

Sulla possibilità per coniugi che esercitano un'attività agricola utilizzando beni facenti parte della comunione coniugale di essere considerati soggetti passivi distinti ai fini dell'IVA

Corte di giustizia UE, Sez. VI 24 marzo 2022, in causa C-697/20 - Ziemele, pres.; Kumin, est.; Emiliou, avv. gen. - W.G. c. Dyrektor Izby Skarbowej w L.

Imposte e tasse - Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto (IVA) - Direttiva 2006/112/CE - Art. 9 - Soggetto passivo - Artt. 295 e 296 - Regime forfettario dei produttori agricoli - Coniugi che esercitano un'attività agricola utilizzando beni facenti parte della comunione coniugale - Possibilità per tali coniugi di essere considerati soggetti passivi distinti ai fini dell'IVA - Opzione esercitata da uno dei coniugi di rinunciare allo *status* di agricoltore forfettario e di applicare alla propria attività il regime normale dell'IVA - Perdita dello *status* di agricoltore forfettario da parte dell'altro coniuge.

(*Omissis*)

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 9, 295 e 296 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra W.G. e il Dyrektor Izby Skarbowej w L. (direttore dell'amministrazione tributaria di L., Polonia) in merito all'imposta sul valore aggiunto (IVA) relativa a taluni mesi del 2011.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA:

«Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

4 Il titolo XII di tale direttiva, relativo ai «regimi speciali», comprende, in particolare, un capo 2, rubricato «Regime comune forfettario per i produttori agricoli», nel quale sono contenuti gli articoli da 295 a 305 di detta direttiva.

5 L'articolo 295, paragrafo 1, della direttiva IVA dispone quanto segue:

«Ai fini del presente capo, si intende per:

1) “produttore agricolo”, il soggetto passivo che svolge la sua attività nell'ambito di un'azienda agricola, silvicola o ittica;

2) “azienda agricola, silvicola o ittica”, le aziende considerate tali da ogni Stato membro nell'ambito delle attività di produzione di cui all'allegato VII;

3) “agricoltore forfettario”, il produttore agricolo cui si applica il regime forfettario di cui al presente capo;

(...)».

6 L'articolo 296, paragrafi 1 e 2, di tale direttiva così recita:

«1. Gli Stati membri possono applicare ai produttori agricoli per i quali l'assoggettamento al regime normale dell'IVA o, eventualmente, al regime speciale di cui al capo 1 crei difficoltà, un regime forfettario inteso a compensare l'onere dell'IVA pagata sugli acquisti di beni e servizi degli agricoltori forfettari, conformemente al presente capo.

2. Ogni Stato membro può escludere dal regime forfettario talune categorie di produttori agricoli, nonché i produttori agricoli per i quali l'applicazione del regime normale dell'IVA o, eventualmente, delle modalità semplificate di cui all'articolo 281, non crei difficoltà amministrative».

Diritto polacco

7 Ai sensi dell'articolo 15 dell'*ustawa o podatku od towarów i usług* (legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. del 2004, n. 54, posizione 535), nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»):

«1. Sono considerati soggetti passivi le persone giuridiche, gli enti privi di personalità giuridica nonché le persone



fisiche che esercitano, in modo indipendente, una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tale attività.

(...)

4. Nel caso di persone fisiche, che esercitano esclusivamente un'attività aziendale nel settore agricolo, silvicolo o ittico, sono considerati soggetti passivi le persone che hanno compilato una dichiarazione di iscrizione come menzionata all'articolo 96, paragrafo 1.

5. Il disposto del paragrafo 4 si applica mutatis mutandis alle persone fisiche che esercitano esclusivamente un'attività agricola in circostanze diverse da quelle menzionate al suddetto paragrafo.

(...)).

8 Secondo l'articolo 43, paragrafo 1, di tale legge:

«Sono esenti dall'imposta:

(...)

3) la cessione di prodotti della propria attività agricola, effettuata da un agricoltore forfettario nonché la prestazione di servizi agricoli da parte di un agricoltore forfettario;

(...)).

9 L'articolo 96 di detta legge stabilisce quanto segue:

«1. I soggetti di cui all'articolo 15 sono tenuti a presentare una dichiarazione di iscrizione al direttore dell'ufficio delle imposte prima della data del compimento della prima attività di cui all'articolo 5, fatto salvo il paragrafo 3.

2. Nel caso delle persone fisiche di cui all'articolo 15, paragrafi 4 e 5, la dichiarazione di iscrizione può essere compilata soltanto da una delle persone a nome delle quali saranno emesse le fatture di acquisto di beni e di servizi e che emetteranno le fatture di vendita di prodotti agricoli.

(...)).

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

10 Il 31 dicembre 2010 W.G., che gestiva, in due dei sei pollai appartenenti a un'azienda agricola posseduta in comunione con il proprio coniuge, un allevamento di polli da carne, ha presentato la dichiarazione di iscrizione ai fini dell'IVA di cui all'articolo 96 della legge sull'IVA, rinunciando in tal modo allo status di agricoltore forfettario di cui aveva fino ad allora goduto. Per contro, il coniuge di W.G., che gestiva del pari, negli altri quattro pollai di tale azienda, con lo status di agricoltore forfettario, un allevamento di polli da carne, non ha presentato una simile dichiarazione.

11 Il 29 agosto 2016 W.G. ha presentato domande di rettifica dell'IVA, richiedendo l'accertamento di un'eccedenza dell'IVA versata per i mesi di febbraio, aprile, giugno, agosto, ottobre e novembre 2011.

12 Con decisione del 26 ottobre 2016, il direttore competente dell'ufficio delle imposte ha respinto tale domanda. Tale rigetto è stato confermato con decisione del direttore competente dell'amministrazione tributaria di L., del 28 febbraio 2017. Quest'ultima autorità ha ritenuto che, dal momento che W.G. aveva presentato la dichiarazione di iscrizione ed era sottoposta al regime normale dell'IVA, la stessa possedesse lo status di soggetto passivo dell'IVA per l'esercizio della sua attività agricola nell'ambito dell'azienda agricola di proprietà comune dei coniugi. Pertanto, la presentazione, da parte di W.G., della dichiarazione di iscrizione produceva effetti anche nei confronti del coniuge, il quale aveva perso, per tale motivo, lo status di agricoltore forfettario.

13 Il ricorso proposto da W.G. avverso quest'ultima decisione dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w L. (Tribunale amministrativo del voivodato di L., Polonia) è stato respinto con sentenza del 17 agosto 2017. Tale giudice ha infatti dichiarato che, qualora, nell'ambito di un'azienda agricola di cui sono contitolari, i coniugi in regime di comunione legale dei beni esercitino un'attività agricola della stessa natura, soltanto uno dei coniugi può essere soggetto passivo dell'IVA. La circostanza che, nel caso di specie, W.G. e il suo coniuge gestissero pollai distinti nell'ambito dell'azienda agricola sarebbe al riguardo irrilevante.

14 W.G. ha proposto ricorso per cassazione dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), giudice del rinvio.

15 Tale giudice indica che è stata sollevata la questione se, nell'ambito dell'azienda agricola in comune di una coppia coniugata, uno dei coniugi possa essere assoggettato a imposta secondo il regime normale dell'IVA e l'altro possa beneficiare del regime forfettario dei produttori agricoli, o se la rinuncia al regime forfettario da parte di uno dei coniugi produca necessariamente effetti per l'altro.

16 Secondo detto giudice, dall'articolo 15, paragrafi 1 e 2, della legge sull'IVA nonché dall'articolo 9 della direttiva IVA risulta che la qualificazione di un'entità come «soggetto passivo» presuppone che la medesima eserciti un'attività economica in modo indipendente. Pertanto, tali disposizioni, considerate isolatamente, non osterebbero all'attività di due soggetti passivi distinti nell'ambito di una stessa azienda agricola, purché esercitino la loro attività in modo indipendente.

17 Tuttavia, il giudice del rinvio precisa che, nel caso delle persone fisiche di cui all'articolo 15, paragrafi 4 e 5, della legge sull'IVA, l'articolo 96 di tale legge prevede che la dichiarazione di iscrizione possa essere compilata soltanto da una delle persone a nome delle quali saranno emesse le fatture di acquisto di beni e di servizi e che emetteranno le fatture



di vendita di prodotti agricoli o di prestazione di servizi. Come confermato dalla giurisprudenza nazionale, da tali disposizioni discenderebbe che solo la persona che ha presentato la dichiarazione di iscrizione può assumere la qualità di soggetto passivo e che, di conseguenza, non è ammessa la compresenza di due persone con qualità di soggetto passivo all'interno di una stessa azienda agricola.

18 Tale giudice ritiene che nessuna disposizione della direttiva IVA consenta espressamente di introdurre un siffatto regime, che comporta l'applicazione di un trattamento particolare alle aziende agricole. Ciò premesso, tale regime consentirebbe di prevenire il verificarsi di abusi consistenti nel dividere un'azienda agricola in più unità e di attuare gli obiettivi previsti dal regime forfettario dei produttori agricoli, come la semplificazione delle procedure amministrative per gli agricoltori.

19 Detto giudice si interroga inoltre sulla rilevanza del fatto che W.G. e il coniuge avessero conti bancari distinti in relazione agli allevamenti gestiti e che essi amministrassero separatamente le risorse destinate all'allevamento. Pertanto, gli allevamenti sarebbero distinti da un punto di vista economico, finanziario e organizzativo, in quanto ciascun allevamento opererebbe come un'impresa autonoma.

20 Nutrendo perciò dubbi in merito alla conformità alla direttiva IVA del regime previsto all'articolo 15, paragrafi 4 e 5, della legge sull'IVA, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se le disposizioni della direttiva [IVA], in particolare gli articoli 9, 295 e 296, debbano essere interpretate nel senso che ostano alla prassi nazionale, formatasi in base all'articolo 15, paragrafi 4 e 5, [della legge sull'IVA], che esclude la possibilità di considerare i coniugi che esercitano un'attività agricola, nell'ambito di un'azienda agricola, utilizzando beni facenti parte della comunione coniugale, come due distinti soggetti passivi dell'IVA.

2) Se ai fini della risposta alla prima questione sia rilevante il fatto che secondo la prassi nazionale l'opzione esercitata da uno dei coniugi di applicare alla propria attività il regime generale dell'IVA comporta la perdita dello status di agricoltore forfettario da parte dell'altro coniuge.

3) Se ai fini della risposta alla prima questione sia rilevante che il patrimonio, che ciascun coniuge utilizza in via autonoma e indipendente per gli scopi dell'attività economica esercitata, sia individuato in modo chiaro».

Sulle questioni pregiudiziali

21 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 9, 295 e 296 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che essi ostano alla prassi di uno Stato membro che esclude che i coniugi i quali esercitano un'attività agricola nell'ambito di una stessa azienda, utilizzando beni facenti parte della comunione coniugale, possano essere considerati soggetti passivi distinti ai fini dell'IVA, anche nel caso in cui sia possibile distinguere i beni che ciascuno dei coniugi utilizza per la propria attività, con la conseguenza che, in forza di tale prassi, in circostanze in cui i coniugi esercitano un'attività agricola nel regime forfettario dei produttori agricoli, l'opzione adottata da uno dei coniugi di applicare alla propria attività il regime normale dell'IVA comporta la perdita dello status di agricoltore forfettario da parte dell'altro coniuge.

22 Al fine di rispondere a tale questione, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA, si considera «soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

23 A tal riguardo, secondo costante giurisprudenza, l'articolo 9 della direttiva IVA attribuisce all'IVA un ambito di applicazione molto ampio (sentenze del 21 aprile 2005, HE, C-25/03, EU:C:2005:241, punto 40, nonché del 13 giugno 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, punto 39 e giurisprudenza ivi citata). Come regola generale, un'attività è considerata «economica», ai sensi di detto articolo 9, quando presenta un carattere stabile ed è svolta a fronte di un corrispettivo percepito dall'autore dell'operazione (sentenza del 13 giugno 2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, punto 38 e giurisprudenza ivi citata). Inoltre, per constatare l'indipendenza dell'esercizio di un'attività economica, occorre verificare se la persona interessata svolga le sue attività in nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità, nonché se essa si assuma il rischio economico legato all'esercizio di dette attività (sentenza del 12 ottobre 2016, Nigl e a., C-340/15, EU:C:2016:764, punto 28 e giurisprudenza ivi citata). Infine, lo status di soggetto passivo va valutato esclusivamente in base ai criteri enunciati da detto articolo 9 (v., in tal senso, sentenza del 21 aprile 2005, HE, C-25/03, EU:C:2005:241, punto 41).

24 Dalla giurisprudenza richiamata al punto precedente risulta che una persona che esercita un'attività agricola nell'ambito di un'azienda che la stessa possiede in comunione dei beni con il proprio coniuge assume la qualità di soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, qualora tale attività sia esercitata in modo indipendente in quanto la persona interessata agisce in nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità, assumendosi da sola il rischio economico connesso all'esercizio della sua attività.

25 Può costituire un indizio rilevante a tal proposito il fatto che i coniugi amministrino separatamente le risorse destinate agli allevamenti gestiti, i quali sono distinti da un punto di vista economico, finanziario e organizzativo. Per contro, è irrilevante la sola circostanza che tali coniugi esercitino le loro attività nell'ambito di una stessa azienda agricola



di cui sono titolari in regime di comunione coniugale.

26 La conclusione tratta al punto 24 della presente sentenza non è rimessa in discussione dagli articoli 295 e 296 della direttiva IVA, che fanno parte delle disposizioni di tale direttiva relative al regime comune forfettario dei produttori agricoli.

27 A tal riguardo, si deve ricordare che, mentre l'articolo 295, paragrafo 1, di tale direttiva definisce nozioni pertinenti ai fini dell'applicazione di tale regime, l'articolo 296 di detta direttiva prevede, al paragrafo 1, che gli Stati membri possono applicare ai produttori agricoli per i quali l'assoggettamento, in particolare, al regime normale dell'IVA crei difficoltà, un regime forfettario inteso a compensare l'onere dell'IVA pagata sugli acquisti di beni e servizi degli agricoltori forfettari, e aggiunge, al paragrafo 2, che ogni Stato membro può escludere dal regime forfettario talune categorie di produttori agricoli, nonché i produttori agricoli per i quali l'applicazione in particolare del regime normale dell'IVA non crei difficoltà amministrative.

28 Orbene, da tali disposizioni non si può dedurre che uno Stato membro possa limitare, nel caso di un'attività esercitata nell'ambito di un'azienda agricola, la facoltà di una persona di effettuare la propria iscrizione come soggetto passivo dell'IVA per il solo motivo che il coniuge utilizza quella stessa azienda per le proprie attività soggette all'IVA.

29 Pertanto, non è conforme, in linea di principio, alla direttiva IVA la prassi di uno Stato membro che esclude che coniugi i quali esercitino un'attività agricola nell'ambito di una stessa azienda, utilizzando beni facenti parte della comunione coniugale, possano essere considerati soggetti passivi distinti ai fini dell'IVA.

30 Ciò premesso, la particolarità del procedimento principale consiste nel fatto che uno dei coniugi esercita la propria attività nel regime normale dell'IVA mentre l'altro coniuge intende mantenere il regime forfettario dei produttori agricoli. Pertanto, occorre esaminare se uno Stato membro, al fine di evitare la coesistenza di due status differenti in capo ai coniugi, possa prevedere che la rinuncia, da parte di uno dei coniugi, al regime forfettario dei produttori agricoli abbia l'effetto di far perdere all'altro coniuge lo status di agricoltore forfettario.

31 Il giudice del rinvio precisa che la prassi di cui trattasi nel procedimento principale mirerebbe a prevenire abusi che potrebbero essere connessi alla divisione di un'azienda agricola in più unità affinché uno dei coniugi benefici del regime forfettario dei produttori agricoli mentre l'altro, nell'ambito del regime normale dell'IVA, avrebbe diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte.

32 A tal riguardo, occorre rilevare che la lotta contro l'evasione, l'elusione fiscale ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA [sentenza del 4 giugno 2020, C.F. (Verifica fiscale), C-430/19, EU:C:2020:429, punto 42 e giurisprudenza ivi citata]. Tuttavia, la prassi di cui trattasi nel procedimento principale, poiché essa, in caso di iscrizione di uno dei coniugi al regime normale dell'IVA, comporta in ogni caso che l'altro coniuge perda lo status di agricoltore forfettario, si traduce, in ultima analisi, in una presunzione generale di evasione da ritenere sproporzionata per raggiungere l'obiettivo consistente nel prevenire le evasioni fiscali (v., per analogia, sentenze dell'11 giugno 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punto 39 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 15 aprile 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, non pubblicata, EU:C:2021:285, punto 63).

33 Di conseguenza, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, spetta all'amministrazione tributaria competente esaminare se, tenuto conto della situazione concreta, la perdita dello status di agricoltore forfettario da parte dell'altro coniuge si riveli necessaria per contrastare rischi di abusi e di evasioni fiscali che non possono essere esclusi mediante la produzione, da parte dei coniugi, di elementi di prova adeguati che dimostrino, in particolare, che ciascuno di loro esercita la propria attività in modo indipendente.

34 Occorre aggiungere, come ricordato al punto 27 della presente sentenza, che l'articolo 296 della direttiva IVA prevede, al paragrafo 1, che gli Stati membri «possono applicare» ai produttori agricoli per i quali l'assoggettamento al regime normale dell'IVA crei difficoltà un regime forfettario, e precisa, al paragrafo 2, che ogni Stato membro «può escludere» dal regime forfettario, in particolare, i produttori agricoli per i quali l'applicazione del regime normale dell'IVA non crei difficoltà amministrative.

35 Inoltre, la Corte ha dichiarato che il regime comune forfettario per i produttori agricoli è un regime derogatorio il quale costituisce un'eccezione al regime normale dell'IVA e deve, pertanto, essere applicato solo nella misura necessaria a realizzarne lo scopo. Tra i due obiettivi assegnati a tale regime figura quello relativo all'esigenza di semplificazione, il quale deve conciliarsi con quello della compensazione dell'onere dell'IVA sopportato a monte dagli agricoltori (sentenza del 12 ottobre 2016, Nigl e a., C-340/15, EU:C:2016:764, punti 37 e 38 nonché giurisprudenza ivi citata).

36 Pertanto, qualora l'esame di una situazione concreta come quella di cui trattasi nel procedimento principale riveli che l'esercizio da parte dei coniugi di un'attività agricola nell'ambito di una stessa azienda e con l'impiego dei beni facenti parte della comunione coniugale, in modo indipendente e per ciascun coniuge nell'ambito del regime normale dell'IVA, non comporta difficoltà amministrative rispetto alla situazione in cui uno dei coniugi sia sottoposto a detto regime normale e l'altro al regime forfettario, lo Stato membro interessato può legittimamente stabilire che la rinuncia, da parte di uno dei coniugi, al regime forfettario abbia l'effetto di far perdere all'altro coniuge lo status di agricoltore forfettario.

37 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni poste dichiarando che gli articoli 9, 295 e 296 della direttiva IVA devono essere interpretati come segue:

- essi ostano alla prassi di uno Stato membro che esclude che i coniugi i quali esercitino un'attività agricola nell'ambito di una stessa azienda, utilizzando beni facenti parte della comunione coniugale, possano essere considerati soggetti passivi distinti ai fini dell'IVA, nel caso in cui ciascuno di tali coniugi eserciti un'attività economica in modo indipendente;
- essi non ostano a che, in circostanze in cui i coniugi esercitano tale attività agricola nel regime forfettario dei produttori agricoli, l'opzione adottata da uno dei coniugi di applicare alla propria attività il regime normale dell'IVA comporti la perdita dello status di agricoltore forfettario da parte dell'altro coniuge, quando, in seguito all'esame della situazione concreta, tale effetto si rivela necessario per contrastare rischi di abusi e di evasione fiscale che non possono essere esclusi mediante la produzione, da parte dei coniugi, di elementi di prova adeguati, o quando l'esercizio da parte di tali coniugi di detta attività, in modo indipendente e per ciascun coniuge nell'ambito del regime normale dell'IVA, non crea difficoltà amministrative rispetto alla situazione in cui coesistono due status differenti in capo a detti coniugi.

Sulle spese

38 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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 (Sesta Sezione) dichiara:

Gli articoli 9, 295 e 296 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati come segue:

- essi ostano alla prassi di uno Stato membro che esclude che i coniugi i quali esercitino un'attività agricola nell'ambito di una stessa azienda, utilizzando beni facenti parte della comunione coniugale, possano essere considerati soggetti passivi distinti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), nel caso in cui ciascuno di tali coniugi eserciti un'attività economica in modo indipendente;
- essi non ostano a che, in circostanze in cui i coniugi esercitano tale attività agricola nel regime forfettario dei produttori, l'opzione adottata da uno dei coniugi di applicare alla propria attività il regime normale dell'IVA comporti la perdita dello status di agricoltore forfettario da parte dell'altro coniuge, quando, in seguito all'esame della situazione concreta, tale effetto si rivela necessario per contrastare rischi di abusi e di evasione fiscale che non possono essere esclusi mediante la produzione, da parte dei coniugi, di elementi di prova adeguati, o quando l'esercizio da parte di tali coniugi di detta attività, in modo indipendente e per ciascun coniuge nell'ambito del regime normale dell'IVA, non crea difficoltà amministrative rispetto alla situazione in cui coesistono due status differenti in capo a detti coniugi.

(Omissis)

