RELAZIONE D'UDIENZA
nella causa 235/85 *

I — Gli antefatti

1. La legge 28 giugno 1968 relativa all'imposta sulla cifra d'affari (*Staatsblad* 329) nella versione emendata tra l'altro dalla legge 28 dicembre 1978 (*Staatsblad* 677) che la adegua alla sesta direttiva in materia di IVA, stabilisce all'art. 1, lett. a) che, con la denominazione di « imposta sulla cifra d'affari », è riscossa un'imposta gravante sulle prestazioni di servizi effettuate nel territorio del regno dagli imprenditori nell'ambito dello svolgimento della loro normale attività. A norma dell'art. 7, n. 1, si considera imprenditore chiunque gestisca un'impresa in modo indipendente. Per impresa ai sensi della legge si deve intendere, secondo il n. 2, lett. a), anche l'esercizio di una professione. Il n. 3 dello stesso art. 7 prevede che il ministro può stabilire che enti di diritto pubblico i quali, in veste diversa da quella di imprenditore, prestano servizi che per natura possono anche essere prestati dagli imprenditori, si considerano imprenditori per quanto riguarda dette prestazioni.

2. Nei Paesi Bassi, la professione di notaio è disciplinata dalla « Wet op het notarisambt » (legge sull'attività notarile) (*Staatsblad* 1842, 20) e quella di ufficiale giudiziario dal « Deurwaardersreglement » (regolamento sull'attività di ufficiale giudiziario) (*Staatsblad* 1960, 562). Questi testi fissano il numero dei posti, le condizioni di nomina e di revoca dei titolari, la competenza per territorio e per materia, le condizioni di esercizio della professione, la tariffa degli emolumenti, le norme di contabilità e il controllo disciplinare. I notai e gli ufficiali giudiziari svolgono, da un lato, attività ad essi affidate e riservate dalla legge, definite funzioni pubbliche e consistenti, per i notai, essenzialmente nella redazione di atti autentici e, per gli ufficiali giudiziari, nella notifica di atti e nell'esecuzione di sentenze e ordinanze e, dall'altro, attività considerate private e comprendenti, per i notai, tra l'altro, gli interventi in qualità di consulenti fiscali, amministratori, esecutori testamentari, e, per gli ufficiali giudiziari, gli interventi in qualità di mandatari dinanzi a determinati organi giurisdizionali.

3. Per l'esercizio di funzioni pubbliche, i notai e gli ufficiali giudiziari non vengono considerati imprenditori ai sensi dell'art. 7 della legge del 1968 e non sono quindi soggetti all'IVA. Questa esenzione, già praticata sotto il regime precedente e sancita dalla giurisprudenza, è stata confermata da varie direttive ministeriali emanate in forza della legge 1968 (risoluzioni 3 novembre 1980, n. 27.955 I, per le vendite all'asta nelle quali il notaio agisce come pubblico ufficiale; 17 luglio 1984, n. 283-7242, relativa alla redazione di atti autentici da parte dei notai e 15 dicembre 1981, n. 281-18.950, relativa alle prestazioni degli ufficiali giudiziari). Queste risoluzioni hanno la forma di istruzioni del ministro delle finanze destinate agli ispettori fiscali, ma possono essere fatte valere in giudizio dal contribuente.

4. La sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, in materia di armoniz-

* Lingua processuale: l'olandese.

zazione 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 »), determina all'art. 2 la sfera d'applicazione dell'IVA; questa imposta si applica fra l'altro alle prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

L'art. 4, n. 1, definisce il soggetto passivo come chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, una delle attività economiche di cui al n. 2.

Il n. 2 considera attività economiche, tra l'altro, quelle delle professioni liberali o assimilate.

Il n. 4 definisce l'espressione « in modo indipendente », di cui al n. 1, nel senso che essa esclude dall'imposizione i lavoratori dipendenti ed altre persone in quanto siano vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi altro rapporto giuridico che crei vincoli di subordinazione.

Ai sensi del n. 5, 1° comma, gli enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività esercitate o le operazioni effettuate in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, essi percepiscano diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Il 3° comma stabilisce espressamente che detti enti sono tuttavia considerati soggetti passivi per determinate operazioni elencate all'allegato D. L'ultimo comma consente agli Stati di considerare come attività della pubblica amministrazione le attività degli enti contemplati al 3° comma, le quali siano esenti a norma degli artt. 13 o 28.

L'art. 13 stabilisce, tra l'altro, esenzioni a favore di determinate attività di interesse pubblico.

A norma dell'art. 28, n. 3, lett. b), gli Stati possono continuare ad esentare, nel periodo transitorio, determinate operazioni elencate nell'allegato F, alle condizioni esistenti nello Stato membro interessato.

L'art. 6, n. 1, definisce la prestazione di servizi come qualsiasi operazione che non costituisce cessione di un bene.

5. Nella lettera di messa in mora del 25 ottobre 1983, la Commissione esprime il parere che i notai e gli ufficiali giudiziari, poiché esercitano in modo indipendente un'attività economica di prestazione di servizi, devono essere assoggettati all'IVA, ed invita il governo olandese a comunicarle le sue osservazioni entro un mese.

6. Con nota della rappresentanza permanente dei Paesi Bassi in data 18 gennaio 1984, il governo olandese sostiene che le prestazioni di servizi degli ufficiali giudiziari e dei notai non costituiscono un'attività economica e che, in ogni caso, i notai e gli ufficiali giudiziari devono fruire dell'esenzione di cui all'art. 4, n. 5, della sesta direttiva.

7. Nel parere motivato del 13 dicembre 1984, la Commissione conclude che il regno dei Paesi Bassi, istituendo e mantenendo in vigore l'esenzione dall'IVA per i notai e gli ufficiali giudiziari, non ha adottato le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative necessarie per conformarsi alla sesta direttiva, ed invita il regno dei Paesi Bassi a conformarsi a questo parere entro il termine di due mesi. A detto parere non è stato dato seguito.

II — La fase scritta del procedimento e le conclusioni delle parti

1. Con atto depositato in cancelleria il 30 luglio 1985, la Commissione ha adito la Corte per far constatare un inadempimento da parte del regno dei Paesi Bassi.

2. Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria.

3. La *Commissione*, ricorrente, chiede che la Corte voglia:

— dichiarare che il regno dei Paesi Bassi, non assoggettando al regime di imposta sul valore aggiunto le funzioni pubbliche svolte dai notai e dagli ufficiali giudiziari, contro remunerazione da parte dei loro mandanti, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza delle norme comunitarie ed in particolare dell'art. 2 e dell'art. 4, nn. 1, 2 e 4, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE;

— porre le spese a carico del regno dei Paesi Bassi.

4. Il *regno dei Paesi Bassi*, convenuto, chiede che la Corte voglia:

— respingere il ricorso;

— porre le spese a carico della Commissione.

III — I mezzi e gli argomenti delle parti

A — *Sulla nozione di attività economica*

1. Secondo la *Commissione*, è incontestabile che le prestazioni di servizi dei notai e degli ufficiali giudiziari costituiscono un'attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 2, della direttiva. Questa norma non richiede che si tratti dell'esempio di un'attività lucrativa o soggetta alle leggi del mercato, bensì che venga svolta un'attività di carattere permanente e a titolo oneroso. Tale definizione autonoma e specifica contenuta nella direttiva in materia di IVA, dovrebbe prevalere sulle definizioni fornite in altri settori del diritto comunitario.

Le attività dei notai o degli ufficiali giudiziari non possono essere sottratte all'IVA, in quanto atti della pubblica amministrazione, come non possono esserlo gli analoghi atti di un avvocato o di un medico.

L'assimilazione dei notai e degli ufficiali giudiziari ai cancellieri di tribunale, ai pubblici impiegati competenti per il rilascio dei passaporti, agli agenti dell'amministrazione tributaria e ai messi comunali non è possibile, dato che questi sono funzionari o agenti dello Stato o di altri enti pubblici, che effettuano, in quanto lavoratori subordinati, prestazioni di servizi per conto e a favore del loro datore di lavoro; i notai e gli ufficiali giudiziari svolgono invece la loro attività per conto proprio, in completa indipendenza e sotto la propria esclusiva responsabilità giuridica, percependo una retribuzione a titolo personale. Anche se sono soggetti al controllo dell'uno o dell'altro organo, come avviene del resto per altre categorie di soggetti passivi, i notai e gli ufficiali giudiziari non si trovano in un rapporto di subordinazione gerarchica rispetto ad un datore di lavoro, come si verificherebbe se le loro funzioni venissero svolte in veste di rappresentanti della pubblica amministrazione.

Il modo in cui la Commissione definisce l'espressione « attività economica » di cui all'art. 4 della direttiva corrisponderebbe a quella data dalla Corte nelle sue sentenze 1°

aprile 1982 (causa 89/81, Hong Kong Trade Development Council, Racc. pag. 1277) e 5 maggio 1982 (causa 15/81, Schul, Racc. pag. 1409).

2. Il *regno dei Paesi Bassi* illustra il carattere specifico ed indipendente della funzione di notaio o di ufficiale giudiziario, la cui origine risale ad un'epoca in cui la figura della persona giuridica di diritto pubblico non era molto sviluppata. Dall'esame dei compiti propri dei notai e degli ufficiali giudiziari, nonché della disciplina legislativa di queste professioni, risulta che le relative attività consistono in atti ufficiali, compiuti da un organo della pubblica amministrazione nell'interesse pubblico. Il carattere pubblico di tali attività è connesso, per i notai, all'autenticità riconosciuta ai loro atti e, per gli ufficiali giudiziari alla potestà di imperio da essi esercitata nei confronti degli amministrati. Non si potrebbe contestare che l'attività dei notai e degli ufficiali giudiziari sia intesa alla tutela dell'interesse generale.

Mancando nella sesta direttiva una precisa definizione della nozione di attività economica, si dovrebbe ricorrere a criteri desunti da altri settori del diritto comunitario, tanto più che l'armonizzazione fiscale rappresenta una tappa nell'instaurazione del mercato comune. Unico criterio valido, secondo il governo olandese, è quello della natura delle forniture e dei servizi, non già quello dell'organizzazione delle relative attività, che può differire da uno Stato all'altro. Senza che sia necessario definire in generale la nozione di attività economica, si potrebbe comunque ritenere che ne siano escluse le attività, come quelle dei notai e degli ufficiali giudiziari, che non obbediscono alle normali leggi dell'economia e che costituiscono attività della pubblica amministrazione, caratterizzate dell'esercizio di pubblici poteri, remunerate secondo una tariffa stabilita dalla legge, non implicanti un vero e proprio servizio a vantaggio degli amministrati, e delle quali questi devono obbligatoriamente avvalersi per motivi di interesse generale. Del pari, il fatto che le attività di cui trattasi non possano fruire della libertà di stabilimento e della libera circolazione dei servizi esclude la loro qualificazione come attività economiche.

Il presunto carattere economico di queste attività non può basarsi neppure sull'elemento formale dell'indipendenza o dell'insussistenza di vincolo gerarchico che caratterizza l'operato di chi le svolge. Il fatto che, nei Paesi Bassi, i notai e gli ufficiali giudiziari non siano inseriti nell'apparato statale si spiega con ragioni storiche, ma non ha alcuna influenza sulla natura delle attività esercitate. Anche altri pubblici ufficiali, in particolare i membri della magistratura giudicante, sono liberi, nell'esercizio delle loro funzioni, da vincoli di subordinazione gerarchica.

B — *Sulla nozione di ente di diritto pubblico*

1. La *Commissione* sostiene che la nozione di attività svolta dalle pubbliche autorità, ai sensi dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva, è una nozione di diritto comunitario che va interpretata autonomamente. Anche se detta nozione facesse riferimento alle pubbliche autorità degli Stati membri, questi ultimi non potrebbero definirla discrezionalmente, riferendosi a tradizioni e particolarità nazionali. La finalità dell'art. 4, n. 5, è quella di esentare dall'IVA non già tutti gli atti implicanti l'esercizio di pubblici poteri, ma soltanto quelli connessi alle attribuzioni fondamentali e ai poteri degli Stati e delle colletti-

vità di diritto pubblico in materia di amministrazione generale, di giustizia, di sicurezza e di difesa nazionale.

Le attività che, per natura, possono essere svolte da imprenditori indipendenti, a scopo di lucro, oppure da liberi professionisti, contro remunerazione da parte dei loro mandanti, non possono considerarsi attività esercitate per conto della pubblica amministrazione ed i privati che svolgono attività di questo tipo non possono rientrare nella nozione di ente di diritto pubblico.

Qualora fondamentali prerogative pubbliche siano conferite a persone fisiche indipendenti — come nel caso di avvocati incaricati della funzione di giudice supplente — tali persone sarebbero strettamente vincolate, per gli atti in questione, alla gerarchia della pubblica amministrazione e retribuite dallo Stato.

L'esenzione dall'IVA contemplata dall'art. 4, n. 5, della sesta direttiva è basata sulla fondamentale funzione dell'imposta, che consiste nell'operare un trasferimento di risorse da una fonte, per lo più privata, ad un bilancio pubblico. Gli atti della pubblica amministrazione non sono soggetti ad IVA, così come sono esenti dall'imposta sul reddito, per il semplice motivo che le risorse sono già comprese nel bilancio dello Stato o dell'ente pubblico considerato e che, in caso d'imposizione, l'autorità fiscale si confonderebbe con il soggetto passivo. I redditi dello Stato o di altri enti pubblici sono soggetti all'imposta — e, conformemente all'art. 4, n. 5, 2° e 3° comma, all'IVA — soltanto per evitare distorsioni della concorrenza nel caso in cui lo Stato svolga attività economiche a scopo di lucro. Le attività dei notai e degli ufficiali giudiziari, che implicano un trasferimento di risorse da un bilancio privato ad un altro bilancio privato sono soggette all'imposta sul reddito e all'IVA.

Il principio stesso dell'IVA, in quanto onere globale e generale sul consumo, impone la necessità d'interpretare in senso stretto la nozione di attività svolte dalla pubblica autorità. I notai e gli ufficiali giudiziari non possono quindi essere inclusi, per tutte le competenze che comporta la loro funzione, nella categoria degli enti di diritto pubblico per il solo fatto ch'essi sono nominati per regio decreto, che le loro condizioni di lavoro e di retribuzione sono stabilite dalla legge, che la loro assistenza è obbligatoria, che il valore dei loro atti risiede nell'aspetto formale e che gli amministrati devono far ricorso alla loro attività per motivi d'interesse generale. D'altro canto il governo olandese non ha mai chiesto di poter applicare la speciale disciplina transitoria di cui all'art. 28 della sesta direttiva.

2. Secondo il *regno dei Paesi Bassi*, le attività riservate, nello Stato moderno, alle autorità pubbliche o agli enti di diritto pubblico devono essere ripartite in due categorie: da un lato, le attività economiche che rispondono ad esigenze reali degli utenti e che, pur potendo essere espletate da imprese private, per motivi politici sono affidate alla pubblica amministrazione; dall'altro, i servizi pubblici dei quali gli utenti sono tenuti per legge ad avvalersi per motivi di interesse generale e per i quali è fissato per legge un prezzo forfettario; le attività di quest'ultima categoria, fra le quali rientrano quelle dei notai e degli ufficiali giudiziari, non possono considerarsi attività economiche ai sensi della sesta direttiva. Tuttavia, se così non fosse, si applicherebbe la riserva dell'art. 4, n. 5.

L'art. 4, n. 5, dovrebbe essere interpretato in funzione della natura delle attività svolte e non in funzione del loro carattere esteriore, costituito dall'organizzazione di tali attività, che è al massimo un indizio dell'eventuale esercizio di fondamentali prerogative pubbliche. Solo questa interpretazione garantirebbe l'applicazione uniforme della sesta direttiva.

La nozione di ente di diritto pubblico congloba tutti i tipi di enti pubblici esistenti nei vari Stati membri. L'indipendenza e l'insussistenza di un rapporto gerarchico nel caso di un siffatto ente non vietano di applicare l'art. 4, n. 5. In effetti, l'allegato D della sesta direttiva, al quale si riferisce l'art. 4, n. 5, 3° comma, assoggetta espressamente all'imposta determinate attività spesso svolte da enti giuridicamente indipendenti nell'ambito della pubblica amministrazione. D'altra parte, l'ultimo comma del n. 5 dispone che determinate attività elencate all'art. 13 possono considerarsi attività della pubblica amministrazione anche se sono svolte da enti giuridicamente indipendenti. Le condizioni di lavoro e di retribuzione dei notai e degli ufficiali giudiziari sono disciplinate dalla legge. L'insussistenza di qualsiasi rapporto gerarchico con un altro ente di diritto pubblico si spiega con la natura delle loro funzioni e si fonda su considerazioni analoghe a quelle che valgono per la magistratura giudicante: i notai devono garantire la perfetta obiettività nella ricezione degli atti, gli ufficiali giudiziari svolgono un'attività strettamente legata alle pronunce dei giudici. Ritenere che i notai e gli ufficiali giudiziari esercitino le loro attività in veste di privati equivarrebbe ad un misconoscimento della loro carica e del fatto ch'essi esercitano prerogative e mansioni fondamentali in materia di giustizia.

L'argomento della Commissione relativo alla tecnica di bilancio non è pertinente, dato che questa tecnica, variabile da uno Stato all'altro, favorisce divergenti interpretazioni dell'art. 4, n. 5. Gli argomenti tratti dalla funzione dell'imposta e dalla distinzione tra bilancio pubblico e bilancio privato sono inconferenti; come logica conseguenza, essi porterebbero ad escludere la riscossione dell'IVA sulle forniture di beni e sulle prestazioni di servizi a favore della pubblica amministrazione. L'art. 4, n. 5, contempla non già le forniture di beni e le prestazioni di servizi alle pubbliche autorità, ma quelle effettuate dalle pubbliche autorità nei confronti dei consumatori finali; orbene, nell'ottica della Commissione, dovrebbero essere tassate perché in tal modo si avrebbe un incremento delle pubbliche risorse. I notai e gli ufficiali giudiziari sono soggetti ad imposta sul reddito alla stessa stregua di tutti gli altri pubblici impiegati; la caratteristica della funzione di notaio e di ufficiale giudiziario consiste nel fatto che, nel loro caso, l'ente pubblico si identifica con la persona del funzionario.

Gli emolumenti degli ufficiali giudiziari sono stabiliti dalla legge, quelli dei notai da tariffe dettagliate dell'ordine dei notai. Il fatto che gli emolumenti non passino per le casse dello Stato, ma siano versati direttamente dagli interessati ai funzionari che hanno prestato il servizio, nulla toglie al carattere pubblico delle relative attività.

F. Schockweiler
giudice relatore