

Cauza C-202/90

**Ayuntamiento de Sevilla
împotriva
Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda**

(Cerere pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare formulată de Tribunal Superior de Justicia de Andalucía)

„Persoane plătitoare de TVA – Organisme de drept public”

**HOTĂRÂREA CURȚII (A Cincea Cameră)
din 25 iulie 1991***

În cauza C-202/90,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, de către Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Camera de contencios administrativ) pentru pronunțarea, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe, între

Ayuntamiento de Sevilla

și

Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolului 4 alineatele (1), (4) și (5) din A Șasea Directivă a Consiliului 77/388/CEE din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1),

CURTEA (A Cincea Cameră),

compusă din: J. C. Moitinho de Almeida, președinte de cameră, G. C. Rodríguez Iglesias, Sir Gordon Slynn, F. Grévisse și M. Zuleeg, judecători,

avocat general: G. Tesaro

grefier: D. Louterman, administrator principal

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

*Limba de procedură: spaniola.

- pentru Ayuntamiento de Sevilla, de către E. Barrero González, membru al Serviciului Juridic al Ayuntamiento, în calitate de agent,
- pentru guvernul spaniol, de către Carlos Bastarreche Sagües, Director General de Coordinación Jurídica e Institucional Comunitaria și de către Antonio Hierro Hernández-Mora, Abogado del Estado, în calitate de agenți,
- pentru Comisia Comunităților Europene, de către D. Calleja y Crespo, membru al Serviciului Juridic, în calitate de agent,

având în vedere raportul pentru ședință,

după ascultarea observațiilor orale ale Ayuntamiento de Sevilla, ale guvernului spaniol, reprezentat de Rosario Silva de Lapuerta, Abogado del Estado, în calitate de agent și ale Comisiei, în ședința din 2 mai 1991,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 4 iunie 1991,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin ordonanța din 11 iunie 1990, primită la Curte la 2 iulie 1990, Tribunal Superior de Justicia de Andalucía a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, două întrebări preliminare privind interpretarea articolului 4 alineatele (1), (4) și (5) din A Șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislației statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A Șasea directivă”).

2 Aceste întrebări au fost adresate în cadrul unui litigiu între Ayuntamiento de Sevilla (Primăria din Sevilla) și Recaudadores de las Zonas primera y segunda (colectorii de impozite din prima și a doua zonă).

3 Din dosar rezultă că, în conformitate cu legislația spaniolă, colectorii de impozite dintr-o anumită zonă (denumiți în continuare „colectorii de impozite”) sunt numiți de colectivitatea locală pentru care colectează impozitele și trebuie să furnizeze garanțiile stabilite de aceasta din urmă. Aceștia își îndeplinesc responsabilitățile sub coordonarea funcțională a acestei colectivități locale. Aceștia au dreptul la o remunerație sub forma unei prime de recuperare voluntare, constând într-un procent din sumele recuperate fără constrângere, și într-o participare la majorările aplicate în caz de recuperare forțată. În cele din urmă, colectorii de impozite își pot înființa propriile birouri și pot recruta propriul personal auxiliar.

4 În momentul lichidării primei de recuperare, colectorii din prima și a doua zonă au adăugat la această sumă taxa pe valoare adăugată (denumită în continuare „TVA”). Împotriva unui astfel de mod de calcul Primăria din Sevilla a depus o reclamație economică și administrativă la Tribunal Económico Administrativo Provincial de Sevilla, care a respins acțiunea prin hotărârea din 31 octombrie 1988.

5 Sesizat în cadrul acțiunii introduse împotriva acestei hotărâri, Tribunal Superior de Justicia de Andalucía a hotărât să suspende pronunțarea unei hotărâri și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„a) Articolul 4 alineatele (1) și (4) din Directiva 77/388/CEE trebuie interpretat în sensul că activitatea unui collector de impozite constituie, având în vedere totalitatea caracteristicilor sale, o activitate profesională desfășurată în mod independent, remunerată pe această bază și, în consecință, supusă impozitului?

b) În ipoteza în care activitatea unui collector de impozite ar constitui o activitate desfășurată în mod independent, aplicarea taxei trebuie, cu toate acestea, să fie exclusă, pe motiv că este vorba de activități sau tranzacții îndeplinite în calitate de autorități publice, în sensul articolului 4 alineatul (5) din această directivă?”

6 Pentru o prezentare mai detaliată a faptelor din acțiunea principală, a derulării procedurii, precum și a observațiilor scrise prezentate Curții, se face trimitere la raportul pentru ședință. Aceste elemente din dosar sunt reluate în cele ce urmează numai în măsura în care sunt necesare pentru raționamentul Curții.

Cu privire la prima întrebare

7 În temeiul articolului 4 alineatul (1) din A Șasea directivă:

„«Persoană plătitoare de impozit» înseamnă orice persoană care desfășoară în mod independent, în orice loc, una dintre activitățile economice menționate la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.”

8 Instanța națională dorește să afle care sunt elementele care trebuie avute în vedere pentru a stabili dacă o activitate cum este cea a collectorilor de impozite trebuie considerată ca fiind activitate desfășurată sau nu în mod independent, în sensul acestei dispoziții.

9 În acest sens, articolul 4 alineatul (4) primul paragraf prevede:

„Termenul «în mod independent» utilizat la alineatul (1) exclude de la plata impozitului salariații și alte persoane în măsura în care acestea sunt obligate față de angajatorul lor printr-un contract de muncă sau prin orice alt raport juridic care creează relații de subordonare în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și răspunderea angajatorului.”

10 Din documentele prezentate Curții, collectorii de impozite nu primesc salariu și nu sunt obligați față de administrația locală printr-un contract de muncă. Prin urmare, ar trebui analizat dacă raportul juridic cu administrația locală creează, cu toate acestea, relații de subordonare, prevăzute la articolul 4 alineatul (4) din directivă.

11 În ceea ce privește, în primul rând, condițiile de muncă, nu există o relație de subordonare, din moment ce collectorii de impozite își asigură și își organizează în mod independent, în cadrul limitelor prevăzute de lege, personalul, echipamentele și materialele necesare exercitării activităților acestora.

12 În aceste condiții, dependența funcțională a collectorilor de impozite față de autoritatea locală care le poate da instrucțiuni, precum și faptul că fac obiectul unui control disciplinar realizat de autoritatea respectivă nu sunt hotărâtoare pentru a considera raportul lor juridic cu localitatea respectivă prin raportare la articolul 4 alineatul (4) din directivă (a se vedea, în ceea ce privește controlul disciplinar, hotărârea Curții din 26 martie 1987, Comisia/Țările de Jos, punctul 14, cauza 235/85, Rec., p. 1471).

13 În al doilea rând, în ceea ce privește condițiile de remunerare, nu există o relație de subordonare, din moment ce colecții de impozite suportă riscul economic al activității lor, în măsura în care profitul pe care îl obțin depinde nu numai de valoarea impozitelor recuperate, ci și de cheltuielile legate de organizarea personalului și a materialului activității acestora.

14 În cele din urmă, în ceea ce privește responsabilitatea angajatorului, faptul că administrația localității respective poate fi trasă la răspundere pentru comportamentul colecțiilor de impozite atunci când acționează ca delegați ai autorității publice nu este suficient pentru a stabili existența unei relații de subordonare.

15 Criteriul decisiv în această privință este cel al responsabilității care rezultă din raporturile contractuale stabilite de către colecții de impozite pe parcursul desfășurării activității, precum și responsabilitatea lor față de pagubele provocate părților terțe, atunci când nu acționează în calitate de delegați ai autorității publice.

16 Prin urmare, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 4 alineatele (1) și (4) din A Șasea directivă trebuie să fie interpretat în sensul că o activitate cum este cea a colecțiilor de impozite trebuie considerată ca fiind desfășurată în mod independent.

Cu privire la a doua întrebare

17 A doua întrebare se referă la interpretarea articolului 4 alineatul (5) din A Șasea directivă, care prevede la primul paragraf:

„Statele, regiunile, provinciile, localitățile și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane plătitoare de impozit pentru activitățile sau tranzacțiile pe care le desfășoară în calitate de autorități publice, chiar dacă percep drepturi, redevențe, contribuții sau retribuții.”

18 Astfel cum a hotărât Curtea în mai multe rânduri, analiza acestui text, în lumina obiectivelor directivei, pune în evidență faptul că două condiții trebuie să fie îndeplinite cumulativ pentru ca excepția să se aplice, și anume activitățile trebuie să fie desfășurate de un organism de drept public iar organismul în cauză să acționeze ca autoritate publică (hotărârea din 11 iulie 1985, Comisia/Germania, punctul 11, cauza 107/84, Rec., p. 2655; hotărârea din 26 martie 1987, Comisia/Țările de Jos, menționată anterior, punctul 21; hotărârea din 17 octombrie 1989, Comune di Carpaneto Piacentino și alții, punctul 12, cauzele 231/87 și 129/88, Rec., p. 3233).

19 În ceea ce privește prima dintre aceste două condiții, Curtea a precizat deja în hotărârea din 26 martie 1987, menționată anterior, punctul 21, că o activitate desfășurată de o persoană de drept privat nu este scutită de TVA numai pentru că activitatea constă în realizarea de acte care intră sub incidența prerogativelor autorității publice.

20 Rezultă că, din moment ce o administrație locală încredințează activitatea de colectare a impozitelor unei persoane de drept privat independente, exceptarea prevăzută de dispoziția menționată anterior nu se aplică.

21 Prin urmare, ar trebui să se răspundă la a doua întrebare că articolul 4 alineatul (5) din A Șasea directivă trebuie să fie interpretat în sensul că această prevedere nu se aplică în cazul în

care autoritatea publică nu desfășoară această activitate în mod direct, ci este încredințată unei părți terțe independente.

Cu privire la cheltuielile de judecată

22 Cheltuielile efectuate de către guvernul spaniol și de către Comisia Comunităților Europene, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile din acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura din fața instanței naționale, este de competența acestei instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA (A Cincea Cameră),

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de către Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, prin ordonanța din 11 iunie 1990, hotărăște:

1) Articolul 4 alineatele (1) și (4) din A Șasea directivă trebuie să fie interpretat în sensul că o activitate cum este cea a colectorilor de impozite trebuie considerată ca fiind desfășurată în mod independent.

2) Articolul 4 alineatul (5) din A Șasea directivă trebuie să fie interpretat în sensul că această prevedere nu se aplică în cazul în care autoritatea publică nu desfășoară această activitate în mod direct, ci este încredințată unei părți terțe independente.

Moitinho de Almeida

Rodríguez Iglesias

Slynn

Grévisse

Zuleeg

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, 25 iulie 1991.

Grefier

Președintele celei de A Cincea Camere

J.-G. Giraud

J. C. Moitinho de Almeida