CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GEORGES COSMAS

presentate il 20 maggio 1999 *

I — Introduzione

1. Con la presente domanda di pronunzia pregiudiziale proposta in forza dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), lo Hoge Raad dei Paesi Bassi ha sottoposto alla Corte una questione relativa all'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 [1] (in prosieguo: la «sesta direttiva»). Alla Corte si chiede, in particolare, di interpretare tale disposizione per dichiarare se la locazione di un immobile ad una società da parte di un socio della stessa costituisca un'«attività economica esercitata in modo indipendente», di modo tale che detto socio, la cui unica attività economica consiste in tale locazione, possa essere qualificato come soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») ai sensi della predetta direttiva.

* Lingua originale: il greco.

1 — GU L 145, pag. 1.

II — Il contesto giuridico

2. Il campo di applicazione del sistema comune istituito dalla sesta direttiva IVA è definito dall'art. 2 della stessa, che dispone:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. 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;

2. le importazioni di beni».

3. L'art. 4 della direttiva, compreso nel capo IV, il cui titolo è «Soggetti passivi», dispone:

«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].

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.

3. (...)

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.

5. (...)».

4. L'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva prevede l'esenzione dall'IVA, in linea di massima, delle locazioni di beni immobili. In tal caso, tuttavia, l'art. 13, parte C, lett. a), autorizza gli Stati membri ad accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione.

Come rilevano la Commissione [3] ed il governo olandese [4], conformemente alle citate disposizioni della sesta direttiva la legislazione olandese concede la possibilità di optare per l'imposizione in caso di locazioni di beni immobili, come quella oggetto del procedimento a quo.

2 — Nota riguardante esclusivamente la versione greca delle presenti conclusioni.

3 — V. punto 1 delle sue osservazioni scritte.

4 — Al punto 5 delle sue osservazioni scritte, il governo olandese si richiama all'art. 11, n. 1, lett. b), della legge olandese del 1968 sulle imposte sulla cifra d'affari (Wet op de omzetbelasting), cui fa riferimento, peraltro, l'ordinanza di rinvio del giudice nazionale.

III — Gli elementi di fatto

5. Il signor J. Heerma, residente a Welsrijp, che gestiva un'azienda agricola, il 1° gennaio 1994 costituiva insieme alla moglie la società J. Heerma/K. Heerma-Graanstra (in prosieguo: la «società») con sede a Welsrijp, nella quale conferiva i beni mobili che costituivano i mezzi di produzione della propria impresa agricola, unitamente al valore economico degli altri beni aziendali.

6. Verso il giugno del 1994 l'interessato iniziava la costruzione di una stalla. Per quanto riguarda la detta stalla, veniva stipulato, in data 18 novembre 1994, un contratto di affitto tra il signor J. Heerma e la società per la durata di sei anni dietro pagamento di un canone annuo di 12 000 NLG, con decorrenza 1° novembre 1994. Come rileva il governo olandese, il 23 dicembre 1994 detto contratto di locazione è stato approvato dalla camera dell'agricoltura di Frise (Grondkamer voor Friesland).

7. Come precisa il giudice a quo, in correlazione con tale contratto di locazione l'interessato e la società presentavano all'ispettore tributario, in data 15 agosto 1994, domanda per l'applicazione dell'art. 11, n. 1, lett. b), sub 5, della legge olandese del 1968 sulle imposte sulla cifra d'affari (nella versione del 1994). Con tale domanda, il signor J. Heerma e la società chiedevano di essere dispensati dall'esenzione IVA.

La domanda veniva respinta dall'ispettore tributario il 14 ottobre 1994. Tale decisione costituiva oggetto di un reclamo amministrativo al medesimo ispettore, che questi respingeva con una nuova decisione.

L'interessato proponeva ricorso avverso quest'ultima decisione dinanzi al Gerechtshof di Leeuwarden, che annullava sia tale decisione che il primo rigetto del reclamo e dichiarava che la locazione della stalla da parte dell'interessato, a partire dal 1° novembre 1994, non era esente dall'imposta sulla cifra d'affari.

8. In particolare, nella sentenza 4 ottobre 1996, il Gerechtshof riteneva che nelle circostanze della specie, per quanto riguarda il signor J. Heerma e la stalla, si trattasse di un imprenditore che sfrutta un elemento patrimoniale al fine di ricavare introiti aventi carattere di stabilità, ai sensi dell'art. 7 della legge sulle imposte sulla cifra d'affari. Secondo il Gerechtshof, inoltre, sul detto contratto di locazione non influiva la circostanza che il locatore, in quanto socio, avesse interessi nella società conduttrice, né si può affermare che il signor J. Heerma con l'affitto del tipo considerato non svolgesse un'attività economica, stante il rapporto tra lui e la società.

9. Lo Staatssecretaris van Financiën (segretario di Stato per le Finanze olandese) proponeva ricorso avverso detta sentenza del Gerechtshof di Leewarden. In esso deduceva che la locazione dell'immobile implicava in effetti la locazione di beni aziendali propri, che l'interessato limitava le proprie attività alla locazione dell'immobile alla società e che, pertanto, si poteva parlare di attività a circuito chiuso; in conclusione, non sarebbe consentito parlare di partecipazione ad un'attività economica e quindi neanche di rapporto tra imprenditori.

10. Lo Hoge Raad dei Paesi Bassi rileva anzitutto che la società di diritto olandese, vale a dire un insieme di persone fisiche che, pur essendo privo di personalità giuridica, possiede l'autonomia di fatto propria delle società, svolge attività economiche indipendenti e va a tale titolo considerata soggetto passivo d'imposta ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva.

11. Il giudice a quo osserva inoltre che, sulla base della sentenza della Corte 26 settembre 1996, Enkler[5], la locazione di un bene immobile come innanzi descritta è da considerarsi come un'attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva, dal momento che il Gerechtshof — senza che ciò sia contestato in sede d'impugnazione — ha dichiarato che la locazione avveniva alla scopo di ricavare introiti aventi carattere di stabilità.

12. Tuttavia, il giudice a quo rileva che questo motivo solleva il problema se l'art. 4, n. 1, debba essere interpretato nel senso che, in un caso quale quello di specie, la locazione dell'immobile di cui trattasi, dato il legame tra il locatore e il conduttore, va considerata un'attività economica prestata in modo indipendente, oppure nel senso che la menzionata indipendenza viene meno; quest'ultima considerazione potrebbe implicare che il socio locatore viene a formare un tutt'uno con la società, di modo che si è in presenza di un unico soggetto passivo d'imposta, secondo l'accezione della detta disposizione della direttiva.

IV — La questione pregiudiziale

13. I motivi sopra menzionati hanno indotto lo Hoge Raad dei Paesi Bassi, giudice del rinvio, a chiedere alla Corte, in forza dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), di pronunciarsi in via pregiudiziale sulla seguente questione:

«Se l'art. 4, n. 1, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che, qualora

5 — Causa C-230/94 (Racc. pag. I-4517).

una persona abbia come unica attività economica la locazione di un bene corporale alla società di persone di cui è socia, tale locazione, ancorché costituisca un'attività economica, non deve considerarsi compiuta in modo indipendente in quanto il socio e la società devono essere considerati come un unico soggetto passivo ai sensi del citato art. 4, n. 1».

V — Soluzione della questione pregiudiziale

14. Con la suddetta questione pregiudiziale il giudice a quo chiede alla Corte di precisare se, nel caso in cui il socio di una società semplice dia in locazione un bene materiale a detta società, tale locazione costituisca una «attività economica esercitata in modo indipendente» ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva, il che consentirebbe di considerare come soggetti passivi sia la società che il socio locatore, ovvero se, nella specie, la società ed il socio siano assimilati e, pertanto, l'attività non sia svolta in modo indipendente ed esista, in sostanza, un solo soggetto passivo.

15. Occorre anzitutto sottolineare che, come rilevano il giudice a quo e la Commissione, in diritto olandese una società semplice come quella nella causa a qua, che pur essendo priva di personalità giuridica possiede, in quanto insieme di persone fisiche, l'autonomia di fatto propria delle società, può svolgere attività economiche indipendenti e va a tale titolo considerata soggetto passivo d'imposta ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva.

Come osserva giustamente la Commissione, tale concezione propria dell'ordinamento giuridico olandese non è contraria né alla lettera né allo spirito della sesta direttiva. Da un lato, l'art. 4, n. 1, della sesta direttiva dispone che si considera soggetto passivo «*chiunque*» esercita in modo indipendente le attività economiche indicate nello stesso articolo. D'altro canto, conformemente allo scopo della sesta direttiva, che è volta a garantire una migliore neutralità dell'imposta mediante una definizione ampia della nozione di «soggetto passivo», la giurisprudenza della Corte ha ripetutamente sottolineato che l'art. 4 della direttiva ha una sfera di applicazione molto ampia [6]. La forma giuridica particolare che una persona normalmente assume non incide di per sé sulla possibilità di qualificarla come «soggetto passivo» dell'imposta. Pertanto, in particolare, nemmeno il possesso della personalità giuridica costituisce una condizione sine qua non ai fini della qualifica di un gruppo di persone come «soggetto passivo» dell'imposta. Poiché il diritto nazionale di fatto consente a

6 — V., in particolare, sentenza 4 dicembre 1990, causa C-186/89, Van Tiem (Racc. pag. I-4363, punto 17).

tale gruppo di persone sprovvisto di personalità giuridica di esercitare attività economiche soggette ad IVA in forza dell'art. 4 della sesta direttiva, tale gruppo può, da un punto di vista organico, essere qualificato come «soggetto passivo» dell'imposta, come ogni altra persona dotata di personalità giuridica.

16. Occorre inoltre rilevare che, giustamente, né il giudice a quo né le parti interessate hanno contestato il «carattere economico» della locazione di un bene immobile da parte del signor J. Heerma alla società di cui fa parte.

La Corte, che adotta un'interpretazione molto ampia delle nozioni di «attività economica» e di «sfruttamento di un bene materiale o immateriale» [7] di cui all'art. 4 della sesta direttiva [8], sempreché siano esercitate «per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità» [9], ritiene che «la locazione di un bene materiale costituisce uno sfruttamento di tale bene che dev'essere qualificato "attività economica" ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva quando viene effettuato per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità» [10]. Così, per stabilire se, nella specie, la locazione del bene materiale considerato viene effettuata allo scopo di ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità, la Corte ritiene che «spetta al giudice nazionale valutare il complesso dei dati del caso specifico» [11], e, in particolare, valutare la natura del bene e le circostanze del suo sfruttamento [12].

7 — V. sentenza Van Tiem, citata alla nota 6, in cui la Corte ha dichiarato che «l'art. 4 della sesta direttiva prevede per l'imposta sul valore aggiunto una sfera di applicazione molto ampia che comprende tutte le fasi produttive, distributive e della prestazione dei servizi» (punto 17).

8 — Riguardo al nesso esistente tra tali espressioni, e in particolare al fatto che lo «sfruttamento di un bene materiale o immateriale», di cui alla seconda frase dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva, costituisce un'applicazione specifica e non una deroga al criterio dell'«attività economica» di cui alla prima frase dello stesso paragrafo, v. sentenza Enkler, citata alla nota 5 (punto 22), e le mie conclusioni nella medesima causa (paragrafi 12-14).

9 — Come sottolinea la Corte nella sentenza Van Tiem, citata alla nota 6, «la nozione di "sfruttamento" si riferisce, conformemente ai presupposti che implica il principio della neutralità del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, a qualsiasi operazione, indipendentemente dalla sua forma giuridica, che miri a trarre dal bene in questione introiti che hanno carattere stabile» (punto 18). Sull'esigenza di accertare se l'attività in questione presenti un certo grado di stabilità e di continuità, v. le mie conclusioni nella causa Enkler, citata alla nota 5 (paragrafo 15).
Così, secondo la giurisprudenza della Corte, non devono essere considerati attività economiche che conferiscono al soggetto che effettua le dette operazioni la qualità di soggetto passivo «il mero acquisto e la mera detenzione di obbligazioni, che non siano strumentali ad un'altra attività d'impresa, e la riscossione degli introiti che ne derivano (...)» (V. sentenza 6 febbraio 1997, causa C-80/95, Harnas & Helm, Racc. pag. I-745, punto 20), analogamente al semplice acquisto ed alla semplice detenzione di partecipazioni. «Infatti, la semplice partecipazione finanziaria presso altre imprese non costituisce un caso di sfruttamento di un bene volto a ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità, poiché l'eventuale dividendo, frutto di tale partecipazione, discende dalla mera proprietà del bene» (V. sentenza 20 giugno 1991, causa C-60/90, Polysar, Racc. pag. I-3111, punto 13). La Corte ha inoltre ritenuto che, non costituendo il corrispettivo di nessuna attività economica ai sensi della sesta direttiva, la percezione di dividendi non rientra nel campo d'applicazione dell'IVA. (V., al riguardo, sentenza 22 giugno 1993, causa C-333/91, Sofitam, Racc. pag. I-3513, punto 13).

10 — V. sentenza Enkler, citata alla nota 5 (punti 21 e 22). La Corte ha inoltre considerato che «il fatto che il proprietario di un bene immobile conceda a terzi un diritto di superficie su detto bene va considerato come sfruttamento del bene se detta concessione è stipulata, contro corrispettivo, per un periodo determinato. Detta condizione deve considerarsi soddisfatta allorché, come nell'ipotesi contemplata nella causa principale, il diritto di superficie viene concesso per una durata di diciotto anni contro pagamento di un canone annuo». V. sentenza Van Tiem, citata alla nota 6 (punto 19).

11 — V. sentenza Enkler, citata alla nota 5 (punto 30).

12 — V. sentenza Enkler, citata alla nota 5 (punti 23-29).

Nella specie, come rileva il giudice del rinvio, il giudice nazionale competente a pronunciarsi sulle questioni di fatto (ossia il Gerechtshof di Leewarden, le cui constatazioni dei fatti, come si osserva nell'ordinanza di rinvio, non formano oggetto di verifica nell'ambito dell'impugnazione dinanzi al giudice a quo) ha considerato che la locazione controversa nella causa a qua veniva effettuata per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità: occorre pertanto riconoscere che il giudice a quo e tutti gli interessati ritengono giustamente che detta locazione di una stalla, pattuita per una durata di sei anni dietro pagamento di un canone annuo di 12 000 NLG, costituisca un'attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva.

17. Dalle osservazioni che precedono discende che, in realtà, la questione fondamentale che si pone nella specie è se l'attività economica di cui trattasi sia esercitata «in modo indipendente» nel senso attribuito a tale espressione dall'art. 4 della sesta direttiva.

18. L'art. 4, n. 1, della sesta direttiva non precisa il significato dell'espressione «in modo indipendente». Tuttavia, occorre tenere conto dei seguenti elementi: in primo luogo, la formulazione di tale paragrafo, considerato nel suo complesso, indica che l'«indipendenza» non riguarda genericamente il regime giuridico o la professione della persona che esercita un'attività economica, bensì le circostanze particolari nelle quali tale attività viene esercitata; in secondo luogo, poiché l'esercizio «in modo indipendente» dell'attività economica costituisce condizione per poter qualificare una persona come «soggetto passivo», la portata dell'espressione «in modo indipendente», come d'altro canto la portata della nozione generale di «soggetto passivo» non sono influenzate dagli obiettivi o dai risultati di detta attività [13]; infine, conformemente allo scopo della sesta direttiva, che è volta a garantire una migliore neutralità dell'imposta, occorre riconoscere che la nozione di esercizio «in modo indipendente» dell'attività economica va interpretata estensivamente, come avviene nel caso della nozione stessa di «soggetto passivo» [14].

19. L'esigenza di un'interpretazione ampia deriva inoltre dalle disposizioni dell'art. 4, n. 4, della sesta direttiva. Dette disposizioni mirano a definire in chiave negativa l'espressione «in modo indipendente» di cui al n. 1 del medesimo articolo. Per l'esattezza, esse prevedono, in ordine successivo, un caso che esclude l'esistenza di indipendenza giuridica (primo comma), ed un caso che, a titolo d'eccezione, consente di considerare come unico soggetto passivo due persone che siano giuridicamente indipendenti ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi (secondo comma).

13 — V., al riguardo, sentenza Enkler, citata alla nota 5, punto 25: «(...) come risulta dall'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, gli scopi o i risultati dell'attività sono di per sé irrilevanti per la determinazione della sfera di applicazione della stessa direttiva».

14 — V. supra, paragrafo 15 delle presenti conclusioni.

20. In tale contesto, prima di analizzare l'attività economica in discussione nella causa a qua in base alle osservazioni generali ricavate dall'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, occorre esaminare se detta attività possa rientrare nell'ambito di applicazione dei due commi del n. 4 del medesimo articolo.

21. L'art. 4, n. 4, primo comma, della sesta direttiva definisce l'espressione «in modo indipendente» in maniera negativa, nel senso che dispone che detto termine «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» [15].

È evidente che il socio che affitti un bene immobile alla società di cui fa parte non è un lavoratore subordinato e che la locazione non costituisce un «rapporto giuridico che introduca vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione ed alla responsabilità del datore di lavoro». Nella specie, pertanto, l'unica questione da esaminare è se il contratto di locazione stipulato tra il socio di una società semplice e la società stessa costituisca un rapporto giuridico che introduce comunque un vincolo di subordinazione che, per la sua portata, possa essere equiparato al vincolo creato nell'ambito del rapporto di lavoro subordinato tra una persona ed il suo datore di lavoro [16].

15 — L'allegato A, punto 2, ad articolo 4, della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/228/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 1967, n. 71, pag. 1303; in prosieguo: la «seconda direttiva»), dispone: «Scopo dell'espressione "in modo indipendente" è soprattutto di sottrarre all'imposizione i dipendenti vincolati al loro datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato».
Si deve rilevare che il testo della sesta direttiva non comprende più il termine «soprattutto», il che non significa affatto che la definizione in negativo dell'espressione «in modo indipendente» non sia più valida.

16 — Riguardo alla definizione di tali vincoli, v. sentenza 25 luglio 1991, causa C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla (Racc. pag. I-4247), relativa alle attività degli esattori incaricati, in Spagna, della riscossione delle imposte locali. In detta sentenza, la Corte ha dichiarato che per quanto attiene, in primo luogo, alle condizioni di lavoro, non è configurabile un vincolo di subordinazione allorché la persona che esercita l'attività economica si procura ed organizza direttamente e in modo autonomo, entro i limiti legali fissatile, il personale e i beni strumentali necessari all'esercizio delle sue attività (punto 11), che per quanto riguarda, in secondo luogo, le condizioni di retribuzione, non sussiste un vincolo di subordinazione qualora sulla persona in questione gravi il rischio economico della sua attività e che, infine il criterio decisivo è quello della responsabilità ex contractu di detta persona nell'esercizio della sua attività nonché della sua responsabilità per i danni prodotti a terzi. Come ha rilevato l'avvocato generale Tesauro nelle sue conclusioni nella suddetta causa, «va qualificato come lavoratore autonomo un lavoratore che non è inserito organicamente in un'impresa; che dispone di un'adeguata libertà organizzativa quanto alle risorse umane e materiali da utilizzare per l'esercizio dell'attività in questione; e che sopporta il rischio economico di tale attività» (paragrafo 6).
V. anche sentenza 20 marzo 1987, causa 235/85, Commissione/Paesi Bassi (Racc. pag. 1471, punto 14): «tuttavia, si deve constatare che i notai e gli ufficiali giudiziari non sono affatto gerarchicamente subordinati alla pubblica autorità, giacché non fanno parte della pubblica amministrazione. Essi svolgono, infatti, la loro attività per conto proprio e ne sono personalmente responsabili; organizzano liberamente, entro determinati limiti imposti dalla legge, le modalità d'esecuzione del loro lavoro e riscuotono in nome proprio gli emolumenti che costituiscono il loro reddito. Il fatto ch'essi siano soggetti ad un controllo disciplinare e alla sorveglianza della pubblica autorità, situazione comune ad altre professioni disciplinate dalla legge, nonché il fatto che le loro retribuzioni siano fissate dalla legge, non bastano a farli considerare vincolati ad un datore di lavoro in base ad un rapporto giuridico di subordinazione ai sensi dell'art. 4, n. 4».

Indipendentemente dalla legittimità dell'applicazione analogica di detta disposizione al caso del contratto di affitto [17], è altrettanto evidente che, come rilevano giustamente la Commissione ed il governo tedesco, il contratto di locazione in discussione nella causa a qua non implica l'esistenza di vincoli di subordinazione tra le parti contraenti analoghi a quelli inerenti al contratto di lavoro o ad altri rapporti giuridici che introducono vincoli di subordinazione per quanto riguarda le condizioni di lavoro e di retribuzione e la responsabilità del datore di lavoro.

Infatti, il contratto di locazione di cui al procedimento a quo sembra creare un rapporto giuridico nel cui ambito il signor J. Heerma esercita l'attività economica della locazione in nome proprio e sotto la propria responsabilità, non riceve direttive né istruzioni della società conduttrice e sopporta il rischio economico e la responsabilità della locazione. Peraltro, dagli atti non risulta che il rapporto giuridico inerente alla qualità di socio che lega il locatore alla conduttrice crei, nelle circostanze in cui viene esercitata l'attività economica di cui trattasi, ossia nell'ambito di un contratto di locazione [18], vincoli di subordinazione giuridica ai sensi dell'art. 4, n. 4, primo comma, della sesta direttiva.

Da quanto precede risulta quindi che non possono esservi dubbi sul fatto che le circostanze particolari del caso di specie non rientrano nella sfera di applicazione dell'art. 4, n. 4, primo comma, della sesta direttiva.

22. Ai sensi dell'art. 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva, «[c]on 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» [19]. I Paesi Bassi, peraltro, hanno già soddisfatto detta condizione e possono avvalersi in

17 — A prima vista, si potrebbe pensare che siffatta applicazione analogica contrasti con l'esigenza di interpretare restrittivamente l'ipotesi di esercizio in modo indipendente di un'attività economica, di cui all'art. 4, n. 4, primo comma, della sesta direttiva, in quanto tale ipotesi costituisce essenzialmente una definizione negativa della nozione di soggetto passivo. Orbene, ritengo che detta applicazione analogica possa essere giustamente invocata come interpretazione autonoma dell'espressione «in modo indipendente» di cui al paragrafo 1 dello stesso articolo: infatti, la summenzionata definizione negativa sembra avere carattere indicativo. V. supra, nota 15.

18 — Come ho già rilevato, il grado di indipendenza di una persona nell'esercizio di un'attività autonoma, allorché detta persona rivendica la qualità di «soggetto passivo», non dipende dal regime giuridico generale ad essa applicabile, bensì unicamente dalle condizioni particolari nelle quali esercita la detta attività. V. supra, paragrafo 18.

19 — L'allegato A, punto «2. ad articolo 4», quarto comma, seconda frase, della seconda direttiva 67/228/CEE, disponeva: «Inoltre [l'espressione "in modo indipendente"] consente a ciascuno Stato membro di non considerare come soggetti passivi distinti, bensì come un unico soggetto passivo, le persone che, pur giuridicamente indipendenti, sono organicamente vincolate tra loro da rapporti economici, finanziari ed organizzativi. Lo Stato membro che intende adottare tale regime procede alla consultazione di cui all'articolo 16».

generale della possibilità prevista da tale articolo [20].

Secondo la Commissione, la situazione che si presenta nella specie non consente di avvalersi di tale possibilità, per due motivi: da un lato, la società è priva di personalità giuridica e quindi non è giuridicamente indipendente, e, dall'altro, l'amministrazione olandese non ha fatto valere l'unità fiscale ai sensi del detto articolo.

Per quanto riguarda il primo aspetto dei predetti rilievi della Commissione, ritengo che nella specie sia inopportuno invocare la mancanza di personalità giuridica per dedurne la mancanza d'indipendenza giuridica. In diritto olandese, la società semplice, essendo un ente capace di stipulare validamente un contratto di locazione [21], dispone dell'indipendenza giuridica necessaria affinché possa porsi, su una valida base formale, la questione della verosimile esistenza di vincoli finanziari, economici ed organizzativi.

Per converso, il secondo aspetto delle suddette osservazioni della Commissione risulta più interessante. Il fatto che l'amministrazione olandese non abbia fatto valere l'unità fiscale ai sensi dell'art. 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva sembra in realtà giustificare l'inapplicabilità della detta disposizione, per due ragioni: anzitutto, sotto il profilo dell'onere della prova, spetta all'amministrazione olandese far valere e dimostrare che ricorrono i presupposti per la deroga introdotta dalla norma comunitaria di cui trattasi; in diritto olandese, inoltre, affinché due persone siano considerate come un unico soggetto passivo ai fini dell'IVA in quanto formanti un'unità fiscale, tale unità deve risultare da un previo atto formale dell'ispettore tributario. Detta unità fiscale non può derivare da un'interpretazione a posteriori delle condizioni in cui gli interessati esercitano un'attività economica [22].

Dalle considerazioni che precedono può dedursi che la situazione all'origine della controversia non può rientrare nella specifica deroga di cui all'art. 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva. Restano, pertanto, da esaminare gli elementi della causa principale dal punto di vista dell'interpretazione generale dell'espressione «in modo indipendente» impiegata all'art. 4, n. 1, della direttiva.

23. Nell'ambito di tale interpretazione, fondandosi sullo spirito e sulla finalità

20 — V. conclusioni dell'avvocato generale Van Gerven nella causa Polysar, citata alla nota 9. V., inoltre, la prima relazione della Commissione al Consiglio sul funzionamento del sistema comune di imposta sul valore aggiunto, del 13 settembre 1983, Doc. COM [83] 426 def., pagg. 10 e 11.
A proposito della stessa possibilità durante la vigenza della già citata seconda direttiva 67/228/CEE, v. sentenza 12 giugno 1979, cause riunite 181/78 e 229/78, Katelhandel van Passen (Racc. pag. 2063).

21 — V. supra, paragrafo 10.

22 — V., in particolare, A. Boomsma et alii (edited by), Ernst & Young, VAT in Europe, *London, Sweet & Maxwell*, 1989, pag. 146.

della deroga introdotta dall'art. 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva [23], la Commissione rileva, tra l'altro, che il signor J. Heerma e la società non possono essere considerati come unico soggetto passivo in quanto non sussiste alcuna verosimile violazione delle disposizioni della sesta direttiva, né abuso a fini di frode o di evasione fiscale [24].

24. Riguardo a tale osservazione, occorre anzitutto rilevare che la Corte non dispone degli elementi necessari per stabilire o per negare tale verosimiglianza, e che l'utilità della risposta della Corte alla questione pregiudiziale proposta non dipende dall'esame delle supposizioni sopra formulate.

L'ordinanza di rinvio non specifica se nella specie si tratti di semplificazione amministrativa o di un eventuale abuso nell'applicazione delle disposizioni della sesta direttiva da parte del signor J. Heerma e della società: infatti, i vincoli tra i membri di una famiglia o tra parenti non costituiscono, di per sé, un elemento sufficiente per stabilire l'esistenza di frode o di evasione fiscale [25]. Il giudice a quo, d'altro canto, non ha chiesto alla Corte di esaminare tale questione e, come osserva in particolare il governo tedesco, non ha fornito alla Corte tutti gli elementi di fatto e tutti i dati di diritto nazionale necessari per procedere ad un esame del genere [26].

In tale contesto, occorre rammentare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, «spetta unicamente ai giudici nazionali aditi, che debbono assumere la responsabilità della decisione giudiziaria, valutare, tenuto conto delle peculiarità di ogni causa, sia la necessità di una pronuncia in via pregiudiziale per essere posti in grado di statuire nel merito sia la pertinenza delle questioni sottoposte alla Corte» [27].

Spetta pertanto in via principale al giudice nazionale, il quale conosce meglio gli elementi di fatto del caso di specie e le peculiarità della legislazione olandese, accertare, salvo l'eventuale deferimento alla Corte di una questione pregiudiziale, l'eventuale esistenza di un abuso, di eva-

23 — La Commissione si richiama alla motivazione dell'art. 4 della sua proposta iniziale di sesta direttiva IVA, del 20 giugno 1973 (Bollettino delle Comunità europee, Supplemento 11/73, pag. 8). In tali osservazioni si prevedeva la possibilità di considerare, in forza di detta disposizione, le imprese indipendenti come un unico soggetto passivo, sia a scopo di semplificazione amministrativa, sia per evitare taluni abusi (ad es., il frazionamento di un'impresa in più soggetti allo scopo di fruire di un regime particolare).

24 — V. le osservazioni della Commissione, punto 16.

25 — A tale proposito, v. sentenza 29 maggio 1997, causa C-63/96, Skripalle (Racc. pag. I-2847, punti 24-26).

26 — L'ordinanza di rinvio non precisa, ad esempio, se la società di cui trattasi sia soggetta, e a quali condizioni, al regime forfettario comune degli agricoltori.

27 — V., in particolare, sentenze 16 luglio 1992, causa C-67/91, Asociación Española de Banca Privada (Racc. pag. I-4785, punti 25 e 26); 3 marzo 1994, cause riunite C-332/92, C-333/92 e C-335/92, Eurico Italia e a. (Racc. pag. I-711, punto 17); 18 giugno 1991, causa C-369/89, Piageme (Racc. pag. I-2971, punto 10); 8 novembre 1990, causa C-231/89, Gmurzynska-Bscher (Racc. pag. I-4003, punto 19); 16 luglio 1992, causa C-343/90, Lourenço Dias (Racc. pag. I-4673, punto 15); 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Supergaz (Racc. pag. I-1883, punto 10), e 15 giugno 1995, cause riunite C-422/93, C-423/93 e C-424/93, Zabala Erasun e a. (Racc. pag. I-1567, punto 14).

sione o di frode fiscale atti ad incidere sulla valutazione in merito all'indipendenza dell'esercizio dell'attività economica controversa [28].

25. Tuttavia, riguardo all'osservazione della Commissione appena esaminata, ritengo comunque che, nell'ambito dell'interpretazione generale dell'espressione «in modo indipendente» impiegata all'art. 4, n. 1, della direttiva, non sarebbe pertinente fare ancora riferimento al problema della deroga di cui all'art. 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva, indipendentemente dalle prescrizioni formali e sostanziali contenute in detta frase. Da un lato, se, a fini di semplificazione amministrativa e per evitare eventuali abusi, l'art. 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva *attribuisce agli Stati membri la facoltà* di considerare come unico soggetto passivo le persone residenti all'interno del paese che siano giuridicamente indipendenti ma strettamente vincolate tra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi, ciò significa che, secondo la detta direttiva, l'esistenza di vincoli del genere tra due persone non fa necessariamente ed automaticamente venir meno il carattere d'indipendenza dell'attività economica da esse esercitata. Dall'altro lato, la reintroduzione del problema dell'art. 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva nel contesto dell'interpretazione dell'espressione «in modo indipendente» in sostanza equivarrebbe a dare un'interpretazione estensiva a tali disposizioni. Orbene, un'interpretazione di questo tipo contrasterebbe con il fatto che le dette disposizioni danno una definizione in negativo dell'espressione «in modo indipendente» di cui all'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, espressione che è suscettibile di interpretazione ampia [29].

26. Così, nel quadro dell'interpretazione generale della suddetta espressione, ritengo che non si possa contestare, fondandosi sulla portata delle disposizioni pertinenti della sesta direttiva, che la situazione dedotta nella causa a qua sia caratterizzata dall'esercizio «in modo indipendente» dell'attività economica di locazione della stalla, soltanto perché il bene viene dato in locazione alla società da uno dei soci.

27. Tale conclusione discende dal fatto che il contratto d'affitto controverso è stato stipulato tra due persone che non sono giuridicamente identiche. Poiché le due parti contraenti sono soggetti giuridicamente distinti, dotati, secondo diritto olandese, della capacità di concludere validamente un contratto d'affitto, il negozio giuridico ch'esse hanno posto in essere opera in modo autonomo e produce, in linea di principio, diritti ed obblighi reciproci equiparabili a quelli contratti tra terzi che non siano parallelamente legati dal menzionato vincolo di appartenenza ad una società. Inoltre, il fatto che il signor J. Heerma stipuli un contratto con una

28 — Spetta peraltro al giudice nazionale esaminare le questioni di diritto nazionale cui fa riferimento la Commissione nelle sue osservazioni preliminari, vale a dire in che misura gli atti di un socio vincolino la società di cui egli fa parte e l'eventuale incidenza del regime matrimoniale adottato dall'interessato e dal coniuge sulla capacità di agire delle parti interessate per quanto riguarda il bene immobile e, pertanto, sulla validità del loro contratto d'affitto.

29 — V. supra, paragrafo 18.

società di cui è socio, pur non essendo, come rileva il governo olandese, l'unico responsabile per gli impegni contrattuali della società, non giustifica la tesi secondo cui l'interessato, affittando l'immobile alla società, darebbe in locazione elementi del proprio patrimonio.

28. Parallelamente, come rileva la Commissione, ogni persona fisica ha il diritto di costituire società o persone giuridiche e nulla impedisce che le persone fisiche, le società o le altre persone giuridiche, nella loro qualità di soggetti passivi di IVA, prestino servizi e cedano beni a propri familiari. Tale constatazione discende direttamente dalla sentenza Skripalle [30], in cui la Corte, riconoscendo che i vincoli tra i membri di una stessa famiglia o tra parenti non costituiscono un elemento sufficiente per provare la frode o l'evasione fiscale, sembra ammettere a fortiori l'assoggettabilità ad IVA di tali vincoli.

29. Peraltro, agendo come locatore del suo bene immobile, il signor J. Heerma svolge un'attività che non attiene palesemente alla gestione o alla rappresentanza della società di cui fa parte, in quanto egli agisce in nome proprio e non in qualità di organo societario [31]. Pertanto, spetta evidentemente al giudice nazionale, che conosce meglio il diritto nazionale e gli elementi di fatto della controversia, definire esattamente le circostanze in cui, sotto il profilo organico, gli atti di un socio vanno considerati come atti della società di cui egli fa parte e, quindi, attribuiti a quest'ultima. Nella specie, tuttavia, il vincolo societario esistente non sembra incidere sul contratto di locazione stipulato in modo tale che la locazione dell'immobile non possa considerarsi come giuridicamente indipendente dalla qualità, propria del locatore, di socio della società conduttrice.

30. Per converso, l'attività di locazione alla società del bene immobile in questione in linea di massima non può essere qualificata come conferimento del signor J. Heerma alla società, nel quadro del vincolo societario. Dando in locazione l'immobile dietro pagamento del canone concordato di 12 000 NLG il signor J. Heerma sfrutta il proprio bene immobile al fine di ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità. Di conseguenza, come potrebbe fare qualunque terzo, il signor J. Heerma ha effettuato una prestazione di servizi alla società a titolo oneroso e privato ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva, e non una prestazione di servizi compensata con la partecipazione agli utili e alle perdite di detta società.

31. Da quanto precede discende che dall'intreccio tra un contratto di locazione e la qualità di socio, come quello di cui al procedimento a quo, non sembra doversi concludere che, sebbene costituisca un'attività economica, il detto contratto non possa essere stato stipulato in modo indipendente e, pertanto, che il socio locatore e la società conduttrice debbano essere considerati come unico soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 1, della direttiva.

30 — Citata alla nota 25.

31 — A tale proposito, v. anche le conclusioni dell'avvocato generale Van Gerven nella causa Polysar, citata alla nota 9, paragrafo 6.

VI — Conclusione

32. Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di risolvere la questione sottopostale dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi nel modo seguente:

«L'art. 4, n. 1, della 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, va interpretato nel senso che il fatto che una persona abbia come unica attività economica la locazione di un bene materiale alla società di cui è socia non implica di per sé che tale locazione, ancorché costituisca un'attività economica, non debba considerarsi compiuta in modo indipendente, con il risultato di considerare il socio, unitamente alla società, come un unico soggetto passivo d'imposta, secondo l'accezione del detto art. 4, n. 1».