

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

DIRETTORE RESPONSABILE

VICTOR UCKMAR

EMERITO NELL'UNIVERSITÀ DI GENOVA

ANDREA AMATUCCI

UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

PASQUALE PISTONE

UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU DI VIENNA

IN PRIMO PIANO:

DOTTRINA:

Enrico Traversa, *I condoni fiscali degli Stati membri e la loro compatibilità con il diritto dell'Unione europea*

Juan Ignacio Gorospe Oviedo, *La cláusula general antiabuso de la ley general tributaria española*

Philip Laroma Jezzi, *Is There a Common Concept of Beneficial Ownership in the International Case Law?*

Franco Roccataliata, *Convenzioni contro le doppie imposizioni e contributi previdenziali*

DOCUMENTI:

Incompatibilità comunitaria dei condoni italiani in materia di Iva: trascrizioni della discussione orale all'udienza del 12 settembre 2007

NOTE A SENTENZA:

Amo Crazzolarà - Filippo Lurà, *Lo scambio internazionale di informazioni in materia tributaria e la giurisprudenza Svizzera - parte I*

Pasquale Pistone, *La incompatibilità della ritenuta sui dividendi in uscita con il diritto europeo (in parte) ingiustamente giustificata*



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2010

**Sul trattamento, ai fini dell'Iva, dei servizi di riscossione
delle imposte sulle successioni e donazioni, resi dagli uffici
distrettuali di liquidazione ipotecaria nei confronti delle
Comunità Autonome spagnole**

*Corte di Giustizia CE, 12 novembre 2009, causa C-154/08, Commissione /
Spagna, Pres. J.N. Cunha Rodrigues, Rel. A. Ó Caoimh¹*

SOMMARIO: 1. Il quadro normativo spagnolo e la delega alla riscossione delle imposte – 2. Il precedente: la sentenza *Ayuntamiento de Sevilla* – 3. Autonomia organizzativa e natura pubblica del servizio prestato – 4. La decisione della Corte – 5. Sulla non riconducibilità della fattispecie al quinto comma dell'art. 4 della Direttiva.

1. – Il quadro normativo spagnolo e la delega alla riscossione delle imposte

La sentenza in commento scaturisce dal ricorso proposto dalla Commissione Europea per la dichiarazione dell'inadempimento, da parte del Regno di Spagna, degli obblighi nascenti dalla Direttiva Iva n. 388 del 1977, artt. 2 e 4, para. 1, 2 e 5, riferiti, in particolare, al trattamento fiscale da riservarsi alle attività ed alle operazioni poste in essere dai “*registradores de propiedad*” in qualità di titolari di uffici distrettuali di liquidazione delle imposte sulle successioni, donazioni e trasferimenti di beni (di seguito anche “uffici del registro”, ed “esattorie”).

Come è ben noto, l'articolazione costituzionale dello Stato spagnolo comprende comunità autonome dotate di autonomia finanziaria, le cui competenze sono fissate sulla base di principi di coordinamento con la finanza statale. In particolare, esse traggono le loro risorse da imposte trasferite totalmente o parzialmente dallo Stato, da addizionali su imposte statali, da altre partecipazioni al gettito dello Stato, nonché da proprie imposte, tasse e contributi.

¹ Il testo della sentenza è reperibile sul sito http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/

In relazione ai tributi trasferiti dallo Stato, vale a dire quelli stabiliti con legge statale su presupposti realizzati nel territorio della Comunità autonoma, la l. 22 settembre 1980, n. 8, nell'attuare l'art. 157 della Costituzione spagnola, prevede che la comunità autonoma possa divenire titolare di talune competenze relative alla gestione, la liquidazione, la riscossione nonché l'accertamento delle maggiori imposte. In questo caso, l'ampiezza o meno delle prerogative delle comunità dipende dal contenuto di una delega statale, fermo restando che tali competenze torneranno ad essere esercitate dallo Stato qualora ciò sia reso necessario dalla normativa relativa all'armonizzazione fiscale dell'Unione Europea.

Il contenuto dell'attività svolta dalle esattorie in relazione ai servizi oggetto della sentenza è correlato alla legge n. 21 del 2001, con la quale è stato previsto che le comunità autonome avrebbero dovuto farsi carico della gestione, la liquidazione, l'accertamento e la riscossione di talune imposte specificamente individuate. Questa attività avrebbe potuto essere svolta direttamente dalle comunità oppure essere affidata a soggetti di diritto pubblico o privato, chiamati a svolgerla sulla base di un accordo.

L'esercizio dell'attività di riscossione avviene secondo i termini e le modalità previste dalla legge statale, nel senso che gli organi corrispondenti delle comunità autonome assumono le potestà previste a livello centrale. Da questo inciso (art. 49, l. n. 21 del 2001) sembra potersi dedurre che nel rapporto tra Stato e comunità autonoma quest'ultima esercita le funzioni delegate con le medesime prerogative e potestà previste, a livello statale, per l'accertamento e la riscossione delle imposte da parte dell'amministrazione fiscale in quanto tale. La comunità autonoma, peraltro, può esercitare poteri di autotutela in relazione agli atti nei quali si esplica tale attività, che sono atti impugnabili.

La legge spagnola prevede che l'amministrazione tributaria è costituita da quegli organi ed enti di diritto pubblico ai quali tale funzione è delegata dalla *legge* - il Ministero delle Finanze e l'Agenzia statale dell'amministrazione tributaria - mentre quando tali poteri sono esercitati dalla Comunità autonoma è necessario un previo *accordo* di collaborazione con lo Stato.

Ciò tuttavia non esclude, secondo quanto riportato dalle disposizioni del sistema ipotecario, che i soggetti chiamati a svolgere le funzioni di *registrador*, proprio in ragione del carattere pubblicistico dell'attività, siano espressamente qualificati come "pubblici funzionari" ad ogni effetto legale".

Sotto il profilo organizzativo, le conservatorie dispongono di impiegati che agiscono sotto la responsabilità della singola esattoria e che sono legati ad essa da un rapporto di lavoro subordinato, applicandosi le disposizioni del

contratto collettivo dei “registradores”, o, per quanto non previsto in esso, nelle norme del diritto comune.

In questo quadro, alla scelta di conferire, ad una articolazione periferica dello Stato, un mandato diretto alla riscossione delle imposte, corrisponde l'attribuzione di poteri di contenuto analogo a quelli originari, in ragione dell'opportunità di coinvolgere enti più prossimi al luogo di formazione del presupposto impositivo ed ai soggetti interessati.

Il riferimento ai poteri statali in materia tributaria si rileva privo di particolari complessità nella prospettiva Stato-Comunità autonoma², mentre si arricchisce di implicazioni laddove l'esercizio dei poteri avvenga, come consentito dalla legge, non dalla Comunità stessa direttamente ma “per delega”.

Su questa base si innesta l'intervento dei “*registradores de propiedad*”, la cui attività tipica consiste nello svolgimento di servizi analoghi a quelli di una conservatoria di registri immobiliari e la cui remunerazione è diretta esclusivamente alla copertura dei costi dell'attività.

2. – *Il precedente: la sentenza Ayuntamiento de Sevilla*

Sul tema del trattamento Iva delle prestazioni rese dalle esattorie spagnole la Corte di giustizia era intervenuta³ con la sentenza *Ayuntamiento de Sevilla*, nella quale si statuiva che le attività degli esattori di zona spagnoli, in quanto svolte in modo “indipendente”, fossero da assoggettarsi ad Iva. Tale pronuncia era stata emessa a seguito di un rinvio pregiudiziale - e non di un ricorso per inadempimento come la presente - e riguardava la riscossione di tributi locali, non le imposte sulle successioni, donazioni e trasferimenti di beni⁴, svolta dai *registradores*. Si trattava di uffici esattoriali nominati e vigilati da parte dell'autorità locale, la cui attività era remunerata con un premio di raccolta quantificato in percentuale delle somme recuperate sulla base di versamenti “ordinari”, cui si aggiungeva un supplemento per le somme raccolte a seguito di riscossione forzata.

Nella sentenza *Ayuntamiento de Sevilla* la questione della soggezione Iva era stata risolta in una prospettiva che si potrebbe definire giuslavorista,

² Almeno in questo caso e certamente non in assoluto, come dimostrano le sentenze relative alla ripartizione della potestà impositiva tra Stato e Comunità autonome (cfr. Corte di Giustizia, 11 settembre 2008, nelle cause riunite da C-428/06 a C-434/06).

³ Si tratta di Corte di Giustizia, 25 luglio 1991, in causa C-202/90, in www.eur-lex.europa.eu/Lexuriserv. Una rassegna della giurisprudenza sul tema si trova in B. Terra – J. Kajus, in *European Vat Directives*, Amsterdam, 2009, 385 ss.

⁴ Cfr. paragrafo n. 85 della sentenza.

sulla base del disposto del quarto paragrafo dell'art. 4 della Direttiva. In particolare, la Corte aveva rilevato che gli esattori di zona non percepivano un salario, né erano legati all'ente locale da un rapporto di lavoro subordinato. Essi organizzavano autonomamente risorse umane e materiali per lo svolgimento della loro attività, al punto da poter essere considerati come soggetti indipendenti, a nulla rilevando, ai fini di una subordinazione ex art. 4, par. 4, della direttiva Iva, il controllo disciplinare esercitato dall'ente locale, la necessità che l'esattore seguisse le istruzioni del medesimo o la responsabilità del Comune per la violazione di norme.

La subordinazione, inoltre, era da negarsi sulla base dell'assunzione del rischio economico dell'attività, sia perché il profitto era legato alle somme riscosse, sia perché i costi fissi sarebbero comunque rimasti a carico dell'esattore.

Nella sentenza *Ayuntamiento de Sevilla*, inoltre, si rilevava che essendo le attività degli esattori non direttamente effettuate da parte di enti pubblici, esse non potessero fruire dell'esclusione di cui all'art. 4, par. 5 della direttiva, secondo cui gli Stati, le regioni, le province, i Comuni, e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività o operazioni esercitate in qualità di "pubbliche autorità". Trattandosi di soggetti privati autonomi, le esattorie di zona spagnole non integravano dunque il duplice presupposto richiesto dalla disposizione, quello soggettivo, vale a dire l'esercizio dell'attività da parte di un "organismo di diritto pubblico", e quello oggettivo, secondo cui è necessario che l'ente agisca in quanto pubblica autorità.

Nel caso di specie, la Corte è arrivata alle medesime conclusioni, affermando il carattere privato e autonomo delle *oficinas liquidadoras* e negando l'applicabilità dell'art. 4, quinto paragrafo della direttiva, pur in presenza dell'esercizio, da parte loro, di funzioni sostanzialmente proprie di un'autorità pubblica.

3. – *Autonomia organizzativa e natura pubblica del servizio prestato*

Nel proporre ricorso, la Commissione si sofferma in modo significativo sul carattere di indipendenza dell'attività svolta, valorizzando i profili emersi nella sentenza *Ayuntamiento De Sevilla*, ed in particolare sulla impossibilità di configurare un qualunque vincolo di subordinazione tra i conservatori-esattori e le Comunità autonome.

Sotto questo profilo, la Commissione precisa che il carattere di indipendenza dell'attività svolta rappresenta elemento dirimente ai fini Iva ancor più della stessa natura "economica" dell'attività in questione, natura

che di per sé non verrebbe meno per il sol fatto che l'attività considerata rientri tra le prerogative di una pubblica autorità. Nel valorizzare, al contrario, questo aspetto, la Spagna pone l'accento sull'assenza dello scopo di lucro e sulla circostanza che i compensi percepiti dalle conservatorie sono diretti esclusivamente alla copertura dei costi sostenuti per l'esercizio dell'attività. In questo senso, anche gli organi tributari statali sostengono costi per lo svolgimento dell'attività.

Quanto alla qualifica di funzionario prevista dalla legge, essa non è ritenuta rilevante dalla Commissione ai fini dell'applicazione del quinto paragrafo comma dell'art. 4 della direttiva, per quanto tale qualifica, come già segnalato sopra, costituisca uno dei cardini delle norme che regolano il sistema ipotecario nell'ordinamento spagnolo⁵. Non rileva, oltremodo, che in caso di mutamento della licenza della conservatoria, e quindi di subentro di un nuovo titolare, i contratti di lavoro dei dipendenti continuino a produrre effetti, profilo riconducibile piuttosto alla configurazione delle *oficinas* come aziende.

Nella ricostruzione della fattispecie da parte della Commissione, tuttavia, sembrano essere soprattutto due i profili di maggiore pregnanza, attinenti alla remunerazione dei servizi dell'esattore e alla rilevanza, ai fini Iva, dell'accordo tra la conservatoria e la Comunità autonoma.

Con riguardo alle *remunerazioni*, viene sottolineato come le norme fiscali nazionali non distinguano, dal punto di vista contabile, i ricavi derivanti dall'attività di conservazione e gestione dei registri immobiliari e quelli provenienti dall'attività di esazione delle imposte. Nella dichiarazione presentata dalla conservatoria, questi ricavi sono indicati come "redditi dell'attività economica". Peraltro, se il titolare che svolge funzione di esattore fosse un pubblico funzionario, questi sarebbe titolare di un reddito di lavoro, ciò che non accade nella specie.

Quanto all'*accordo*, viene segnalato che esso, in termini concreti, interviene tra la singola Comunità Autonoma e il Collegio dei registri, per cui è da escludersi, e il giudizio può essere condiviso, che in termini quantomeno istituzionali ed organici le conservatorie costituiscano a tutti gli effetti "amministrazione". Rimane aperta la prospettiva "funzionale", come risultato del contenuto dell'attività e dell'interesse pubblico sotteso al servizio prestato. La Commissione ritiene influente tale aspetto, tanto quanto la previsione di tariffe e la previsione di un controllo pubblico sull'attività svolta.

Nella ricostruzione proposta dalla Spagna, viceversa, i molteplici profili pubblicistici della fattispecie dimostrerebbero che l'attività risulta permeata

⁵ Cfr. paragrafo 24 della sentenza.

da una decisa sostanza autoritativa, soprattutto sotto il profilo oggettivo e delle concrete modalità operative delle esattorie.

In realtà, quanto alla dimensione soggettiva delle “oficinas”, la Spagna è lapidaria, poiché si limita a definire le esattorie come organismi di diritto pubblico ad ogni effetto. Questa affermazione, tuttavia, non si avvale, a nostro avviso, di un sostrato di carattere amministrativo, poiché sembra trovare il suo fondamento nella dinamica oggettiva del fenomeno. Le *oficinas*, infatti, come sottolinea lo Stato membro, svolgono le funzioni tipiche di un organo statale, poiché la direzione dell’ufficio è imposta dalla legge e ha la sua ragion d’essere nell’esistenza dei registri immobiliari e nelle funzioni di riscossione ad esse delegate. Gli uffici effettuano controlli, provvedono alla liquidazione delle imposte, applicano sanzioni ed imposte suppletive, richiedono dati ai contribuenti, notificano atti e risoluzioni, concedono dilazioni di pagamento.

Il carattere pubblico dell’attività riverbera anche nella impossibilità, da parte della conservatoria, di scegliere se prestare servizio o meno a fronte della richiesta del contribuente. Proprio per la rilevanza autoritativa della funzione svolta, infatti, da un lato gli uffici sono obbligati ad eseguire la prestazione provvedendo alle registrazioni richieste, e dall’altro grava sull’amministrazione fiscale la responsabilità in caso di violazioni compiute da parte dell’esattore. In ragione di ciò, l’amministrazione effettua sugli uffici controlli annuali inviando appositi delegati, esige l’adozione di specifici mezzi informatici, indica quali requisiti debba possedere il personale ausiliario, e ha il potere di riorganizzare l’articolazione territoriale degli uffici in questione.

4. – *La decisione della Corte*

Ancor prima che sul contenuto operativo dell’attività svolta dalle *oficinas* nei confronti delle Comunità Autonome, la Corte si sofferma sulla sua natura economica, nella misura in cui essa, in conformità a quanto stabilito dalla giurisprudenza precedente⁶, presenta carattere permanente ed è effettuata a fronte di un corrispettivo percepito dall’autore dell’operazione.

Questo approccio è consequenziale ad un principio cardine del sistema dell’Iva, richiamato anche in questo caso⁷, per il quale la sesta direttiva assegna all’imposta un ambito di applicazione quanto più ampio possibile⁸.

⁶ Cfr. Corte di Giustizia, 13 dicembre 2007, in causa C-408/06.

⁷ Cfr. paragrafo 87 della sentenza.

Ciò posto, affinché si abbia una prestazione di servizi realizzata a titolo oneroso, è necessario che oltre al carattere di *permanenza* dell'attività, ricorra una relazione diretta tra il servizio prestato e il corrispettivo. È quanto accade nel caso di specie, ove la remunerazione è determinata in percentuale per le riscossioni effettivamente conseguite, e in misura fissa nel caso di riscossione non andata a buon fine.

Oltremodo, come per ogni operatore economico, l'effettivo risultato dell'attività dei conservatori-esattori dipende non solo dalle imposte riscosse, ma anche dai costi sostenuti per l'organizzazione della loro attività, necessari per approntare risorse umane e materiali. In questo senso, sussiste un profilo di rischio che non è proprio di un funzionario pubblico, il quale di regola percepisce un salario dallo Stato o dall'ente pubblico da cui dipende, rimanendo a carico del medesimo ente pubblico il compito di sostenere i costi dell'attività.

Questa ricostruzione è del resto suffragata – anche se questo profilo non possiede un carattere determinante – dalle disposizioni fiscali e contabili spagnole, secondo le quali tutti i proventi degli uffici di registro, anche quelli risultanti dall'attività di riscossione delle imposte, devono essere dichiarati come proventi di attività economiche.

Con riguardo ai profili di *indipendenza* dell'attività svolta, la Corte attinge ampiamente al precedente *Ayuntamiento de Sevilla*, segnalando che i soggetti interessati organizzano la loro attività in modo autonomo, senza vincoli di subordinazione, a nulla rilevando che la Comunità Autonoma imponga loro requisiti minimi di formazione del personale, piuttosto che l'utilizzo di determinati sistemi informatici che consentano all'Autorità competente di essere aggiornata in tempo reale sui pagamenti o, ancora, fornisca istruzioni ai fini operativi.

5. – Sulla non riconducibilità della fattispecie al quinto comma dell'art. 4 della Direttiva

Nel quadro decisorio della Corte assume particolare rilevanza il tema della pretesa applicabilità dell'art. 4, par. 5 della direttiva, tema su cui la giurisprudenza comunitaria ha avuto modo di pronunciarsi in precedenti arresti di particolare rilevanza. Anche per questa ragione, probabilmente, la

⁸ In questo senso, come osservato da F. Amatucci, *Problemi interpretativi della Sesta Direttiva e stato di armonizzazione dell'Iva in ambito comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2007, 157, i concetti di attività economica e commerciale determinano una generale restrizione delle ipotesi di esenzione.

questione è affrontata in modo abbastanza sintetico, contribuendo all'orientamento per il quale la disposizione riguarda solo i soggetti qualificabili come organismi di diritto pubblico e comunque solo i casi nei quali essi svolgano attività nella loro qualità di autorità pubbliche⁹.

Orbene, nel caso in esame, i soggetti coinvolti nella riscossione non sono organismi pubblici, poiché difetta quella integrazione tipica del rapporto organico¹⁰. A supplire a tale mancanza non soccorre la circostanza che le funzioni siano attribuite e regolate per legge per motivi di interesse pubblico¹¹. Muoverebbe in questa direzione anche l'art. 6 della direttiva, laddove tale disposizione prevede la soggezione all'imposta della prestazione di servizi in base ad una espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge.

L'art. 4, quinto paragrafo, va pertanto letto nella sua prospettiva esclusivamente soggettiva, di talché ogniqualvolta sia un soggetto terzo, e segnatamente un privato, a svolgere un'attività pur in linea di principio rientrante nelle prerogative pubbliche, l'esenzione non può essere applicata. Nel valutare in termini eventualmente critici la conclusione cui la Corte di Giustizia è giunta essendovi agevolata (o obbligata) dal precedente di cui alla causa *Ayuntamiento de Sevilla*, il punto di partenza dovrebbe rimanere l'esito dell'indagine sulla natura di "esclusione" o di "esenzione" della fattispecie di cui all'art. 4, quinto paragrafo.

In tema, seppur con riferimento all'ordinamento italiano, la dottrina ha rilevato che la distinzione tra "esclusioni" ed "esenzioni" ai fini Iva, è sganciata da considerazioni di ordine prettamente giuridico, nel senso che talune esenzioni sono trattate come esclusioni e viceversa¹².

⁹ Cfr. Corte di Giustizia, 17 ottobre 1989, in causa C-231/87e in causa C-129/88, in *Rass. trib.*, 1990, II, con nota di M. Fiorese, *La Corte di Giustizia CEE e l'assoggettamento ad Iva degli enti pubblici*.

¹⁰ Questo profilo dipende ovviamente anche dal diritto interno, dal momento che taluni soggetti, come gli ufficiali giudiziari, possono appartenere o meno all'amministrazione. Si rimanda a Corte di Giustizia, 21 maggio 2008, in causa C-456/07 (Karoľ Mihal).

¹¹ Cfr. Corte di Giustizia, 26 marzo 1987, in causa C-235/85 (Commissione c. Olanda).

¹² Cfr. P. Filippi, *L'imposta sul valore aggiunto*, in A. Amatucci (diretto da), *Tratt. dir. trib.*, IV, *I tributi in Italia*, Padova, 1994, 234. In termini di teoria generale, l'esclusione consiste nell'estraneità della fattispecie alla previsione della norma, mentre l'esenzione esprime la sottrazione della fattispecie alla regola della soggezione ad imposizione, per ragioni estranee alla struttura del tributo.

Orbene, come è stato osservato¹³, se l'art. 4, quinto paragrafo, della direttiva venisse trattato come norma di esclusione, volta cioè a delimitare il concetto di attività economica, sarebbe necessario distinguere tra entrate privatistiche ed entrate pubblicistiche, valutando i profili di autonomia contrattuale e la rilevanza, nel rapporto di cui trattasi, del momento autoritativo, sia esso "esterno" o "interno" al rapporto stesso.

Una lettura della disposizione in termini di esenzione, dipende dalla sua *ratio*, che non intende sottrarre in ogni caso alla soggettività Iva gli enti e gli organismi pubblici in relazione alle attività che rientrano nelle prerogative dello Stato, ma prevede tale sottrazione solo per quelle attività che pur presentando caratteri tipici delle attività economiche (come la percezione di retribuzioni, canoni, etc.) sono esercitate da tali enti quali pubbliche autorità¹⁴. In altri termini la disposizione in questione non introduce un generale esonero da Iva delle attività poste in essere dalle pubbliche amministrazioni.

Ciò precisato, e richiamati i principi più sopra esposti sulla necessità di assicurare una quanto più ampia applicazione all'imposta sul valore aggiunto, si esclude, come appunto ha notato la Corte, che la norma, peraltro da interpretarsi restrittivamente in quanto disposizione di esonero¹⁵, possa essere letta nella sua sola prospettiva oggettiva, assicurando l'esenzione anche a quei casi nei quali un'attività che rientri nelle prerogative della pubblica amministrazione sia svolta da un soggetto privato.

Questa conclusione risulta altresì suffragata dal secondo comma del quinto paragrafo dell'art. 4, secondo cui, come è stato ribadito in altre occasioni dalla giurisprudenza comunitaria¹⁶, l'esenzione è inapplicabile qualora possa comportare distorsioni di concorrenza di una certa entità nei confronti di operatori privati¹⁷. Si tratta di un profilo di indubbia rilevanza,

¹³ Cfr. M. Fiorese, *La Corte di giustizia CEE e l'assoggettamento ad Iva degli enti pubblici*, in *Rass. Trib.*, 1990, II, 518.

¹⁴ Occorre peraltro tener presente che come statuito da Corte di Giustizia, 4 giugno 2009, in causa C-102/08, la disciplina della Sesta direttiva impone agli Stati membri l'adozione di una disposizione espressa al fine dell'esonero da Iva delle attività esercitate da enti pubblici.

¹⁵ Cfr. Corte di Giustizia, 16 settembre 2008, in causa C-288/07, (Isla of Wight Council) in *Riv. dir. trib.*, 2009, IV, 197, con nota di A. Mondini, *Poteri pubblici locali e distorsioni di concorrenza*.

¹⁶ Cfr. Corte di Giustizia, 17 ottobre 1989, cause C-231/87 e C-129/88, (Comune di Carpaneto Piacentino), in *Dir. prat. trib.*, 1991, II, 586, con nota di M. Olivieri, *L'applicazione dell'iva agli enti pubblici ed il contenuto dispositivo della VI direttiva comunitaria*.

¹⁷ Questi ultimi, in particolare, potranno far valere l'inapplicabilità dell'esenzione nell'ambito di una controversia contro l'amministrazione finanziaria. Nel caso tedesco

poiché se la disposizione in esame trova un limite nella distorsione della concorrenza, ciò dimostra che in linea di principio l'esenzione si applica ad attività che possono essere svolte anche da soggetti privati, riportando il tema dal *contenuto* dell'attività, su cui la Spagna ha comprensibilmente insistito nel caso in esame, alle *modalità* attraverso cui essa è svolta, profilo rispetto al quale rileva, seppure in ultima analisi, il regime giuridico applicato in base al diritto nazionale.

Queste modalità recano, quale corollario, la considerazione per la quale la delega di funzioni incide sul trattamento fiscale ai fini Iva dell'attività di riscossione di cui trattasi, con la conseguenza che l'attività non sarebbe stata comunque soggetta ad Iva qualora effettuata direttamente dalla Comunità autonoma¹⁸.

Chiarito il trattamento Iva dell'attività di riscossione nel caso di svolgimento diretto (esonero) e di delega a soggetto privato, terzo ed indipendente (soggezione), rimane da chiedersi quale sia quello applicabile qualora l'attività sia affidata ad un ente pubblico il quale, pur rientrando nel novero dei soggetti di cui al quinto paragrafo dell'art. 4, la svolga con modalità analoghe a quelle delle *oficinas*. Il quesito sembra rimanere aperto e andrà risolto in relazione al caso concreto, anche se l'assoggettamento ad Iva appare la soluzione in principio più coerente¹⁹.

DOTT. ANDREA QUATTROCCHI
*Dottore di ricerca
in diritto pubblico e tributario
nella dimensione europea,
Università degli studi di Bergamo*

esaminato da Corte di Giustizia, 8 giugno 2006, in causa C- 430/04, un soggetto privato aveva inoltrato una domanda di informazioni fiscali al fine di conoscere quale fosse il regime Iva adottato da un Comune, il quale svolgeva in proprio l'attività svolta dal richiedente (gestione di un centro di cremazione).

¹⁸ Cfr. par. 20-21 della sentenza *Ayuntamiento di Sevilla* e 118 della sentenza in esame.

¹⁹ Ed invero, al par. 119 la Corte scrive : “*en el presente caso, la actividad de liquidación y de recaudación de impuestos esté comprendida, en principio, entre las prerrogativas de la autoridad pública*”. Tuttavia, al successivo par. 119, si legge: “*Si bien la designación de un organismo por el Derecho administrativo de un Estado miembro como organismo de Derecho público resulta pertinente para determinar su tratamiento a efectos del IVA, no puede considerarse decisiva cuando la naturaleza real y la esencia de la actividad que dicho organismo realiza revelan que no se cumplen los requisitos estrictos para la aplicación de la citada regla de no sujeción*”.