CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. GIUSEPPE TESAURO

presentadas el 4 de junio de 1991 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. Las cuestiones prejudiciales que planteó al Tribunal de Justicia el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía se refieren a la interpretación de los apartados 1, 4 y 5 del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme [1] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva del IVA»). Concretamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si, en el sentido y para los efectos de la citada normativa comunitaria, la actividad de Recaudador de tributos debe calificarse como trabajo por cuenta ajena o por cuenta propia y si, en este último supuesto, en cualquier caso se halla exento de IVA, por tratarse de actividad desarrollada en el ejercicio de una «función pública».

Me remito al informe para la vista para las cuestiones de detalle y resumo sucintamente los términos del litigio.

2. En síntesis, una reciente reforma del ordenamiento fiscal español [2] dispone que las Administraciones de Hacienda del Estado son responsables de la gestión recaudatoria de los tributos, tanto del Estado como de los Organismos Autónomos, con el consiguiente cese de la encomienda del servicio de recaudación concedida a terceros. [3] No obstante, las Entidades Locales, y entre estas los Ayuntamientos, pueden asumir la responsabilidad de recaudar determinados tributos e incluso nombrar Recaudadores y Agentes ejecutivos para tal fin. [4]

La normativa aplicable a los Recaudadores se halla contenida en las citadas disposiciones sobre la organización tributaria así como en el Estatuto Orgánico de la Función Recaudatoria y del Personal Recaudador, [5] cuyas normas establecen un régimen bastante claro en cuanto a la naturaleza de la actividad de que se trata. En concreto, por una parte, los Recaudadores son nombrados por las Corporaciones Locales tras el correspondiente concurso, desarrollan su actividad bajo el control de las Tesorerías de las Corporaciones Locales que los hayan designado y ostentan determinados derechos y prerrogativas inherentes a los funcionarios públicos. Por otra parte, los Recaudadores tienen la obligación de prestar la fianza que determinen las Corporaciones Locales para las que desarrollen la actividad recaudatoria, gozan de autonomía para la designación del personal auxiliar de su respectiva zona y, más generalmente, para la organización de su propio trabajo, y como remuneración perciben un premio de cobranza, consistente en un porcentaje sobre los ingresos recaudados y, además, una participación en el recargo de apremio.

* Lengua original: italiano.

1 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

2 — Real Decreto nº 1327, de 13 de junio de 1986 (BOE de 2.7.1986).

3 — Real Decreto nº 1451, de 27 de noviembre de 1987 (B. O. E. de 28.11.1987).

4 — Artículo 193 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, Real Decreto nº 781, de 18 de abril de 1986 (BOE de 22.4.1986 y 23.4.1986).

5 — Decreto nº 3286, de 19 de diciembre de 1969 (BO del Ministerio de Hacienda de 30.12.1969).

3. Al formular la liquidación del premio de cobranza, los Recaudadores de las Zonas Primera y Segunda del Ayuntamiento de Sevilla incrementaron su importe con el del Impuesto sobre el Valor Añadido. El Ayuntamiento se opuso a tal repercusión del Impuesto ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Sevilla, el cual, en aplicación de la doctrina administrativa establecida por la Dirección General de Tributos, desestimó la reclamación declarando que los Recaudadores tienen la consideración de profesionales liberales al realizar sus operaciones con habitualidad, por cuenta propia y mediante precio, siendo, por lo tanto, sujetos pasivos del IVA.

El Ayuntamiento de Sevilla interpuso un recurso ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que decidió formular la presente petición de decisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia.

4. Mediante la primera cuestión, el Juez *a quo* solicita la interpretación de los apartados 1 y 4 del artículo 4 de la Sexta Directiva del IVA, con el fin de determinar si la actividad de los Recaudadores se desarrolla de forma independiente y, en consecuencia, si se halla sujeta al Impuesto.

Ante todo debo recordar que el apartado 1 del artículo 4 define como sujeto pasivo a quienes realicen «con carácter independiente» una actividad económica, sin que a tal fin sea relevante la finalidad o el resultado de dicha actividad. Debo añadir que el concepto de actividad económica comprende todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios. Seguidamente, la locución «con carácter independiente» se define en el apartado 4 del mismo artículo, negativamente en el sentido de que se excluye del gravamen «a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario».

5. Ahora bien, a mi juicio, debe descartarse sin más que los Recaudadores sean trabajadores asalariados o, en cualquier caso, que se encuentren vinculados a la Administración por un contrato de trabajo *stricto sensu.* Por consiguiente, para determinar si una actividad que tenga las aludidas características puede considerarse exenta de IVA es preciso comprobar si la relación entre el Recaudador y la Administración se concreta en una relación jurídica que, de alguna forma, cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales, a las modalidades de retribución y a la responsabilidad.

Tal comprobación corresponde al órgano jurisdiccional nacional sobre la base de la interpretación que realice este Tribunal de Justicia de las disposiciones que aquí interesan y, por lo tanto, de los criterios que han de tomarse en consideración para establecer si una determinada actividad se desarrolla o no de forma independiente.

6. En lo que a las condiciones laborales se refiere, es preciso verificar, en primer lugar, si el trabajador de que se trata se halla integrado en la organización concebida por el empresario, en el caso de autos, si forma parte de la Administración municipal, o bien si, y en qué medida, es libre de organizar autónomamente su propia actividad. En efecto, resulta patente que la posibilidad de autoorganizarse (elección de los propios colaboradores, de las estructuras necesarias

para el desarrollo de sus propias funciones y de los horarios de trabajo), conjuntamente con la falta de integración orgánica en una empresa o Administración, son elementos típicos de una actividad realizada en régimen de autonomía.

Por el contrario, la supeditación a determinadas directrices, así como a un cierto control y facultad disciplinaria del empresario, aunque caracterice a la relación laboral, no resulta incompatible con la naturaleza autónoma de la actividad. En efecto, la sujeción a las directrices ajenas se manifiesta de manera evidente incluso en el ámbito de relaciones cuyo objeto consiste en una actividad indudablemente autónoma, como por ejemplo en el contrato administrativo de concesión; y, como ya tuvo ocasión de declarar este Tribunal de Justicia en relación con las profesiones de notario y de agente judicial, el sometimiento «a un control disciplinario bajo la supervisión de la autoridad pública, lo que también ocurre en otras profesiones reglamentadas, así como el hecho de que sus remuneraciones se determinen mediante ley, no basta para considerar que se encuentran en una situación jurídica de subordinación respecto a un empresario en el sentido propio del apartado 4 del artículo 4».[6]

En lo tocante al régimen de retribuciones, el hecho de que las contraprestaciones (aunque legalmente establecidas[7]) se calculen en función de las prestaciones efectivas y su consiguiente carácter aleatorio son indicios evidentes de la existencia de una relación no laboral. De hecho, es innegable que en una relación laboral, el riesgo económico ha de recaer exclusivamente en el empresario. Sin embargo, en el caso de autos, el riesgo económico recae íntegramente en el Recaudador, en el sentido de que la falta del cobro de tributos supone la inexistencia de ganancias, circunstancia que no se produciría de existir un vínculo de subordinación con el Ayuntamiento, ya que, en tal supuesto, el Recaudador recibiría, en cualquier caso, su contraprestación, tanto si recaudara los tributos como si no.

Y por último debo abordar el factor responsabilidad. En el caso de autos debe distinguirse entre responsabilidad que deriva de los comportamientos propios del Recaudador y responsabilidad derivada de los actos administrativos, es decir, relativos a la esencia del tributo. No cabe duda de que el Recaudador puede ser responsable tan sólo en relación con el primer tipo de responsabilidad y que, por lo tanto, sobre la base de la normativa nacional correspondiente, deberá verificarse si el trabajador de que se trata es responsable frente a terceros por su propios actos y comportamientos.

Por las consideraciones que anteceden es evidente que la locución «con carácter independiente», contenida en el apartado 4 del artículo 4 de la Sexta Directiva del IVA, debe interpretarse en el sentido de que procede calificar de trabajador autónomo al trabajador que orgánicamente no se halle integrado en una empresa; que disponga de una apropiada libertad de organización en cuanto a los recursos humanos y materiales que ha de utilizar para el desarrollo de la actividad de que se trate, y que asuma el riesgo económico de dicha actividad.

7. Mediante la segunda cuestión, el Juez *a quo* pregunta si la actividad de Recaudador debe considerarse exenta de IVA, a efectos

6 — Sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos 235/85, Rec. p. 1471, apartado 14.

7 — Sobre el particular, véase la citada sentencia de 26 de marzo de 1987, 235/85, apartado 14.

del párrafo primero del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, por tratarse de actividad desarrollada «en el ejercicio de sus funciones públicas». En efecto, el citado precepto establece la exención en favor de los organismos de Derecho público en cuanto a las actividades que desarrollen en el ejercicio de una función pública.

Ante todo debo recordar que, como ha declarado este Tribunal de Justicia en diversas ocasiones, la Sexta Directiva se caracteriza por la generalidad de su ámbito de aplicación y por el hecho de que todas las exenciones deben establecerse de forma expresa y precisa. Especialmente, el análisis de los preceptos objeto de examen denota que para poder gozar de tal exención deben cumplirse dos requisitos, a saber, el desarrollo de una actividad por parte de un organismo público y que el desarrollo de tal actividad se haga en el ejercicio de sus funciones públicas. [8]

Ahora bien, como declaró este Tribunal de Justicia en la ya citada sentencia Comisión/ Países Bajos, cuanto antecede supone que «una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entra dentro de las prerrogativas de la autoridad pública». [9] Dicha declaración es ciertamente aplicable al caso que nos ocupa. Por otra parte, la encomienda de la recaudación de los tributos a un tercero, que cumpla dicha misión, mediante retribución y de forma independiente, en interés de la Entidad exactora, se concreta en una prestación de servicios que, como tal, está sujeta al Impuesto a efectos del apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva del IVA.

En definitiva, incluso en el supuesto de que, como en el caso de autos, en principio sea innegable que una determinada actividad se derive de prerrogativas inherentes a la autoridad pública, la misma no puede gozar de la exención prevista en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva cuando, en lugar de ser ejercida directamente por parte de un organismo de Derecho público, se encomienda a un profesional, tercero con respecto al propio organismo.

8. Por consiguiente, a la luz de las consideraciones que anteceden, propongo al Tribunal de Justicia que conteste de la siguiente forma a las cuestiones planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía:

«— La locución "con carácter independiente", contenida en el apartado 4 del artículo 4 de la Sexta Directiva del IVA, debe interpretarse en el sentido de que procede calificar como actividad de naturaleza autónoma la que desarrolla un trabajador que orgánicamente no se halle integrado en una Empresa o Administración, que disponga de apropiada libertad de organización en cuanto a

8 — Véanse la sentencia de 11 de julio de 1985, Comisión/ Alemania, 107/84, Rec. p. 2655, apartado 11; sentencia de 26 de marzo de 1987, 235/85, antes citada, apartado 21; así como la sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, asuntos acumulados 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, apartado 12.

9 — Sentencia de 26 de marzo de 1987, 235/85, antes citada, apartado 21.

los recursos humanos y materiales utilizados para el desarrollo de la actividad de que se trate, y que asuma el riesgo económico de dicha actividad.

— El párrafo primero del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que una actividad económica que consista simplemente en la realización de actos derivados de prerrogativas inherentes a la autoridad pública, no está exenta de IVA cuando no la desarrolla directamente un organismo de Derecho público, sino que se encomienda a un profesional, tercero con respecto al propio organismo.»