

Novità dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee

Sentenza 18 ottobre 2007, C-355/06

J.A. van der Steen vs Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht

Sesta direttiva IVA – Attività economica indipendente – Società a responsabilità limitata – Esecuzione delle attività della società da parte di una persona fisica che ne è l'unico amministratore, azionista e dipendente

MASSIMA

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.

COMMENTO

L'importanza di questa sentenza risiede nella risposta della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (nel seguito CGCE) data all'interrogativo relativo a quali siano i presupposti oggettivi per l'applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA).

Nello specifico, la problematica concerne quei soggetti che esercitano un'attività imprenditoriale in qualità di azionista, dipendente ed amministratore unico di una società di capitali.

Un residente olandese, titolare di partita IVA fino al 6 marzo 1998 in quanto gestiva un'impresa individuale di pulizia, aveva creato una società a responsabilità limitata in Olanda di cui egli era l'unico azionista, amministratore e dipendente.

La società in questione aveva richiesto ed ottenuto una partita IVA poiché considerata a tutti gli effetti un'impresa ai fini della medesima normativa.

In questa società, il ricorrente esercitava la sua attività di pulizia in virtù di un contratto di lavoro che gli garantiva uno stipendio fisso mensile ed un assegno straordinario annuale per le vacanze pari all'8% del suo stipendio mensile. Sullo stipendio e sull'assegno, la società prelevava alla fonte sia l'imposta sul reddito sia i premi assicurativi obbligatori per legge.

Non vi erano quindi dubbi sulla sua natura di lavoratore dipendente che non incorreva in alcun rischio da attività imprenditoriale anche se era l'unico dipendente.

Del resto la normativa IVA europea considera soggetto passivo chiunque eserciti "in modo indipendente" una o più attività economiche fra le seguenti: *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.*

Nel dicembre del 2002 la società a responsabilità limitata depositava istanza di fallimento (dichiarata definitiva il 5 gennaio 2005) e, nello stesso periodo, il medesimo contribuente richiedeva nuovamente un partita IVA per continuare ad operare come imprenditore individuale, per distinguersi dalla sua società in fallimento ed evitare di costituire un'unica entità fiscale.

La domanda veniva rigettata dall'ispettore delle finanze che dichiarava che, dal 1° maggio 2004, il contribuente e la sua società a responsabilità limitata costituivano un'unica entità fiscale ai fini IVA.

Nel ricorso al *Gerechthof te Amsterdam*, il contribuente eccepeva la sua qualità di imprenditore quando era dipendente della sua società e chiedeva la compatibilità con il diritto comunitario di questa impostazione.

Il tribunale di Amsterdam ha confermato la constatazione dell'ispettore delle finanze affermando che, a proprio giudizio, non vi era rapporto di subordinazione del contribuente rispetto alla società, ma ha sospeso il giudizio per una questione pregiudiziale alla CGCE sull'interpretazione dell'art. 4, n. 1 della Sesta Direttiva IVA, *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.

La CGCE ha chiaramente affermato che, contrariamente alla posizione dell’amministrazione fiscale, nella situazione in esame esiste un chiaro rapporto di subordinazione tra la società ed il contribuente/dipendente, poiché quest’ultimo dipendeva dalla prima quanto alle sue condizioni retributive ed, inoltre, forniva le proprie prestazioni non in nome proprio, ma per conto e sotto la responsabilità della società che rispondeva con il patrimonio sociale di eventuali danni.

In aggiunta, il carattere fisso della retribuzione toglieva dubbi sul fatto che l’interessato sopportasse il rischio economico della sua attività, facendo venir meno il vincolo di subordinazione.

Pertanto, un dipendente, anche se unico ed insieme amministratore e socio della società, è comunque in una posizione subordinata e manca di quel requisito di “indipendenza” necessario per configurare la sua soggettività passiva ai fini IVA in conformità con la normativa europea.

Questa sentenza che rileva del dominio delle imposte indirette potrebbe avere anche importanti riflessi nel campo delle imposte dirette e dei contributi assicurativi e previdenziali qualora, esistendo una disparità di trattamento fiscale fra i proventi di capitale (quali i dividendi societari) e quelli di lavoro dipendente, possa essere riconfigurata la natura del reddito percepito dal contribuente.

Il punto fondamentale chiarito dalla CGCE è che la sussistenza di rapporto subordinato di lavoro con una retribuzione fissa e non legata ai risultati aziendali, non può essere configurato come una forma di assunzione del rischio dell’impresa di cui si è anche unici azionisti.

Giancarlo Cervino
Centre for International Fiscal Studies S.A.
Lugano