SENTENZA DELLA CORTE
26 marzo 1987 *

Nella causa 235/85

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal suo consigliere giuridico sig. Johannes Føns Buhl, in qualità di agente, assistito dall'avv. Marten Mees, del foro dell'Aia, e con domicilio eletto in Lussemburgo presso il sig. Georges Kremlis, membro del suo ufficio legale, edificio Jean Monnet, Kirchberg,

ricorrente,

contro

Regno dei Paesi Bassi, rappresentato dal sig. G. M. Borchardt, consigliere giuridico aggiunto presso il Ministero degli affari esteri, in qualità di agente, e con domicilio eletto in Lussemburgo presso la propria ambasciata,

convenuto,

causa avente ad oggetto la dichiarazione del fatto che il regno dei Paesi Bassi, non assoggettando all'IVA le pubbliche funzioni esercitate dai notai e dagli ufficiali giudiziari, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza della sesta direttiva (IVA),

LA CORTE,

composta dai signori Mackenzie Stuart, presidente, C. Kakouris e F. Schockweiler, presidenti di sezione, G. Bosco, T. Koopmans, U. Everling, R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida e G. C. Rodríguez Iglesias, giudici,

avvocato generale: C. O. Lenz
cancelliere: D. Louterman, amministratore

vista la relazione d'udienza e in esito alla trattazione orale svoltasi il 2 dicembre 1986,

* Lingua processuale: l'olandese.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 12 febbraio 1987,

ha pronunciato la presente

Sentenza

1 Con atto depositato in cancelleria il 30 luglio 1985, la Commissione delle Comunità europee ha proposto a questa Corte, a norma dell'art. 169 del trattato CEE, un ricorso mirante a far dichiarare che il regno dei Paesi Bassi, non assoggettando al regime di imposta sul valore aggiunto le funzioni pubbliche esercitate dai notai e dagli ufficiali giudiziari, contro remunerazione da parte di coloro che ricorrono ai loro servizi, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti a norma delle disposizioni dell'art. 2 e dell'art. 4, nn. 1, 2 e 4, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, 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 Per una più ampia esposizione degli antefatti, delle varie fasi del procedimento e dei mezzi e argomenti delle parti si fa rinvio alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono riportati qui di seguito solo nella misura necessaria per il ragionamento della Corte.

3 Pare utile precisare, in via preliminare, che la controversia verte esclusivamente sull'assoggettamento all'IVA delle sole funzioni pubbliche esercitate dai notai e dagli ufficiali giudiziari in forza della legge e che le considerazioni esposte in seguito si riferiscono soltanto a questa parte delle loro attività.

Sulla natura economica delle attività in questione

4 La Commissione sostiene che, nei Paesi Bassi, i notai e gli ufficiali giudiziari devono essere assoggettati all'IVA, conformemente all'art. 4 della sesta direttiva, essendo incontestabile ch'essi svolgono in modo indipendente, vale a dire al di fuori di qualsiasi vincolo di subordinazione e sotto la loro propria responsabilità giuridica, un'attività economica intesa come attività permanente di prestazione di servizi esercitata a titolo oneroso.

5 Il regno dei Paesi Bassi replica che i notai e gli ufficiali giudiziari non svolgono un'attività regolata dalle normali leggi dell'economia, ma forniscono, percependo una remunerazione fissata dalla legge, prestazioni alle quali i cittadini devono necessariamente ricorrere per motivi di interesse generale.

6 Onde accertare se nei Paesi Bassi i notai e gli ufficiali giudiziari debbano essere assoggettati all'IVA per le funzioni pubbliche da essi esercitate a titolo oneroso, è opportuno ricordare che la sesta direttiva determina una sfera d'applicazione molto vasta per l'IVA, elencando all'art. 2, che concerne le operazioni imponibili, oltre alle importazioni di beni, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese e definendo, all'art. 4, n. 1, come soggetto passivo, chiunque esercita in modo indipendente un'attività economica, a prescindere dalle finalità o dai risultati di questa attività.

7 La nozione di attività economica è definita all'art. 4, n. 2 nel senso che vi sono incluse tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese in particolare quelle inerenti alle professioni liberali o assimilate.

8 L'analisi di queste definizioni mette in rilievo la vastità della sfera d'applicazione determinata dalla nozione di attività economiche, in quanto essa congloba tutte le prestazioni di servizi dei liberi professionisti, nonché il suo carattere obiettivo, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dalle sue finalità o dai suoi risultati.

9 Data la vastità della sfera d'applicazione determinata dalla nozione di attività economiche, comprendente tutte le attività delle professioni liberali, senza alcuna riserva a favore delle professioni disciplinate dalla legge, si deve osservare che, nei Paesi Bassi, i notai e gli ufficiali giudiziari, in quanto forniscano ai singoli, in modo permanente e contro remunerazione, prestazioni di servizi, svolgono un'attività economica ai sensi della sesta direttiva.

10 Dato il carattere obiettivo della nozione di attività economica, il fatto che le attività di notaio e di ufficiale giudiziario consistano nell'esercizio di funzioni attribuite e disciplinate dalla legge nell'interesse generale, è irrilevante. La sesta direttiva, infatti, contempla espressamente, all'art. 6, l'assoggettamento al regime dell'IVA di determinate attività svolte a norma di legge.

11 Le esenzioni contemplate dall'art. 13 della sesta direttiva IVA espressamente a favore, tra l'altro, di alcune attività d'interesse pubblico e la facoltà conferita agli Stati membri dall'art. 28, n. 3, lett. b), combinato con l'allegato F, di continuare ad esentare in via transitoria determinate operazioni, tra le quali le prestazioni di servizi degli avvocati e di altri liberi professionisti, mettono in evidenza che tutte le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da coloro che esercitano professioni liberali e assimilate sono, in linea di massima, soggette ad IVA.

Sull'esercizio indipendente di dette attività

12 Anche se si dovesse ritenere che i notai e gli ufficiali giudiziari svolgono un'attività economica, non si tratterebbe, secondo il regno dei Paesi Bassi, di un'attività indipendente, giacché questi professionisti sono nominati dal Sovrano, sono soggetti al controllo disciplinare della pubblica autorità e le loro condizioni di lavoro e di retribuzione, per l'esercizio delle loro funzioni pubbliche, sono fissate dalla legge.

13 La Commissione replica che, nei Paesi Bassi, i notai e gli ufficiali giudiziari svolgono le loro attività per conto proprio, sono personalmente responsabili e non si trovano in un rapporto di subordinazione nei confronti di un datore di lavoro.

14 È vero che l'art. 4, n. 4, esclude dall'imposizione tutti coloro che sono vincolati ad un datore di lavoro mediante un contratto di lavoro subordinato o in forza di qualsiasi altro rapporto giuridico che crei vincoli di subordinazione per quanto riguarda le condizioni di lavoro e di retribuzione e in relazione alla responsabilità del datore di lavoro; tuttavia, si deve constatare che i notai e gli ufficiali giudiziari non sono affatto gerarchicamente subordinati alla pubblica autorità, giacché non fanno parte della pubblica amministrazione. Essi svolgono, infatti, la loro attività per conto proprio e ne sono personalmente responsabili; organizzano liberamente, entro determinati limiti imposti dalla legge, le modalità d'esecuzione del loro lavoro e riscuotono in nome proprio gli emolumenti che costituiscono il loro reddito. Il fatto ch'essi siano soggetti ad un controllo disciplinare e alla sorveglianza della pubblica autorità, situazione comune ad altre professioni disciplinate dalla legge, nonché il fatto che le loro retribuzioni siano fissate dalla legge, non bastano a farli considerare vincolati ad un datore di lavoro in base ad un rapporto giuridico di subordinazione ai sensi dell'art. 4, n. 4.

15 Si deve quindi constatare che, nei Paesi Bassi, i notai e gli ufficiali giudiziari, in quanto esercitino in modo autonomo attività economiche consistenti nella prestazione di servizi a favore di terzi, per la quale ricevono in contropartita, per proprio conto, una remunerazione, devono essere considerati soggetti passivi dell'IVA, ai sensi dell'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva.

Sull'esenzione dall'IVA concessa agli enti di diritto pubblico

16 A sostegno del suo punto di vista, il regno dei Paesi Bassi osserva inoltre che i notai e gli ufficiali giudiziari, anche ammettendo ch'essi esercitino attività economiche ai sensi dell'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva, dovrebbero fruire dell'esenzione contemplata dal n. 5 dell'art. 4 a favore degli enti di diritto pubblico, poiché dovrebbero qualificarsi tali. Questa norma non dovrebbe venire interpretata in funzione del criterio formale relativo all'organizzazione delle attività svolte, bensì in funzione della natura di quest'ultima; in proposito, sarebbe fuori dubbio che i notai e gli ufficiali giudiziari compiono atti che, per natura, sono di prerogativa della pubblica autorità.

17 La Commissione sostiene che, in considerazione del principio stesso dell'IVA, consistente nell'applicare un'imposta complessiva generale sul consumo, è necessario interpretare in senso stretto l'art. 4, n. 5; la relativa esenzione riguarderebbe solo gli atti compiuti da enti di diritto pubblico e connessi alle competenze ed attribuzioni fondamentali della pubblica autorità, non già le attività che, per natura, possono essere esercitate da privati a fini di lucro.

18 Per accertare se, nei Paesi Bassi, i notai e gli ufficiali giudiziari debbano, per quanto riguarda le loro funzioni pubbliche, fruire dell'esenzione contemplata dall'art. 4, n. 5, della sesta direttiva, è opportuno inquadrare questa esenzione nel contesto generale del sistema comune dell'IVA instaurato dalla sesta direttiva.

19 Come è stato rilevato nell'esaminare la nozione di attività economica, la sesta direttiva è caratterizzata dalla generalità della sua sfera d'applicazione e dal fatto che tutte le esenzioni devono essere espresse e precise.

20 In proposito si deve constatare che l'art. 4, n. 5, prevede l'esenzione solo a favore degli enti di diritto pubblico e per di più soltanto per le attività da questi esercitate e le operazioni da essi effettuate in quanto pubbliche autorità.

21 L'analisi di questa norma, alla luce degli obiettivi della direttiva, mette in evidenza che, per poter fruire dell'esenzione, devono essere congiuntamente soddisfatte due condizioni, vale a dire l'esercizio di attività da parte di un ente pubblico e l'esercizio di attività in veste di pubblica autorità, il che significa, da un lato, che gli enti di diritto pubblico non sono automaticamente esentati per tutte le attività ch'essi svolgono, ma solo per quelle che rientrano nella loro missione specifica di pubblica autorità (vedasi sentenza 11 luglio 1985, causa 107/84, Commissione/Repubblica federale di Germania, Racc. 1985, pag. 2663) e, dall'altro, 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.

22 Di conseguenza, anche se per ipotesi si dovesse ritenere che, nello svolgimento delle loro funzioni pubbliche, i notai e gli ufficiali giudiziari esercitano prerogative della pubblica autorità in forza di una investitura pubblica, non ne consegue ch'essi possano fruire dell'esenzione contemplata dall'art. 4, n. 5. In effetti, essi svolgono le relative attività non già in veste di ente di diritto pubblico, poiché non fanno parte della struttura della pubblica amministrazione, bensì sotto forma di attività economica indipedente, esercitata nell'ambito di una professione liberale.

23 Si deve quindi dichiarare che il regno dei Paesi Bassi, non assoggettando al regime dell'IVA le funzioni pubbliche esercitate dai notai e dagli ufficiali giudiziari, contro remunerazione da parte degli interessati che si avvalgono dei loro servizi, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti a norma dell'art. 2 e dell'art. 4, nn. 1, 2 e 4, della sesta direttiva.

Sulle spese

24 A norma dell'art. 69, § 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese. Il regno dei Paesi Bassi è rimasto soccombente; le spese vanno quindi poste a suo carico.

Per questi motivi,

LA CORTE

dichiara e statuisce:

1) Il regno dei Paesi Bassi, non assoggettando al regime dell'IVA le funzioni pubbliche esercitate dai notai e dagli ufficiali giudiziari, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti a norma dell'art. 2 e dell'art. 4, nn. 1, 2 e 4, della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, 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.

2) Le spese sono poste a carico del regno dei Paesi Bassi.

Mackenzie Stuart Kakouris Schockweiler Bosco

Koopmans Everling Joliet Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 26 marzo 1987.

Il cancelliere

P. Heim

Il presidente

A. J. Mackenzie Stuart