

Causa C-697/20**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di Giustizia****Data di deposito:**

21 dicembre 2020

Giudice del rinvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data della decisione di rinvio:

22 luglio 2020

Parte ricorrente:

W.G.

Parte resistente:

Dyrektor Izby Skarbowej di L.

Oggetto del procedimento principale

Esclusione della possibilità di considerare i coniugi che esercitano un'attività agricola, nell'ambito di un'azienda agricola, utilizzando il patrimonio facente parte della loro comunione legale dei beni come due distinti soggetti passivi dell'IVA; lo status dell'agricoltore forfettario e dell'agricoltore assoggettato al regime di imposta normale.

Oggetto e fondamento normativo della questione pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione; articolo 267 TFUE

Questioni pregiudiziali

1. Se le disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, come modificata), in particolare gli articoli 9, 295 e 296, debbano essere interpretati nel senso che ostano alla prassi nazionale, formatasi in base

all'articolo 15, paragrafi 4 e 5, ustawy o podatku od towarów i usług (legge sull'imposta sulla cessione dei beni e sulla prestazione dei servizi») dell'11 marzo 2004 (Dz. U. del 2011, numero 177, posizione 1054, come modificata), che esclude la possibilità di considerare i coniugi che esercitano un'attività agricola, nell'ambito di un'azienda agricola, utilizzando il patrimonio facente parte della loro comunione legale dei beni, 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.

Disposizioni del diritto dell'Unione richiamate

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»): articoli 9, 295, 296

Disposizioni del diritto nazionale richiamate

Legge sull'imposta sulla cessione dei beni e sulla prestazione dei servizi dell'11 marzo 2004 (Dz. U. del 2011, numero 177, posizione 1054, come modificata; in prosieguo: la «legge sull'IVA»):

Articolo 2

Ogni volta in cui nelle disposizioni successive si faccia riferimento a:

(...)

15) attività agricola – si intende l'attività di produzione vegetale e animale, tra cui anche (...) la produzione animale di tipo industriale o da allevamento (...), di allevamento di pollame da macello o da riproduzione, di incubazione di pollame, (...), nonché la prestazione di servizi agricoli;

16) azienda agricola - si intende l'azienda agricola ai sensi delle norme di legge sull'imposta sull'agricoltura;

(...)

21) prestazioni di servizi agricoli – si intende:

a) servizi connessi all'agricoltura nonché con l'allevamento di animali (...),

Articolo 15

1. Soggetti passivi sono persone giuridiche, organismi non aventi la personalità giuridica nonché persone fisiche che esercitano in modo indipendente un'attività economica ai sensi del paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dal risultato di detta attività.

(...)

4. Nel caso di persone fisiche che esercitano esclusivamente un'azienda agricola, silvicola o ittica, si considera soggetto passivo dell'IVA la persona che ha presentato la dichiarazione di registrazione di cui all'articolo 96, paragrafo 1.

5. Le norme del paragrafo 4 si applicano mutatis mutandis alle persone fisiche che svolgono in modo esclusivo un'attività agricola diversa da quella prevista al paragrafo 4.

Articolo 43

1. Sono esenti dall'imposta:

(...)

3) le cessioni di prodotti agricoli provenienti dalla propria attività agricola, effettuata da un agricoltore forfettario nonché le prestazioni di servizi effettuate da un agricoltore forfettario;

Articolo 96

1. I soggetti di cui all'articolo 15 sono obbligati a presentare al direttore dell'amministrazione finanziaria la dichiarazione di registrazione prima del compimento dell'attività prevista dall'articolo 5, salvo il paragrafo 3.

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

Breve esposizione dello stato di fatto e del procedimento

- 1 La ricorrente nell'anno 2011 svolgeva un'attività di produzione agricola nel settore speciale di allevamento di polli da macello, utilizzando 2 dei 6 pollai acquisiti insieme con il marito, che svolgeva attività di produzione agricola nel settore speciale nello stesso ambito nei rimanenti 4 pollai. Il 31 dicembre 2010 la ricorrente presentava la dichiarazione di registrazione ai fini dell'imposta sulla cessione dei beni e sulla prestazione dei servizi (in prosieguo: l'«IVA»), rinunciando all'esenzione dall'imposta a partire dal 1° gennaio 2011 e sceglieva il

periodo mensile di liquidazione dell'imposta, mentre suo marito continuava a beneficiare dell'esenzione in qualità dell'agricoltore forfettario.

- 2 La ricorrente ha presentato le rettifiche della dichiarazione IVA-7 relativa ai mesi da gennaio a dicembre 2011 e l'amministrazione di primo grado ha ritenuto corrette le rettifiche poiché consideravano le entrate e le spese dell'intera azienda agricola.
- 3 Il 29 agosto 2016 la ricorrente ha presentato un'ulteriore rettifica della dichiarazione IVA relativa ai mesi da gennaio a dicembre 2011 unitamente all'istanza di accertamento del pagamento dell'IVA in eccesso nei seguenti periodi di liquidazione: febbraio, aprile, giugno, agosto, ottobre e novembre 2011.
- 4 Con decisione del 26 ottobre 2016 l'autorità finanziaria di primo grado ha ritenuto che le rettifiche della dichiarazione IVA relative ai mesi da gennaio a dicembre 2011, depositate precedentemente dalla parte erano corrette, mentre ha rigettato l'istanza con cui questa ha chiesto l'accertamento del pagamento dell'IVA in eccesso nei singoli mesi dell'anno 2011.
- 5 Dopo aver esaminato il ricorso, l'autorità di riesame ha dichiarato che i crediti relativi al periodo di liquidazione d'imposta da gennaio a novembre 2011 si erano prescritti, mentre, per la parte residua, ha ritenuto che il diritto dell'amministrazione all'accertamento del versamento dell'imposta in eccesso non si fosse prescritto. Pertanto, con decisione del 28 febbraio 2017, l'autorità di riesame ha annullato la decisione dell'autorità di primo grado del 26 ottobre 2016 nella parte relativa all'accertamento dell'ammontare dell'eccedenza dell'imposta applicata sull'imposta dovuta detraibile nei successivi periodi di liquidazione (gennaio, marzo, maggio, luglio, settembre e dicembre 2011) nonché dell'ammontare del credito dell'IVA (febbraio, aprile, giugno, agosto, ottobre e novembre 2011) e in relazione a tale aspetto ha archiviato il procedimento, mentre in relazione alla parte residua – riguardante il rigetto dell'accertamento dell'importo versato in eccesso nei singoli mesi del 2011 – ha confermato la decisione dell'autorità di primo grado.
- 6 Secondo l'autorità di riesame è incontestabile che sul terreno facente parte della comunione legale dei beni tra i coniugi si trovavano 6 edifici (pollai) nei quali entrambi i coniugi svolgevano l'attività nel settore speciale di produzione agricola nell'ambito dell'allevamento di polli da macello (tale attività doveva essere svolta separatamente, dalla ricorrente in 2 edifici e nei rimanenti 4 da suo marito).
- 7 L'autorità di riesame ha dichiarato che la ricorrente aveva presentato una dichiarazione di registrazione, era un soggetto passivo dell'IVA attivo in relazione all'attività agricola esercitata ed era assoggettata al regime d'imposta ordinario, pertanto era la medesima ad avere lo status di soggetto passivo dell'IVA in ragione dell'attività agricola esercitata nell'ambito dell'azienda agricola facente parte della comunione legale dei beni tra i coniugi. Conseguentemente, l'autorità ha ritenuto che la presentazione della dichiarazione di registrazione ai sensi

dell'articolo 96, paragrafo 1, della legge sull'IVA aveva effetti anche nei confronti del marito della ricorrente, che in questo modo ha perso lo status di agricoltore forfettario.

- 8 Il ricorso proposto davanti al tribunale di primo grado è stato rigettato dal tribunale che ha dichiarato che nell'ipotesi in cui un'azienda agricola sia di comproprietà di più persone, il soggetto passivo dell'IVA attivo può essere solo una persona. Situazione analoga sussiste quando nell'ambito di un'azienda agricola comune i coniugi, in comunione legale dei beni, esercitano in modo esclusivo un'attività agricola dello stesso tipo, come nella causa in esame dove i 6 pollai costituivano il patrimonio comune dei coniugi. Il Tribunale ha osservato che in considerazione del fatto che la ricorrente aveva presentato la dichiarazione di registrazione a partire dal 1° gennaio 2011 questa doveva ritenersi il soggetto passivo dell'IVA in ragione dell'attività agricola esercitata, assoggettato al regime d'imposta ordinario.
- 9 Tale posizione del tribunale non è stata condivisa dalla ricorrente che ha proposto il ricorso per cassazione.

Concisa motivazione del rinvio

- 10 La questione fondamentale è rispondere alla domanda se in materia dell'IVA, nell'ipotesi in cui nel contesto di un'azienda agricola, che costituisce parte della comunione legale dei beni tra i coniugi, ogni coniuge dichiara di esercitare separatamente un'attività nell'ambito dei settori speciali della produzione agricola (allevamento di polli da macello), la presentazione da parte di uno soltanto dei coniugi della dichiarazione di registrazione ai fini dell'IVA come soggetto attivo abbia effetto anche nei confronti dell'altro coniuge che ha dichiarato, invece, di essere soggetto passivo forfettario.
- 11 La ricorrente sostiene che la registrazione riguardava soltanto la sua persona e che questa non poteva essere considerata come una registrazione del soggetto passivo disciplinata dall'articolo 15, paragrafo 4, della legge sull'IVA, pertanto suo marito non poteva perdere lo status di agricoltore forfettario e che questi, gestendo un'azienda agricola commerciale in modo indipendente, beneficiava dell'esenzione dall'imposta prevista dall'articolo 43, paragrafo 1, punto 3, della legge sull'IVA.
- 12 Ai sensi dell'articolo 15, paragrafi 1 e 2, della legge sull'IVA nonché dell'articolo 9 della direttiva 2006/112, per poter considerare un determinato soggetto come un soggetto passivo dell'IVA è necessario accertare che tale soggetto eserciti un'attività economica in modo indipendente. Il contenuto di tali norme, analizzato in modo completamente autonomo dall'articolo 15, paragrafi 4 e 5, della legge sull'IVA, non osta a che due soggetti passivi distinti operino nell'ambito di un'unica azienda agricola qualora questi soggetti, pur operando nell'ambito della medesima azienda, svolgano la loro attività in modo indipendente.

- 13 Tuttavia, secondo la giurisprudenza nazionale, nel caso delle persone fisiche di cui all'articolo 15, paragrafi 4 e 5, della legge sull'IVA, la dichiarazione di registrazione può essere effettuata esclusivamente da una delle persone nei cui confronti verranno emesse le fatture di acquisti di beni e di servizi e che emetteranno le fatture di vendita di prodotti agricoli e di prestazione di servizi. Si assume che tale disciplina introduca una regola specifica relativa allo status formale del soggetto passivo nelle ipotesi di aziende agricole familiari, o precisamente di aziende agricole pluripersonali. Il legislatore, al fine di semplificare le modalità di liquidazione dell'imposta applicabili da tale gruppo di persone, ha introdotto la regola che soltanto la persona fisica che ha presentato l'obbligatoria dichiarazione di registrazione è il soggetto passivo.
- 14 Pertanto, la disciplina prevista dall'articolo 15, paragrafi 4 e 5, della legge sull'IVA comporta che in pratica l'azienda agricola venga trattata in modo particolare, ossia come una massa patrimoniale che può essere ascritta solo ad un soggetto passivo dell'IVA.
- 15 La seconda questione si riferisce alla prassi seguita del giudice del rinvio secondo la quale nell'ambito di un'unica azienda agricola non possono coesistere due status, ossia quello di un soggetto passivo dell'IVA che beneficia dell'esenzione in quanto agricoltore forfettario (che non è obbligato a presentare le dichiarazioni d'imposta, tenere registri IVA ed a emettere le fatture) e, contemporaneamente, quello del soggetto passivo dell'IVA attivo, nel contesto dell'attività rimanente, ossia della prestazione di servizi agricoli. La rinuncia all'esenzione riconosciuta ai sensi dell'articolo 43, paragrafo 1, punto 3, della legge sull'IVA può riferirsi esclusivamente all'attività per intero, poiché o tutta o nessuna parte dell'attività agricola dell'agricoltore forfettario è esente dall'imposta. L'agricoltore forfettario può essere un soggetto passivo dell'IVA attivo per una parte residua della sua attività ma soltanto se tale attività è diversa dalla cessione di prodotti agricoli provenienti dalla sua attività agricola o dalla prestazione di servizi agricoli.
- 16 La terza questione si riferisce alla circostanza che la ricorrente nel corso del procedimento ha richiamato i criteri di indipendenza e di autonomia. La ricorrente ha eccepito, in particolare, che lei e suo marito, ai fini dell'esercizio delle loro attività di allevamento, hanno conti correnti separati e gestiscono separatamente i fondi destinati all'esercizio dell'attività di allevamento. I coniugi sono assoggettati all'imposta sul reddito separatamente, secondo le regole dei settori speciali della produzione agricola. In tali circostanze è evidente che ogni allevamento è indipendente sul piano finanziario, economico e organizzativo.
- 17 Secondo il giudice del rinvio sorgono dubbi se nel caso di coniugi che esercitano separatamente le rispettive attività nell'ambito di un'azienda agricola comune la rinuncia al regime forfettario da parte di uno produca effetti anche nei confronti dell'altro coniuge.
- 18 Il giudice del rinvio ritiene che la direttiva 2006/112 non contenga alcuna disposizione che permetta direttamente di introdurre una disciplina come quella

dell'articolo 15, paragrafi 4 e 5, della legge nazionale sull'IVA, che introduce un trattamento speciale applicabile ad un'azienda agricola.

- 19 L'articolo 9 della direttiva 2006/112 non costituisce il fondamento autonomo in forza del quale uno Stato membro possa introdurre delle disposizioni che escludono il riconoscimento dello status di soggetto passivo dell'IVA ai singoli componenti dell'azienda agricola in ragione dell'attività agricola esercitata.
- 20 Secondo il giudice del rinvio, l'articolo 15, paragrafi 4 e 5, della legge sull'IVA non può essere ritenuto come una forma di recepimento dell'articolo 11 della direttiva 2006/112. Tale disposizione prevede che uno Stato membro può considerare come un unico soggetto passivo persone che siano giuridicamente indipendenti ma strettamente vincolate tra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi. Tuttavia, tale regolamentazione può essere introdotta a condizione della preventiva consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto. La Polonia, invece, non ha mai svolto queste consultazioni.
- 21 Sembra che la disciplina contenuta nella direttiva 2006/112 non permetta di escludere, di per sé, il carattere indipendente di un'attività economica di una determinata persona soltanto perché questa è di carattere agricolo. Naturalmente, nel caso in cui venga accertato che un determinato componente dell'azienda agricola non esercita l'attività economica in modo indipendente ma è soltanto un «collaboratore» della persona che la esercita, le vendite dichiarate falsamente da questo dovrebbero essere imputate al soggetto passivo «effettivo». Tale questione attiene ad un aspetto probatorio e non dovrebbe costituire oggetto di una regolamentazione di diritto sostanziale, inoltre dovrebbe essere valutata tenendo conto delle circostanze del caso concreto.
- 22 D'altro lato ritenere che nei casi di aziende familiari, o precisamente di aziende agricole pluripersonali, il soggetto passivo sia soltanto la persona fisica che ha presentato l'obbligatoria dichiarazione di registrazione trova una sua giustificazione pratica. Le conseguenze da ciò derivanti per quanto riguarda la loro imposizione hanno lo scopo di eliminare le irregolarità precedentemente emerse e di creare una situazione corrispondente a quella configurabile in assenza di abuso.
- 23 Abusi possono consistere, in particolare, in una suddivisione dell'azienda agricola tra più soggetti con l'intento di uno dei coniugi di beneficiare del regime speciale di imposizione costituito dal regime forfettario degli agricoltori, esercitando contestualmente il diritto alla detrazione dell'imposta assolta dall'altro coniuge.
- 24 Sembra che la disciplina contenuta nella legge sull'IVA ostacoli proprio siffatti abusi. Ai sensi di tale legge l'agricoltore che assume la qualità di soggetto passivo dell'IVA è un soggetto che esercita uno speciale tipo di attività agricola, ossia un'attività agricola nel contesto di un'azienda agricola nell'ambito della quale è produttore nonché prestatore di servizi in favore di soggetti terzi. Pertanto, l'obiettivo del soggetto è esercitare tale attività economica con l'intento di

produrre e vendere prodotti agricoli o prestare servizi agricoli in favore di altri soggetti. L'attività dell'agricoltore costituisce quindi un'attività diversa dalle attività di un produttore, di un commerciante o di un soggetto che presta un servizio o anche dall'attività di sfruttamento in modo stabile di prodotti o beni immateriali per ricavarne introiti, indicate nell'articolo 15, paragrafo 2, della legge sull'IVA.

- 25 Il soggetto passivo che esercita attività agricola (articolo 2, punto 15, della legge sull'IVA) o che presta servizi agricoli (articolo 2, punto 21, della legge sull'IVA) non può avere due status, quello di soggetto passivo dell'IVA esente dall'imposta in quanto agricoltore forfettario in ragione della vendita di prodotti agricoli provenienti dalla propria attività e contemporaneamente di soggetto passivo dell'IVA attivo. All'agricoltore forfettario spetta il diritto al rimborso forfettario dell'imposta applicata agli acquisti di alcuni mezzi di produzione nell'agricoltura secondo le modalità previste dagli articoli 115 e seguenti della legge sull'IVA. Tale norma significa che l'agricoltore forfettario, che beneficia dell'esenzione dall'imposta ai sensi dell'articolo 43, paragrafo 1, punto 3, della legge sull'IVA, non ha il diritto alla detrazione dell'ammontare dell'imposta a valle dall'ammontare dell'imposta applicata a monte secondo le regole ordinarie previste dall'articolo 86, paragrafo 1, della legge sull'IVA. Tale principio trova conferma nel tenore dell'articolo 302 della direttiva 2006/112. Occorre aggiungere che in caso di rinuncia all'esenzione dall'imposta e di passaggio al regime normale, l'agricoltore forfettario può «recuperare» l'imposta versata a monte sugli acquisti dei mezzi di produzione agricoli mediante la presentazione di una rettifica ai sensi dell'articolo 91, paragrafi 7 e 7a, in combinato disposto con il paragrafo 2 della legge sull'IVA.
- 26 Il suddetto divieto di combinare nell'ambito di un'azienda agricola il regime dell'agricoltore forfettario e quello dell'agricoltore assoggettato al regime normale ha una portata limitata. Sono esenti dall'imposta e, conseguentemente, assoggettate al regime forfettario le cessioni da parte di un agricoltore forfettario di prodotti agricoli provenienti dalla sua attività agricola e le prestazioni di servizi agricoli da parte di un agricoltore forfettario, mentre alle prestazioni di altri servizi si applica il regime normale dell'IVA. Il fatto che una determinata persona sia un agricoltore forfettario non comporta di per sé che nei suoi confronti si applichi esclusivamente il regime forfettario dell'agricoltura, indipendentemente dal tipo di attività esercitata da tale persona. Infatti, tale regime si applica esclusivamente all'attività che consiste in «cessioni di prodotti agricoli provenienti dalla propria attività agricola o prestazioni di servizi agricoli». Segnatamente, si tratta di servizi che l'agricoltore forfettario è in grado di prestare con la manodopera di cui dispone e con l'attrezzatura che normalmente utilizza al fine della realizzazione della propria attività agricola.
- 27 Appare pertanto che la suddetta disciplina dei regimi di imposta sia coerente e non solo previene abusi del diritto tributario ma realizza l'obiettivo dell'introduzione del regime forfettario per gli agricoltori previsto dalla direttiva 2006/112, ossia la semplificazione delle procedure amministrative per talune categorie di agricoltori,

il quale deve essere conciliato con quello della compensazione dell'onere dell'IVA sopportato a monte da tali agricoltori nell'acquisto di beni utilizzati ai fini delle loro attività (v. sentenza della Corte di giustizia: dell'8 marzo 2012, C-524/10, Commissione/Portogallo, EU:C:2012:129, punto 50; nonché del 12 ottobre 2016, C-340/15, Nigl e altri, EU:C:2016:764, punto 38).

- 28 Nella giurisprudenza della Corte di giustizia è stato più volte sottolineato che il regime forfettario costituisce un'eccezione al regime generale della direttiva 2006/112 e deve, pertanto, essere applicato solo nella misura necessaria a realizzarne lo scopo (sentenze del 15 luglio 2004, C-321/02, Finanzamt Rendsburg, EU:C:2004:447, punto 27; dell'8 marzo 2012, C-524/10, Commissione/Portogallo, EU:C:2012:129, punto 49; nonché del 12 ottobre 2016, C-340/15, Nigl e a. EU:C:2016:764, punto 37).
- 29 Secondo il giudice del rinvio potrebbe ritenersi che l'introduzione della prassi nazionale che non consente di considerare come soggetti passivi dell'IVA separati i coniugi che esercitano un'attività agricola, nell'ambito di un'azienda agricola, utilizzando il patrimonio che fa parte della loro comunione legale dei beni, abbia lo scopo di prevenire abusi in materia di IVA. In tale contesto, le disposizioni nazionali controverse costituirebbero uno strumento di prevenzione di eventuali abusi in materia di IVA che consiste nell'introduzione di un regime d'imposta unitario in relazione ad una determinata azienda agricola, indipendentemente da quanti soggetti – soggetti passivi dell'IVA, esercitino l'attività agricola nell'ambito di tale azienda.