CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE CARL OTTO LENZ del 12 febbraio 1987 *

Signor Presidente,
signori Giudici,

A — Gli antefatti

1. La causa per inadempimento di cui ci occupiamo oggi verte sul problema del se il regno dei Paesi Bassi, convenuto, sia tenuto, in forza del diritto comunitario, ad assoggettare all'imposta sul valore aggiunto le attività dei notai e degli ufficiali giudiziari.

2. La Commissione delle Comunità europee, ricorrente, considera che il fatto di non applicare l'imposta sul valore aggiunto a queste categorie professionali costituisce, da parte del convenuto, una violazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 [1] 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. A suo avviso, la prestazione di servizi da parte di notai e di ufficiali giudiziari è una « attività economica » ai sensi della sesta direttiva IVA, che definisce autonomamente questa nozione.

3. Di conseguenza, la *ricorrente* chiede che la Corte voglia:

— dichiarare che il convenuto è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza delle norme comunitarie ed in particolare degli artt. 2 e 4, nn. 1, 2 e 4, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, in quanto non ha assoggettato all'imposta sul valore aggiunto le funzioni pubbliche svolte a titolo oneroso dai notai e degli ufficiali giudiziari;

— porre le spese processuali a carico del convenuto.

4. Il *convenuto* chiede la reiezione del ricorso, con condanna della ricorrente alle spese.

5. Il convenuto sostiene che, in considerazione della disciplina legale vigente per le professioni di cui trattasi e dati i compiti svolti dai notai e dagli ufficiali giudiziari, è evidente che le relative funzioni si risolvono in atti della pubblica amministrazione, compiuti da enti pubblici nel pubblico interesse. Tali funzioni non sono comprese nella nozione di attività economica, poiché per esse non valgono le normali leggi dell'economia.

6. In subordine il convenuto fa valere che, quanto meno, alle funzioni pubbliche dei notai e degli ufficiali giudiziari devono applicarsi le disposizioni derogatorie dell'art. 4, n. 5 della sesta direttiva IVA, che non considerano soggetti passivi gli Stati, le regioni, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico.

7. Durante la trattazione orale, le parti hanno indicato che, nei Paesi Bassi, l'attività degli avvocati è soggetta ad IVA.

8. L'attività dei notai e degli ufficiali giudiziari, in tutti gli Stati membri nei quali detta attività viene svolta da professionisti indipendenti — eccezion fatta per il Belgio —, è soggetta ad IVA [2].

* Traduzione dal tedesco.

1 — GU 1977, L 145, pag. 1.

2 — Non sono stati forniti dati relativi alla Grecia, ove le direttive sull'IVA dovevano essere applicate solo dal 1° gennaio 1986 (direttiva del Consiglio 19 dicembre 1983, n. 83/648; GU 1983, L 360, pag. 49).

9. Per i Paesi Bassi, la quota di IVA da trasferire alla Comunità a titolo di risorse proprie è stata stabilita a prescindere dal giro d'affari relativo all'attività dei notai e degli ufficiali giudiziari. Quanto al regno del Belgio, esso corrisponde alla Comunità un conguaglio forfettario relativo al giro d'affari dei notai e degli ufficiali giudiziari, non soggetto ad IVA.

10. Se necessario, esaminerò altri dettagli dell'argomentazione delle parti nell'ambito della mia esposizione. Per il resto, mi richiamo al contenuto della relazione d'udienza.

B — Valutazione giuridica

11. Tratterò in primo luogo la questione del se le suddette prestazioni dei notai e degli ufficiali giudiziari rientrino nella sfera d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, per poi stabilire se le categorie professionali di cui trattasi possano essere qualificati enti di diritto pubblico e non debbano, quindi, essere considerate soggette all'imposta. Per concludere, intenderei chiarire se al convenuto fosse lecito, quanto meno durante un periodo transitorio, concedere l'esenzione dall'IVA per le prestazioni in parola a norma dell'art. 28, 3° comma, lett. b).

La sfera d'applicazione dell'IVA

12. A norma dell'art. 2, 1° comma, della sesta direttiva IVA sono soggette ad IVA « le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale ».

13. A norma dell'art. 4, n. 1, è « soggetto passivo » chiunque esercita in modo indipendente un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

14. Per « attività economica », l'art. 4, n. 2, della sesta direttiva IVA intende « le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate ».

15. Ai sensi dell'art. 4, n. 4, la nozione di « indipendenza » esclude dall'imposizione i lavoratori dipendenti e tutti coloro che sono vincolati al proprio datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi altro rapporto giuridico che crei vincoli di subordinazione per quel che riguarda le condizioni di lavoro e di retribuzione e la responsabilità del datore di lavoro.

a) 16. A giudizio della *ricorrente* è pacifico che le prestazioni di servizi dei notai e degli ufficiali giudiziari sono attività economiche ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva IVA; questa norma non richiede che si tratti dell'esercizio di un'attività lucrativa o soggetta alle leggi del mercato, bensì soltanto di un'attività permanente e svolta a titolo oneroso. Le prestazioni dei notai e degli ufficiali giudiziari non possono essere esentate dall'IVA, in quanto implicanti l'esercizio di pubblici poteri, come non possono esserlo le analoghe attività degli avvocati o dei medici. I notai e gli ufficiali giudiziari non possono essere equiparati ai cancellieri di tribunale o agli agenti dell'amministrazione tributaria, poiché questi sono funzionari o agenti dello Stato o di altri enti pubblici e, in quanto lavoratori subordinati, le loro prestazioni vengono effettuate a favore e per conto del loro datore di lavoro. I notai e gli ufficiali giudiziari svolgono invece la loro attività per conto proprio, in modo indipendente e sotto la propria responsabilità giuridica. Anche se le categorie professionali in questione fos-

sero soggette al controllo di organi statali — e in questo sarebbero accomunati ad altre categorie di soggetti passivi —, non si avrebbe comunque ancora un rapporto di subordinazione rispetto al datore di lavoro, come invece si verificherebbe se essi esercitassero le loro funzioni in veste di rappresentanti della pubblica amministrazione.

17. Il *convenuto* si richiama in primo luogo alla particolare situazione di indipendenza della professione di notaio e di ufficiale giudiziario, che risale ad un periodo nel quale la figura della persona giuridica di diritto pubblico non era ancora sviluppata. Dall'esame dei compiti propri dei notai e degli ufficiali giudiziari, nonché della disciplina legislativa di queste professioni, risulta che la loro attività si risolve in atti ufficiali compiuti da un organo della pubblica amministrazione nell'interesse pubblico.

18. Per stabilire se una prestazione possa considerarsi « attività economica », ci si deve basare sulla natura della prestazione, non già sull'aspetto formale dell'organizzazione nel cui ambito viene effettuata la prestazione di cui trattasi. Non sussiste, comunque, un'attività economica, qualora all'attività in questione non si applichino le normali leggi dell'economia, la remunerazione sia stabilita dalla legge e la prestazione non costituisca per il cittadino un vero e proprio servizio, bensì debba essere da lui necessariamente richiesta per motivi di interesse generale.

b) 19. Per quanto riguarda la sfera d'applicazione dell'IVA, si deve anzitutto constatare che, a norma dell'art. 2, 1° comma, della sesta direttiva sull'IVA, a questa imposta sono soggetto tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. Questa formulazione generale induce a concepire la sfera d'applicazione dell'IVA in senso ampio e comprensivo. Un altro indizio a favore di questo orientamento si può ravvisare nel preambolo della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 [3], in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari nel quale si dichiara:

« un sistema di imposta sul valore aggiunto raggiunge la maggior semplicità e neutralità se l'imposta è riscossa nel modo più generale possibile e se il suo campo d'applicazione abbraccia tutte le fasi della produzione e della distribuzione, nonché il settore delle prestazioni di servizi (...) ».

20. In proposito si deve considerare che, a norma della decisione 21 aprile 1970, relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie della Comunità [4], il bilancio comunitario viene finanziato completamente, salve restando le altre entrate, con le risorse proprie della Comunità. Queste risorse comprendono fra l'altro l'imposta sul valore aggiunto, il cui gettito è determinato da un'aliquota comune applicata ad una base imponibile uniforme, stabilita unitariamente secondo le norme comunitarie.

21. Poiché, dunque, l'IVA deve essere applicata sulla base più generale possibile, la nozione di « attività economica » di cui all'art. 4 non dev'essere interpretata restrittivamente, come fa invece il convenuto. Pur se l'art. 4 non definisce in modo esauriente la nozione di « attività economica », da questa disposizione si può comunque desumere che la portata di tale nozione deve essere molto ampia; ciò trova conferma negli

3 — GU 1967, pag. 1301.
4 — GU 1970, L 94, pag. 19.

esempi di cui al 2° comma, che si riferiscono tutti ad attività economiche.

22. Per rientrare nella sfera d'applicazione dell'IVA, le prestazioni di servizi non devono necessariamente essere orientate soprattutto o in modo esclusivo verso il mercato o l'economia; è quindi sufficiente ch'esse abbiano di fatto un certo rapporto con la vita economica.

23. Per questo motivo, può anche essere irrilevante la circostanza che le attività dei notai e degli ufficiali giudiziari, sulle quali verte la controversia, siano disciplinate o prescritte dalla legge, lo stesso vale, ad esempio, per gli avvocati e per i commercialisti, la cui attività è incontestabilmente soggetta all'IVA.

24. È invece decisivo il fatto che la sesta direttiva IVA all'art. 6, n. 1 affronta espressamente questo problema, stabilendo che la « prestazione di servizi » può consistere, fra l'altro,

« nell'esecuzione di un servizio in base ad una espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge ».

25. In base a questi criteri, è inevitabile considerare tutta l'attività dei notai e degli ufficiali giudiziari, nei Paesi Bassi, come attività di soggetti passivi.

26. Benché i notai e gli ufficiali giudiziari siano nominati dallo Stato, e la loro attività sia disciplinata e controllata dallo Stato, si deve tuttavia osservare ch'essi esercitano le loro funzioni in modo indipendente, senza essere inseriti nell'apparato statale. Essi svolgono la loro attività per conto proprio e percepiscono direttamente i diritti e le retribuzioni loro dovute; lavorano nel proprio studio professionale o in società, e quindi la loro attività non si distingue praticamente da quella degli avvocati, dei commercialisti o dei consulenti fiscali; tale attività è diretta a procurare loro introiti per far fronte alle spese professionali e disporre di un reddito personale. A questo scopo essi prestano servizi a terzi, sotto la propria responsabilità, e quindi in modo indipendente, ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva IVA.

27. I notai e gli ufficiali giudiziari, che svolgono la loro attività come professionisti indipendenti, rientrano perciò nella sfera d'applicazione dell'IVA in quanto soggetti passivi secondo l'art. 2, 1° comma, e l'art. 4, 1° e 2° comma, della sesta direttiva IVA.

Sull'esenzione degli enti pubblici dalla corresponsione dell'IVA

28. Resta ora da esaminare se, nei Paesi Bassi i notai e gli ufficiali giudiziari, per quel che riguarda i loro servizi resi obbligatori dalla legge, debbano ciononostante essere esclusi dal novero dei soggetti passivi, per quel che riguarda i loro servizi resi obbligatori dalla legge, in quanto nei loro confronti possa esser applicata la normativa derogatoria dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva IVA.

29. Per quanto ci interessa, l'art. 4, n. 5, della sesta direttiva IVA 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.

Se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività

od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza ».

a) 30. Secondo la ricorrente, l'art. 4, n. 5 della sesta direttiva IVA ha lo scopo di esentare dall'IVA non già tutte le attività che si ricollegano all'esercizio dei pubblici poteri, bensì solo quelle connesse alle retribuzioni fondamentali e ai poteri degli Stati e di altri enti giuridici di diritto pubblico in materia di amministrazione generale, di giustizia, di sicurezza e di difesa nazionale.

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

32. Il principio stesso secondo cui l'IVA deve essere un'imposta globale e generale sul consumo implica un'interpretazione in senso stretto della nozione di attività svolte dalla pubblica autorità.

33. Secondo il convenuto, qualora un'attività sia riservata alle pubbliche autorità o agli enti di diritto pubblico, si deve distinguere tra attività economiche, che corrispondono ad effettive esigenze degli utenti, e 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. Nell'interpretare l'art. 4, n. 5, della sesta direttiva IVA, ci si deve basare sulla natura dell'attività esercitata e non sul suo aspetto esteriore (forma di organizzazione).

34. La nozione di ente di diritto pubblico congloba tutti i tipi di enti pubblici esistenti nei vari Stati membri. L'indipendenza e la mancanza di un rapporto di subordinazione che caratterizzano un siffatto ente non escludono l'applicazione dell'art. 4, n. 5. L'allegato D della sesta direttiva, al quale si riferisce l'art. 4, n. 5, terzo trattino, dichiara espressamente che sono soggette all'imposta determinate attività spesso svolte da enti giuridicamente indipendenti nell'ambito della pubblica amministrazione. D'altro canto, in base all'art. 4, n. 5, ultimo trattino, nel novero delle attività svolte dalla pubblica autorità gli Stati membri potrebbero includere anche determinate attività elencate nell'art. 13, qualora queste attività siano esercitate da enti giuridicamente indipendenti. La tesi secondo cui i notai e gli ufficiali giudiziari eserciterebbero le loro funzioni in quanto privati non tiene conto della circostanza ch'essi esercitano una funzione pubblica e che ad essi sono affidati compiti fondamentali e attribuzioni essenziali nel campo della giustizia.

b) 35. Anche per quanto riguarda l'interpretazione dell'art. 4, n. 5 della sesta direttiva IVA si deve ricordare il preambolo della prima direttiva IVA del Consiglio, secondo cui la massima semplicità e neutralità di un sistema d'imposta sul valore aggiunto si ottiene qualora l'imposta venga applicata nel modo più generale possibile e qualora la sfera d'applicazione comprenda tutti i gradi di produzione e di distribuzione, nonché la sfera delle prestazioni di servizi. Inoltre, si deve far riferimento all'11° « considerando » della sesta direttiva IVA, secondo cui, per ottenere una riscossione uniforme delle risorse proprie in tutti gli Stati membri, è opportuno redigere un elenco comune delle esenzioni.

36. Le esenzioni previste in particolare dagli artt. 13 e 28 della sesta direttiva IVA comprendono fra l'altro tutta una gamma di attività svolte da enti di diritto pubblico. Ne consegue che lo Stato e gli altri enti di diritto pubblico devono essere considerati esenti non già in via di principio, bensì soltanto per le attività da essi svolte in quanto pubbliche autorità [5].

37. La pubblica amministrazione dev'essere quindi considerata esente dall'imposta qualora agisca in vista di pubblica autorità in senso stretto. Anche in tal caso essa è però soggetta all'imposta, qualora la sua attività possa provocare, se non venisse tassata, distorsioni della concorrenza di un certo rilievo.

38. La sesta direttiva IVA tende perciò ad ampliare la sfera dei soggetti passivi, e quindi la sfera d'applicazione dell'IVA, offrendo la possibilità di considerare soggetti passivi anche enti di diritto pubblico, qualora la situazione dal punto di vista della concorrenza lo richieda. Per contro, essa non prevede alcuna possibilità di esenzione relativa al giro d'affari di soggetti passivi privati nell'ipotesi che questi esercitino funzioni sostanzialmente assimilabili all'attività della pubblica amministrazione. Questa tendenza fondamentale ad un sistema di tassazione il più possibile generale fa ritenere che anche nei casi limite o in caso di dubbio l'imposta debba essere applicata.

39. Come conclusione parziale si deve quindi constatare che lo stesso tenore letterale delle relative disposizioni della sesta direttiva in materia d'imposta sulla cifra d'affari ha escluso solo entro certi limiti l'applicazione dell'IVA alla pubblica autorità. Dall'IVA non sono esenti tutte le attività della pubblica amministrazione, bensì solo una parte delle stesse. Inoltre, le attività della pubblica amministrazione possono essere assoggettate all'IVA, qualora ciò sia reso necessario dal timore di gravi distorsioni dalla concorrenza.

40. Tenuto conto della suddetta constatazione, ed essendo stato chiarito che, in via di principio, le norme derogatorie dell'art. 2 della sesta direttiva IVA devono essere interpretate in senso stretto, non vi è alcuna possibilità di dare un'interpretazione estensiva quanto alla sfera d'applicazione della norma derogatoria costituita dall'art. 4, n. 5, della sesta direttiva IVA per farvi rientrare soggetti che esercitano un'attività economica a titolo privato, anche qualora essi agiscano in parte nell'ambito di funzioni pubbliche o nel pubblico interesse.

41. Finché, perciò, nei Paesi Bassi i notai e gli ufficiali giudiziari svolgano le proprie funzioni in veste di professionisti operanti nella sfera dell'economia privata, e i loro uffici non siano quindi organizzati sotto forma di enti di diritto pubblico, non vi è alcun motivo di ritenere che detti professionisti non siano soggetti passivi ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva IVA.

42. Non vi è del resto alcuna necessità di estendere la portata della norma derogatoria di cui all'art. 4, n. 5, della sesta direttiva IVA. Come è dimostrato dalla prassi seguita nel Belgio, alla quale si è fatto richiamo in udienza, quanto meno al momento dell'emanazione della direttiva era senz'altro possibile continuare ad esentare dall'imposta sulla cifra d'affari l'attività dei notai e degli ufficiali giudiziari, a norma del combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. b) e dell'allegato F, n. 2.

5 — Cfr. sentenza della Corte 11 luglio 1985, causa 107/84, Commissione CEE/Repubblica federale di Germania, Racc. pag. 2663, punto 15 della motivazione.

43. Tuttavia, il convenuto non si è richiamato a questa disposizione, né se ne è avvalso, avendo sostenuto che i notai e gli ufficiali giudiziari non debbono essere considerati soggetti passivi dell' IVA in quanto svolgono funzioni pubbliche. Ma soprattutto, come ha ammesso in udienza, esso non ha nemmeno tratto le conseguenze relative all'applicazione della norma transitoria dell'art. 28 della sesta direttiva IVA: a norma dell'art. 2, 2° comma, del regolamento del Consiglio 19 dicembre, n. 2892, per l'applicazione alle risorse proprie provenienti dall'imposta sul valore aggiunto della decisione del 21 aprile 1970 relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie della Comunità[6], al fine di determinare in particolare le risorse proprie costituite dal gettito dell'IVA si devono prendere in considerazione, fra l'altro, le operazioni che gli Stati membri continuano ad esonerare, a norma dell'art. 28, n. 3, lett. b) della sesta direttiva IVA. In altre parole, nel calcolo e nel versamento delle risorse proprie della Comunità, il convenuto avrebbe dovuto tener conto — come ha fatto il regno del Belgio — del giro d'affari relativo alle « funzioni pubbliche » dei notai e degli ufficiali giudiziari. È chiaro, però, ch'esso non lo ha fatto.

44. Poiché, quindi, il convenuto non ha fatto appello all'art. 28 della sesta direttiva IVA, né ha tratto le conseguenze relative a questa norma, l'art. 28 non può venir preso in considerazione nella presente fattispecie.

C — Conclusione

45. Per concludere, propongo di accogliere il ricorso e di porre le spese a carico del convenuto.

6 — Regolamento del Consiglio 19 dicembre 1977, n. 2892, per l'applicazione della decisione 21 aprile 1970, GU 1977, L 336, pag. 8.