisce come soggetto passivo chiunque eserciti « in modo indipendente » un'attività economica, senza che a tal fine siano rilevanti le finalità o i risultati di questa attività. Aggiungo che la nozione di attività economica comprende tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi. L'espressione « in modo indipendente » è poi definita, al paragrafo 4 dello stesso articolo, negativamente, nel senso che sono esclusi dall'imposizione « i lavoratori dipendenti ed altre persone se essi sono vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o 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 ».

5. Ora, mi sembra senz'altro da escludere che gli esattori siano lavoratori dipendenti o comunque vincolati all'amministrazione da un contratto di lavoro subordinato *stricto sensu*. Al fine di stabilire se un'attività avente le richiamate caratteristiche possa essere considerata esente da IVA è pertanto necessario accertare se il rapporto tra l'esattore e l'amministrazione si concreti in un rapporto giuridico che comunque introduca vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro, alle modalità di retribuzione ed alla responsabilità.

Un tale accertamento spetta al giudice nazionale sulla base dell'interpretazione, fornita dalla Corte, delle disposizioni qui conferenti e dunque dei criteri da prendere in considerazione per stabilire se una determinata attività sia svolta o meno in modo indipendente.

6. Per quanto attiene alle condizioni di lavoro, occorre in primo luogo verificare se il lavoratore in questione sia inserito nell'organizzazione predisposta dal datore di lavoro, nel caso di specie se faccia parte dell'amministrazione municipale, oppure se ed in che misura sia libero di organizzare autonomamente la propria attività. È evidente infatti che la possibilità di autorganizzarsi

(scelta dei propri collaboratori, delle strutture necessarie per l'espletamento dei propri compiti e degli orari di lavoro), unitamente all'assenza di un inserimento organico in un'impresa o amministrazione, sono elementi tipici di un'attività svolta in regime di autonomia.

Viceversa, la sottoposizione a talune direttive nonché ad un certo controllo e potere disciplinare del datore di lavoro, pur ricorrendo nel rapporto di lavoro subordinato, non sono incompatibili con la natura autonoma di un'attività. Infatti, la soggezione alle altrui direttive si manifesta in modo marcato anche nell'ambito di rapporti aventi ad oggetto un'attività sicuramente autonoma, come ad esempio nel contratto d'appalto; e, come questa Corte ha già avuto modo di affermare relativamente alle professioni di notaio e di ufficiale giudiziario, la soggezione « ad un controllo disciplinare e alla sorveglianza della pubblica autorità, situazione comune ad altre professioni disciplinate dalla legge, [...] non basta a farli considerare (i notai e gli ufficiali giudiziari) vincolati ad un datore di lavoro in base ad un rapporto giuridico di subordinazione ai sensi dell'art. 4, n. 4 »[6].

Quanto al sistema di retribuzione, la commisurazione dei compensi (anche se fissati dalla legge)[7] alle singole prestazioni e la loro conseguente aleatorietà sono chiari indizi dell'esistenza di un rapporto di lavoro autonomo. È evidente infatti che il rischio economico, in un rapporto di lavoro subordinato, non può che ricadere esclusivamente sul datore di lavoro. Ora, nella specie il rischio economico ricade interamente sull'esattore, nel senso preciso che alla mancata esazione delle imposte corrisponde un mancato profitto, circostanza che non si verificherebbe se vi fosse un vincolo di subordinazione col comune, in quanto in tal caso l'esattore riceverebbe comunque il suo compenso, che abbia riscosso o meno le imposte.

E veniamo infine all'elemento della responsabilità. Occorre distinguere, nel caso di specie, tra responsabilità derivante da comportamenti propri dell'esattore e responsabilità derivante dall'atto impositivo, attinente cioè al merito dell'imposta. È evidente che l'esattore può essere chiamato a rispondere solo in relazione alla prima e che, pertanto, occorrerà verificare, sulla base della regolamentazione nazionale pertinente, se il lavoratore in questione sia responsabile nei confronti dei terzi per gli atti ed i comportamenti che gli sono propri.

Le considerazioni che precedono rendono evidente che l'espressione « in modo indipendente », di cui all'art. 4, n. 4, della sesta direttiva IVA, va interpretata nel senso che va qualificato come lavoratore autonomo un lavoratore che non è inserito organicamente in un'impresa; che dispone di un'adeguata libertà organizzativa quanto alle risorse umane e materiali da utilizzare per l'esercizio dell'attività in questione; e che sopporta il rischio economico di tale attività.

7. Con il secondo quesito, il giudice *a quo* chiede se l'attività di esattore va considerata esente da IVA, ai sensi dell'art. 4, n. 5,

6 — Sentenza 26 marzo 1987, Commissione/Paesi Bassi, punto 14 della motivazione (causa 235/85 Racc. pag. 1471).

7 — V. in proposito sentenza 26 marzo 1987, citata, punto 14 della motivazione.

primo comma, della sesta direttiva, trattandosi di attività svolta « in quanto pubblica autorità ». La citata disposizione prevede infatti l'esenzione a favore degli enti di diritto pubblico per le attività da questi effettuate in quanto pubbliche autorità.

Ricordo innanzitutto che, come la stessa Corte ha affermato a più riprese, la sesta direttiva è caratterizzata dalla generalità della sua sfera di applicazione e dal fatto che tutte le esenzioni devono essere espresse e precise. In particolare, l'analisi della disposizione in esame evidenzia che per poter fruire di una tale esenzione devono essere soddisfatte due condizioni, cioè l'esercizio di attività da parte di un ente pubblico e l'esercizio di una tale attività in veste di pubblica autorità [8].

Ora, come la Corte ha stabilito nella già citata sentenza Commissione/Paesi Bassi, quanto precede implica che « un'attività svolta da un privato non è esentata dall'IVA per il solo fatto ch'essa consiste nel compimento di atti che rientrano nelle prerogative della pubblica autorità » [9]. Una siffatta affermazione è sicuramente applicabile al caso che ci occupa. D'altra parte, l'affidamento della riscossione delle imposte ad un terzo, che svolga un tale servizio, dietro corrispettivo e in modo indipendente, a beneficio dell'ente impositore, si concreta in una prestazione di servizi che in quanto tale è imponibile ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva IVA.

In definitiva, anche allorquando, come nel caso di specie, sia incontestato che una determinata attività rientri, in principio, nelle prerogative della pubblica autorità, nondimeno essa non può fruire dell'esenzione di cui all'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva, quando anziché essere esercitata direttamente da un ente di diritto pubblico è affidata ad un prestatore di servizi, terzo rispetto all'ente stesso.

8. Alla luce delle considerazioni che precedono, concludo pertanto proponendo alla Corte di rispondere come segue ai quesiti posti dal Tribunal Superior de Justicia d'Andalusia:

« — l'espressione " in modo indipendente ", di cui all'art. 4, n. 4, della sesta direttiva IVA, va interpretata nel senso che è qualificabile come attività autonoma quella svolta da un soggetto che non è inserito organicamente in un'impresa o amministrazione, che dispone di un'adeguata libertà organizzativa quanto alle

8 — V. sentenza 11 luglio 1985, Commissione/Germania, punto 11 della motivazione (causa 107/84, Racc. pag. 2655); sentenza 26 marzo 1987, causa 235/85, citata, punto 21 della motivazione; nonché sentenza 17 ottobre 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e a., punto 12 della motivazione (cause riunite 231/87 e 129/88 Racc. pag. 3233).

9 — Sentenza 26 marzo 1987, causa 235/85, citata, punto 21 della motivazione.

risorse umane e materiali utilizzate per l'esercizio dell'attività in questione e che sopporta il rischio economico di tale attività;

— l'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva IVA va interpretato nel senso che un'attività economica, che pure consista nel compimento di atti che rientrano nelle prerogative della pubblica autorità, non è esente dall'IVA allorché non è esercitata direttamente da un ente pubblico, ma è affidata ad un prestatore di servizi, terzo rispetto all'ente stesso ».