

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

27 gennaio 2000 *

Nel procedimento C-23/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Staatssecretaris van Financiën

e

J. Heerma,

domanda vertente 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),

* Lingua processuale: l'olandese.

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori P.J.G. Kapteyn, facente funzione di presidente della Sesta Sezione, G. Hirsch (relatore) e H. Ragnemalm, giudici,

avvocato generale: G. Cosmas
cancelliere: H.A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il governo olandese, dal signor A. Bos, consigliere giuridico presso il Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;
- per il governo tedesco, dal signor E. Röder, Ministerialrat presso il Ministero federale dell'Economia, in qualità di agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal signor H. van Vliet, membro del servizio giuridico, in qualità di agente, assistito dall'avv. L. Vandenberghe, del foro di Bruxelles,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del signor J. Heerma, rappresentato dal signor J. Boele, consulente fiscale presso l'Accountants en bedrijfsadviseurs ALFA

BEAG, del governo olandese, rappresentato dal signor J.S. van den Oosterkamp, consulente giuridico aggiunto presso il Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal signor H. van Vliet, all'udienza del 18 marzo 1999,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 20 maggio 1999,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con sentenza 12 novembre 1997, pervenuta in cancelleria il 28 gennaio 1998, lo Hoge Raad dei Paesi Bassi ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), una questione pregiudiziale vertente 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 La questione è sorta nell'ambito di una controversia tra il signor Heerma e l'amministrazione delle finanze olandese in merito alla sottoposizione all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») della locazione di un immobile appartenente al signor Heerma ad una società di persone di diritto olandese di cui egli detiene alcune quote.

Il contesto normativo

3 L'art. 2, n. 1, della sesta direttiva assoggetta ad IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

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.

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. (...)».

5 L'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva dispone che gli Stati membri esonerano in via di principio l'affitto di beni immobili. Tuttavia, l'art. 13, parte C, primo comma, lett. a), della sesta direttiva consente agli Stati membri, per tale tipo di operazioni, di accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione.

6 In conformità a tali disposizioni, la normativa olandese prevede la possibilità, in caso di affitto, di optare per l'imposizione.

La causa a qua

- 7 Il signor Heerma, che era proprietario di un'azienda agricola, il 1° gennaio 1994 ha costituito con la moglie una società di persone (in prosieguo: la «società Heerma») alla quale ha conferito una serie di beni mobili consistenti in mezzi di produzione di tale azienda.
- 8 La società di persone di diritto olandese non è dotata di personalità giuridica. Tuttavia, possiede l'indipendenza di fatto di una società che ne sia dotata e compie attività economiche in maniera indipendente, cosicché è la società stessa, e non il socio o i soci che gestiscono l'impresa, ad essere considerata soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva.
- 9 Nel corso del 1994 il signor Heerma ha intrapreso la costruzione di una stalla che ha successivamente dato in locazione alla società Heerma per un periodo di sei anni a decorrere dal 1° novembre 1994, al canone annuo di 12 000 NLG.
- 10 Il signor Heerma e la società Heerma hanno chiesto di essere dispensati dall'esenzione dall'IVA per tale contratto di locazione. L'amministrazione delle finanze olandese ha respinto la domanda nonché il reclamo proposto avverso tale rigetto. Il signor Heerma ha pertanto proposto ricorso dinanzi al Gerechtshof di Leeuwarden, che ha annullato le decisioni dell'amministrazione di rigetto della domanda e del reclamo e ha dichiarato che la locazione della stalla da parte del signor Heerma non era esente dall'IVA.

- 11 L'amministrazione delle finanze ha proposto ricorso avverso tale provvedimento dinanzi allo Hoge Raad dei Paesi Bassi. Quest'ultimo rileva come sia pacifico che la locazione di cui trattasi sia stata stipulata dal signor Heerma per trarne profitti aventi carattere di stabilità, cosicché deve essere qualificata come attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva. Per contro, in considerazione del vincolo esistente nella fattispecie tra locatore e conduttore, occorre chiedersi se l'art. 4, n. 1, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che tale locazione di bene immobile va qualificata come attività economica esercitata in modo indipendente o se si debba ritenere che manchi, nella fattispecie, il presupposto dell'indipendenza previsto dalla detta norma. Tale seconda ipotesi potrebbe implicare, secondo il giudice a quo, che il socio locatore e la società conduttrice debbano essere equiparati e, di conseguenza, che vi sia un unico soggetto passivo ai sensi della detta disposizione.
- 12 In tali condizioni, lo Hoge Raad dei Paesi Bassi ha deciso di sospendere il procedimento 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 abbia come unica attività economica la locazione di un bene materiale alla società di persone di cui è socia, tale locazione, ancorché costituisca un'attività economica, non deve considerarsi esercitata 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».

Sulla questione pregiudiziale

- 13 Preliminarmente occorre rilevare, da una parte, che il signor Heerma, che ha messo la stalla a disposizione della società Heerma non a titolo di conferimento in società a fronte di una partecipazione agli utili e alle perdite della stessa, bensì sotto forma di locazione, dietro il versamento di un canone, ha effettuato tale prestazione a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva.
- 14 D'altra parte, fondandosi sulla sentenza 26 settembre 1996, causa C-230/94, Enkler (Racc. pag. I-4517), il giudice a quo ha rilevato che il signor Heerma svolgeva un'attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva, dal momento che aveva dato in locazione la stalla al fine di ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.
- 15 Il governo olandese sostiene che non vi è indipendenza economica ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva allorché la locazione di un bene materiale si risolve in un'operazione a circuito chiuso, come quella del socio di una società di persone di diritto olandese che dia in locazione un bene alla società stessa. Il locatore, infatti, essendo al contempo socio, sarebbe corresponsabile dell'osservanza degli obblighi derivanti alla società conduttrice dal contratto di locazione.
- 16 Al contrario, il governo tedesco e la Commissione sostengono che il socio che dia un bene in locazione alla società cui partecipa lo fa, nelle condizioni di cui alla fattispecie, in modo indipendente. In proposito, la Commissione sottolinea che il fatto che le parti contraenti, vale a dire il socio e la società, non abbiano interessi

contrapposti, bensì, al contrario, interessi convergenti, non basta per considerarli un unico soggetto passivo.

- 17 Occorre rilevare che il socio il quale, come il signor Heerma nella causa a qua, 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.
- 18 Per quanto riguarda l'attività di cui trattasi non esistono infatti, tra la società e il socio, vincoli di subordinazione analoghi a quelli menzionati all'art. 4, n. 4, primo comma, della sesta direttiva che escludano il presupposto dell'indipendenza in capo al socio. Al contrario quest'ultimo, dando in locazione alla società un bene materiale, agisce a nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità, quand'anche sia nel contempo amministratore della società conduttrice. La cessione del bene in locazione, infatti, non rientra nelle attività di gestione o di rappresentanza della società.
- 19 In tale contesto poco importa, contrariamente a quanto asserisce il governo olandese, che il socio limiti la propria attività alla locazione di un bene materiale alla società cui partecipa. Tale circostanza è infatti irrilevante ai fini della valutazione dell'indipendenza del socio nello svolgimento dell'attività economica di cui trattasi, ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, ma può, semmai, influire sulla qualifica stessa di attività economica ai sensi dello stesso articolo. In proposito, tuttavia, come ha rilevato il giudice a quo, risulta dal punto 22 della citata sentenza Enkler che la locazione di un bene materiale costituisce uno sfruttamento di tale bene, da qualificarsi come attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva quando viene effettuato per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

- 20 Vero è che, ai sensi dell'art. 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva, gli Stati membri possono, con riserva della consultazione di cui all'art. 29, 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 Tuttavia, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 22 delle sue conclusioni, nella fattispecie non occorre esaminare tale disposizione, giacché l'amministrazione olandese non ha invocato, nella causa a qua, l'unità fiscale ai sensi della detta norma.
- 22 La questione va pertanto risolta nel modo seguente: l'art. 4, n. 1, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che, qualora una persona abbia come unica attività economica, ai sensi della detta norma, la locazione di un bene materiale a una società — quale una società di persone di diritto olandese — della quale essa sia socia, tale locazione va considerata come attività esercitata in modo indipendente ai sensi della stessa norma.

Sulle spese

- 23 Le spese sostenute dai governi olandese e tedesco, nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi pronunciarsi sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi con sentenza 12 novembre 1997, dichiara:

L'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, dev'essere interpretato nel senso che, qualora una persona abbia come unica attività economica, ai sensi della detta norma, la locazione di un bene materiale a una società — quale una società di persone di diritto olandese — della quale essa sia socia, tale locazione va considerata come attività esercitata in modo indipendente ai sensi della stessa norma.

Kapteyn

Hirsch

Ragnemalm

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 27 gennaio 2000.

Il cancelliere

Il presidente della Sesta Sezione

R. Grass

J.C. Moitinho de Almeida