SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

18 ottobre 2007 *

Nel procedimento C-355/06,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Gerechtshof te Amsterdam (Paesi Bassi), con decisione 28 agosto 2006, pervenuta in cancelleria il 30 agosto 2006, nella causa tra

J.A. van der Steen

e

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans, presidente di sezione, dai sigg. L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. Kūris (relatore) e dalla sig.ra C. Toader, giudici,

* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston
cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per il governo olandese, dalla sig.ra H.G. Sevenster, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. D. Triantafyllou e A. Weimar, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 giugno 2007,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia pendente tra il sig. van der Steen e l'inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht (in prosieguo: l'«inspecteur») in merito al rigetto di un reclamo avverso una decisione di quest'ultimo, la quale considera un'unica entità fiscale, ai fini della riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), una società ed il ricorrente stesso, unico amministratore, azionista e dipendente della detta società.

Contesto normativo

Normativa comunitaria

3 Ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, 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 sono assoggettate all'IVA.

4 Ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare

attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

(...)

4. L'espressione "in modo indipendente", di cui al paragrafo 1, esclude dall'imposizione i lavoratori dipendenti ed altre persone se essi sono vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi altro rapporto giuridico che introduca vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione ed alla responsabilità del datore di lavoro.

Con riserva della consultazione di cui all'articolo 29, ogni Stato membro ha la facoltà di considerare come unico soggetto passivo le persone residenti all'interno del paese che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

(...)».

Normativa nazionale

5 L'art. 7, n. 1, della legge 28 giugno 1968, relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Wet op de omzetbelasting) (Staatsblad 1968, n. 329, in prosieguo: la «legge sull'IVA») dispone quanto segue:

«È imprenditore chiunque eserciti un'attività commerciale in modo indipendente».

6 Conformemente all'art. 7, n. 2, della legge sull'IVA, per «impresa» deve intendersi in particolare l'esercizio di una professione o la gestione di un elemento del patrimonio per trarne redditi duraturi.

7 Ai sensi dell'art. 7, n. 4, della detta legge:

«Le persone fisiche e gli organismi ai sensi della legge generale sulle imposte statali che sono imprenditori ai sensi di questo articolo, residenti o con sede nei Paesi Bassi o che vi hanno uno stabilimento permanente ed i cui rapporti finanziari, economici ed organizzativi sono tali da rappresentare un'unità, sono considerati, su domanda o meno di uno o più di essi, un unico imprenditore con decisione impugnabile dell'inspecteur, a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data in cui l'inspecteur ha adottato la detta decisione. Le modalità della creazione, della modifica e della cessazione dell'unità fiscale possono essere fissate con decreto ministeriale».

Controversia principale e questione pregiudiziale

8 Il sig. van der Steen ha gestito fino al 6 marzo 1998 un'impresa individuale che forniva servizi di pulizia. In quanto tale, era imprenditore ai sensi della legge sull'IVA.

9 A partire dal 6 marzo 1998, l'interessato è divenuto direttore e unico azionista della società a responsabilità limitata J.A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (in

prosieguo: la «società»), costituita il 4 luglio 1991, che ha ripreso e continuato l'attività precedentemente svolta dall'impresa individuale. La società in quanto tale era un'impresa ai sensi della legge sull'IVA.

10 Il sig. van der Steen aveva concluso con la società un contratto di lavoro ai sensi del quale percepiva uno stipendio mensile fisso, nonché un assegno annuale per le vacanze pari all'8 % del suo stipendio mensile. La società tratteneva dal suo stipendio l'imposta sul reddito ed i premi assicurativi obbligatori. Egli era il solo dipendente della società.

11 Poiché la società non riusciva a far fronte ai suoi debiti, nel mese di dicembre 2002 è stata depositata una domanda di fallimento. La società è stata dichiarata fallita il 5 gennaio 2005.

12 Dalla lettera del 18 dicembre 2002 risulta che il sig. van der Steen ha chiesto all'inspecteur che gli fosse assegnata una partita IVA distinta da quella della società, per non costituire con la sua società un'unica entità fiscale ai sensi della legge sull'IVA.

13 Con decisione 28 aprile 2004, l'inspecteur ha deciso che il sig. van der Steen e la società costituivano, a partire dal 1° maggio 2004, un'entità fiscale conformemente all'art. 7, n. 4, della legge sull'IVA. A sostegno di tale decisione, esso ha rinviato alla sentenza dello Hoge Raad der Nederlanden 26 aprile 2002, n. 35775. Il 16 agosto 2004, in seguito a reclamo, esso ha confermato la sua posizione facendo riferimento ad una decisione dello Staatssecretaris van Financiën (Ministero delle Finanze) 24 luglio 2002, fondata su tale sentenza.

14 Il sig. van der Steen ha proposto un ricorso avverso le dette decisioni dinanzi al Gerechtshof te Amsterdam, sottolineando che tali decisioni possono essere giustificate solo qualora l'interessato soddisfi i requisiti stabiliti per un imprenditore ai sensi della legge sull'IVA, ma si chiede se una siffatta constatazione sia compatibile con il diritto comunitario.

15 Il Gerechtshof te Amsterdam ritiene che non si possa affermare che il sig. van der Steen si trovasse, rispetto alla società, in un rapporto di subordinazione. Esso si chiede quindi se, in applicazione delle disposizioni dell'art. 7, n. 4, della legge sull'IVA, che costituisce la misura di applicazione, nell'ordinamento nazionale, delle disposizioni dell'art. 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva, si possa considerare che l'interessato svolga le sue attività in modo indipendente, senza che per questo si debba considerare che esso eserciti attività economiche in modo indipendente ai sensi dell'art. 4, n. 1, della detta direttiva.

16 Pertanto, il Gerechtshof te Amsterdam ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 4, n. 1, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che, qualora una persona fisica svolga quale unica attività l'effettiva esecuzione di tutti i lavori derivanti dalle attività di una società a responsabilità limitata di cui sia unico amministratore, unico azionista e unico "membro del personale", i detti lavori non costituiscono attività economica in quanto sono effettuati nell'ambito della gestione e della rappresentanza della società a responsabilità limitata e quindi non nel circuito economico».

Sulla questione pregiudiziale

17 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se, ai fini dell'applicazione dell'art. 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva, una persona fisica che esegue l'insieme dei lavori in nome e per conto di una società, soggetta a imposta, in esecuzione di un contratto di lavoro che la vincola alla detta società, di cui tale persona fisica è peraltro l'unico azionista, amministratore e membro del personale, debba essa stessa essere considerata un soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva.

18 Occorre anzitutto rammentare che l'art. 4, n. 1, della sesta direttiva considera soggetto passivo una persona che esercita in modo indipendente una delle attività economiche di cui al n. 2 dello stesso articolo.

19 L'art. 4, n. 4, primo comma, della sesta direttiva precisa che l'espressione «in modo indipendente» esclude dall'imposizione i lavoratori dipendenti ed altre persone se essi sono vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi altro rapporto giuridico che introduca vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione, nonché alla responsabilità del datore di lavoro.

20 Il n. 4, secondo comma, del detto articolo prevede che, con riserva della consultazione di cui all'art. 29 della sesta direttiva, gli Stati membri possono considerare come unico soggetto passivo le persone residenti all'interno del paese che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

21 A tal riguardo, si deve constatare che, in una situazione come quella in esame nella causa principale, deve essere ammessa l'esistenza di un rapporto di subordinazione tra i due soggetti interessati.

22 Infatti, occorre rilevare, in primo luogo, che se è vero che l'attività di pulizie da parte della società era svolta unicamente dal sig. van der Steen, i contratti per i servizi di pulizia erano tuttavia stipulati dalla società, che versava all'interessato uno stipendio mensile ed un assegno annuale fisso per le vacanze. La società tratteneva dal suo stipendio l'imposta sul reddito ed i contributi previdenziali. Il sig. van der Steen dipendeva pertanto dalla società per quanto riguarda la determinazione delle sue condizioni di retribuzione.

23 In secondo luogo, si deve osservare che il sig. van der Steen, al momento di fornire i suoi servizi come impiegato, non agiva a nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità, bensì per conto e sotto la responsabilità della società.

24 In terzo luogo, la Corte ha dichiarato che, per quanto riguarda le condizioni di retribuzione, un vincolo di subordinazione non sussiste qualora gli interessati sopportino il rischio economico della loro attività (v. sentenza 25 luglio 1991, causa C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Racc. pag. I-4247, punto 13).

25 A tal riguardo, il giudice del rinvio precisa che il sig. van der Steen non sopportava alcun rischio economico intervenendo in qualità di amministratore della società e svolgendo le sue attività nell'ambito delle operazioni realizzate dalla società nei confronti di terzi.

26 Ne consegue che un dipendente nella situazione del ricorrente nella causa principale non può essere considerato un soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva.

27 Le sentenze 27 giugno 1996, causa C-107/94, Asscher (Racc. pag. I-3089), e 27 gennaio 2000, causa C-23/98, Heerma (Racc. pag. I-419), non possono condurre ad una diversa interpretazione della detta disposizione.

28 Infatti, nella citata sentenza Heerma, dopo aver constatato che la locazione di un bene da parte dell'interessato alla società di persone di cui era socio e per la quale percepiva un canone costituiva una prestazione a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva, la Corte ha dichiarato, al punto 17, che il socio il quale dia in locazione un bene immobile alla società avente la qualità di soggetto passivo, di cui fa parte, agisce in modo indipendente ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva.

29 Analogamente, al punto 18 della detta sentenza, la Corte ha precisato che per quanto riguarda l'attività di cui trattasi non esistono, tra la società e il socio, vincoli di subordinazione analoghi a quelli menzionati all'art. 4, n. 4, primo comma, della sesta direttiva. Al contrario, dando in locazione alla società un bene materiale, il socio ha agito a nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità, quand'anche sia nel contempo amministratore della società conduttrice.

30 Nella causa principale è pacifico che se è vero che il sig. van der Steen era l'unico amministratore e l'unico azionista della società, egli svolgeva tuttavia le sue attività nell'ambito di un contratto di lavoro. Ne consegue che la situazione del sig. van der Steen non è quella descritta nella citata sentenza Heerma, e che, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 22 delle sue conclusioni, posto che i lavori svolti dall'interessato a vantaggio della società rientravano nell'ambito di applicazione del contratto di lavoro, tali lavori, secondo il chiaro tenore dell'art. 4, n. 4, della sesta direttiva, esulavano, in linea di massima, dal campo di applicazione dell'IVA.

31 Inoltre, il ragionamento adottato dalla Corte, la quale ha dichiarato, al punto 26 della citata sentenza Asscher, che il direttore di una società di cui è l'unico azionista non esercita la sua attività nell'ambito di un rapporto di subordinazione, di modo che egli non può essere considerato un «lavoratore» ai sensi dell'art. 48 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 39 CE), ma va ritenuto una persona che esercita un'attività autonoma ai sensi dell'art. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE), non può essere esteso alla causa principale in esame, estranea alla libera circolazione delle persone e rientrante nel solo ambito dell'IVA, nonché diretta a definire la qualifica di soggetto passivo ai fini di tale imposta.

32 Alla luce delle considerazioni che precedono occorre risolvere la questione proposta dichiarando che, ai fini dell'applicazione dell'art. 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva, una persona fisica che esegue l'insieme dei lavori in nome e per conto di una società, soggetta a imposta, in esecuzione di un contratto di lavoro che la subordina alla detta società, di cui tale persona fisica è peraltro l'unico azionista, amministratore e membro del personale, non è essa stessa un soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva.

Sulle spese

33 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

Ai fini dell'applicazione dell'art. 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, una persona fisica che esegue l'insieme dei lavori in nome e per conto di una società, soggetta a imposta, in esecuzione di un contratto di lavoro che la subordina alla detta società, di cui tale persona fisica è peraltro l'unico azionista, amministratore e membro del personale, non è essa stessa un soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 1, della detta direttiva.

Firme