



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

16 settembre 2020*

«Rinvio pregiudiziale – Direttiva 2006/112/CE – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Articolo 9, paragrafo 1 – Articolo 193 – Nozione di “soggetto passivo” – Contratto d’attività congiunta – Partenariato – Collegamento di un’operazione economica a uno dei partner – Determinazione del soggetto passivo debitore dell’imposta»

Nella causa C-312/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania), con decisione del 10 aprile 2019, pervenuta in cancelleria il 16 aprile 2019, nel procedimento

XT

contro

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da L.S. Rossi, presidente di sezione, A. Prechal (relatrice), presidente della Terza Sezione, e F. Biltgen, giudice,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo lituano, da K. Dieninis e V. Vasiliauskienė, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da R. Lyal e J. Jokubauskaitė, in qualità di agenti;

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 23 aprile 2020,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il lituano.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 9, paragrafo 1, dell'articolo 193 e dell'articolo 287 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), come modificata dalla direttiva 2013/43/UE del Consiglio, del 22 luglio 2013 (GU 2013, L 201, pag. 4) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra XT e il Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Direzione nazionale delle imposte presso il ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania), in merito ad un'ingiunzione rivolta a XT dal Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Ispettorato tributario distrettuale di Vilnius, Lituania, in prosieguo: l'«amministrazione finanziaria di Vilnius») di versare l'imposta sul valore aggiunto (IVA), maggiorata degli interessi di mora, nonché un'ammenda in seguito ad operazioni immobiliari non dichiarate.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 è così formulato:

«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 L'articolo 14 di tale direttiva così dispone:

«1. Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

2. Oltre all'operazione di cui al paragrafo 1, sono considerate cessione di beni le operazioni seguenti:

(...)

c) il trasferimento di un bene effettuato in virtù di un contratto di commissione per l'acquisto o per la vendita.

3. Gli Stati membri possono considerare cessione di beni la consegna di taluni lavori immobiliari».
- 5 A termini dell'articolo 28 della medesima direttiva:

«Qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale».

6 L'articolo 193 della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 ter e 202».

7 L'articolo 226 della medesima direttiva recita:

«Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti:

(...)

5) il nome e l'indirizzo completo del soggetto passivo e dell'acquirente o del destinatario;

(...)».

8 L'articolo 287 della medesima direttiva è così formulato:

«Gli Stati membri che hanno aderito dopo il 1° gennaio 1978 possono applicare una franchigia d'imposta ai soggetti passivi il cui volume d'affari annuo è al massimo uguale al controvalore in moneta nazionale degli importi seguenti al tasso del giorno della loro adesione:

(...)

11) Lituania: 29 000 [euro];

(...)».

9 L'articolo 1 della decisione di esecuzione 2011/335/UE del Consiglio, del 30 maggio 2011, che autorizza la Repubblica di Lituania ad applicare una misura di deroga all'articolo 287 della direttiva 2006/112 (GU 2011, L 150, pag. 6), così dispone:

«In deroga all'articolo 287, punto 11, della direttiva [2006/112], la Repubblica di Lituania è autorizzata ad applicare un'esenzione dall'IVA a favore dei soggetti passivi il cui volume d'affari annuo è al massimo uguale al controvalore in moneta nazionale di 45 000 EUR al tasso di conversione del giorno della sua adesione all'Unione europea».

Diritto lituano

La legge sull'IVA

10 Ai sensi dell'articolo 2 della Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Legge della Repubblica di Lituania sull'IVA) (Žin., 2002, n. 35-1271), nella versione in vigore per gli esercizi fiscali dal 2010 al 2013 (in prosieguo: la «legge sull'IVA»):

«(...)

2. Per “soggetto passivo” si intende un soggetto passivo della Repubblica di Lituania o estero.

(...)

15. Per “soggetto passivo della Repubblica di Lituania” s’intende una persona giuridica o fisica della Repubblica di Lituania svolgente un’attività economica di qualsiasi natura, o un organismo di investimento collettivo privo di personalità giuridica stabilito nel territorio della Repubblica di Lituania la cui forma operativa è quella di un fondo di investimento.

(...)».

11 L’articolo 71 della legge sull’IVA è del seguente tenore:

«1. I soggetti passivi che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi nel territorio nazionale hanno l’obbligo di registrarsi ai fini dell’IVA nonché di calcolare e versare l’imposta all’Erario (...). La persona tenuta alla registrazione ai fini dell’IVA deve presentare relativa domanda.

2. Fatto salvo [l’articolo 71,] paragrafo 1, (...) un soggetto passivo della Repubblica di Lituania non è tenuto a presentare domanda di registrazione ai fini dell’IVA né a calcolare e a versare all’Erario (...) l’IVA (...), quando l’importo totale del corrispettivo percepito per i beni ceduti o i servizi prestati nell’ambito dell’attività economica svolta nel territorio nazionale non supera la somma di LTL 155 000 [lituane (LTL), circa EUR 45 000] all’anno (negli ultimi 12 mesi). L’IVA deve essere calcolata a partire dal mese in cui tale soglia è stata superata. Non si calcola l’IVA per cessioni di beni e prestazioni di servizi il cui corrispettivo non superi la suddetta somma di [LTL] 155 000. (...)

(...)

4. La mancata presentazione di una domanda di registrazione ai fini dell’IVA non esenta il soggetto passivo dall’obbligo di calcolare l’IVA sui beni da lui ceduti o sui servizi da lui prestati (...) e di versarla all’Erario (...)».

12 L’articolo 79, paragrafi 1 e 5, della legge sull’IVA così dispone:

«1. (...) il soggetto passivo che ha effettuato una cessione di beni o una prestazione di servizi deve emettere una fattura con l’indicazione dell’IVA (...).

(...)

5. Nei casi e secondo le modalità stabilite dal governo lituano o dall’autorità da esso autorizzata, può essere emessa un’unica fattura per un bene ceduto o un servizio prestato congiuntamente da più soggetti passivi».

Il codice civile

13 L’articolo 6.969, paragrafo 1, del Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (codice civile della Repubblica di Lituania), nella sua versione derivante dalla legge n. VIII-1864 del 18 luglio 2000 (in prosieguo: il «codice civile») prevede quanto segue:

«Con il contratto di attività congiunta (partenariato), due o più persone (partner), mettendo in comune beni, operato o conoscenze, si impegnano ad agire insieme per un determinato scopo, non contrario alla legge, o a svolgere insieme una determinata attività».

14 L’articolo 6.971 di tale codice così dispone:

«1. Fatto salvo quanto diversamente stabilito dalla legge o dal contratto di attività congiunta, i beni conferiti dai partner, nonché la produzione durante l’attività congiunta e il reddito e i frutti da essa derivanti, sono di proprietà indivisa di tutti i partner.

(...)

3. Uno dei partner, designato di comune accordo da tutti i partner, è responsabile della contabilità del patrimonio comune.

4. I beni comuni vengono utilizzati e gestiti da tutti i partner, i quali ne dispongono di comune accordo. In caso di disaccordo, tali modalità sono determinate da un tribunale su istanza di uno dei partner. (...)».

15 Ai sensi dell'articolo 6.972, paragrafi 1 e 2, di detto codice:

«1. Per quanto riguarda la gestione degli affari comuni, ciascuno dei partner è autorizzato ad agire in nome di tutti i partner, a meno che il contratto di attività congiunta non preveda che gli affari siano gestiti da uno dei partner o da tutti i partner congiuntamente. Se gli affari possono essere gestiti solamente da tutti i partner congiuntamente, ogni operazione richiede il consenso di tutti.

2. Nei rapporti con i terzi, la facoltà del partner di agire in nome di tutti i partner è attestata da una procura rilasciata dagli altri partner o dal contratto di attività congiunta».

16 L'articolo 6.974 dello stesso codice, intitolato «Spese e perdite comuni», è così formulato:

«1. La ripartizione delle spese e delle perdite comuni, connesse all'attività congiunta, è determinata dal contratto di attività congiunta. In mancanza di una clausola che disciplini tale punto, ogni partner contribuisce alle spese e alle perdite comuni in proporzione alla propria quota.

2. La clausola che esonera completamente uno dei partner dall'obbligo di contribuire alle spese e alle perdite comuni non è valida».

17 A norma dell'articolo 6.975, paragrafo 3, del codice civile:

«Se il contratto di attività congiunta riguarda un'attività commerciale dei partner, tutti i partner sono responsabili in solido per i debiti comuni, qualunque sia la loro natura».

18 Ai sensi dell'articolo 6.976, paragrafo 1, del codice di cui trattasi, «[s]alvo diversamente pattuito nel contratto di attività congiunta, gli utili generati dall'attività congiunta sono ripartiti tra i partner in proporzione al valore dell'apporto di ciascuno all'attività congiunta».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

19 In data 19 febbraio 2010, XT e un'altra persona fisica (in prosieguo: il «partner») hanno stipulato un contratto di attività congiunta (in prosieguo: il «contratto di cui trattasi»), di cui all'articolo 6.969, paragrafo 1, del codice civile, designato come «partenariato», avente come scopo una collaborazione ai fini della costruzione di un immobile residenziale (in prosieguo: il «partenariato di cui trattasi»).

20 Il 25 aprile 2010, XT e il suo partner hanno deciso di acquistare un terreno nel distretto di Vilnius (Lituania). Il 27 aprile 2010, XT da solo ha firmato il contratto di compravendita con i proprietari di tale terreno. Egli ha apportato il 30% e il partner il 70% dell'importo dell'operazione, consegnando il suo apporto a XT. È stato deciso che solo XT sarebbe apparso nel registro fondiario in qualità di proprietario del suddetto terreno.

21 Il 5 maggio 2010, XT e il suo partner hanno deciso di costruire un complesso immobiliare composto da cinque edifici, di incaricare XT delle formalità amministrative necessarie per la costruzione e di affidare l'esecuzione dei lavori di costruzione a una società di promozione immobiliare in cui XT

- occupava la funzione di direttore. Il 22 maggio 2010 è stato stipulato un contratto di promozione immobiliare con la suddetta società, nell'ambito del quale XT appariva sia come committente che come rappresentante di tale società.
- 22 Il 2 novembre 2010, XT ha ottenuto, a suo nome, una licenza edilizia per la costruzione di cinque immobili sul terreno di cui trattasi.
- 23 Il 2 dicembre 2010, XT e il suo partner hanno deciso di vendere il primo immobile con una parte del terreno e di utilizzare i fondi così ottenuti per le future costruzioni. Il contratto di compravendita del primo immobile è stato firmato il 14 dicembre 2010 tra XT e gli acquirenti, che sono persone fisiche.
- 24 Il 10 gennaio 2011, XT e il suo partner hanno stipulato un accordo per porre fine al partenariato di cui trattasi e per procedere alla divisione di attivi e debiti. Con tale accordo, si è convenuto di restituire al partner il diritto su alcuni degli attivi realizzati, ovvero il quarto e il quinto immobile. XT si impegnavano anche a versare al proprio partner, entro il 2017, la somma di LTL 300 000 (circa EUR 86 886) per compensare la differenza tra i rispettivi apporti e la differenza tra le quote loro spettanti negli attivi comuni. In forza di tale accordo, gli immobili dal primo al terzo sono stati assegnati a XT.
- 25 Il 15 febbraio 2011, la società di promozione immobiliare ha emesso una fattura con l'indicazione dell'importo dovuto a titolo di IVA per la costruzione dei primi quattro immobili. Per la costruzione del quinto immobile, l'11 febbraio 2013 essa ha emesso una fattura con l'indicazione dell'importo dovuto a titolo di IVA.
- 26 In base ai contratti stipulati tra XT e talune persone fisiche, gli immobili secondo e terzo sono stati venduti il 30 maggio 2011 e il 13 novembre 2012.
- 27 Il 1° febbraio 2013, XT e il suo partner hanno firmato un atto di trasferimento (divisione) di attivi in cui si specificava che, stante l'accordo concluso il 10 gennaio 2011, XT avrebbe trasferito al suo partner gli immobili quarto e quinto.
- 28 Il 6 febbraio 2013, XT e il suo partner hanno deciso, in base al contratto di cui trattasi, che XT avrebbe venduto il quinto immobile, per il quale XT era iscritto nel registro fondiario come proprietario, e avrebbe versato il ricavato al suo partner. Tale vendita ha avuto luogo il 13 febbraio 2013.
- 29 Poiché XT e il suo partner non hanno ritenuto che le vendite degli immobili a terzi (in prosieguo: le «cessioni in questione») costituissero un'attività economica soggetta all'IVA, le fatture dovute dagli acquirenti non sono state maggiorate dell'IVA. Essi non hanno neppure dichiarato o versato l'IVA né detratta quella versata a monte.
- 30 A seguito di un controllo fiscale di XT relativo all'imposta sul reddito e all'IVA per gli anni dal 2010 al 2013, l'amministrazione finanziaria di Vilnius ha ritenuto che l'attività cui erano ascrivibili le cessioni di cui trattasi nonché le cessioni di cui trattasi stesse dovessero essere considerate come costituenti un'unica attività economica ai fini dell'IVA. Reputando XT un «soggetto passivo», responsabile dell'adempimento degli obblighi in materia di IVA, l'amministrazione finanziaria di Vilnius gli ha ordinato di versare l'IVA su tali operazioni, maggiorata degli interessi di mora, nonché di pagare una sanzione fiscale, consentendo, tuttavia, la detrazione dell'importo dell'imposta da lui versata a monte, conformemente alle fatture emesse dalla società di promozione immobiliare.
- 31 Tale decisione è stata successivamente mantenuta dalla Direzione nazionale delle imposte presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania, nonché dalla Mokestinijų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania) e dal Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania). Dinanzi al Lietuvos vyriausybės administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania), XT ha chiesto l'annullamento della sentenza di tale tribunale.

- 32 Nell'ambito dell'esame di tale ricorso, il giudice del rinvio nutre dubbi sulla determinazione del soggetto passivo dell'IVA tra XT o il partenariato di cui trattasi, vale a dire i due partner dell'entità costituita dal contratto di cui trattasi, tenuto conto del fatto che il diritto lituano non conferisce personalità giuridica ad un partenariato.
- 33 Siffatti dubbi sono suscitati dalle considerazioni del giudice del rinvio, secondo le quali, da un lato, in primo luogo, detto partenariato non è stato rimesso in discussione dall'amministrazione finanziaria di Vilnius, in secondo luogo, il contratto di cui trattasi menziona che, nei rapporti con i terzi, XT agisce in nome di entrambi i partner e, in terzo luogo, le varie decisioni adottate da XT e dal suo partner in esecuzione del suddetto contratto costituiscono la base degli atti compiuti da XT sicché vi è motivo di ritenere che, alla luce degli elementi di fatto esposti, XT non abbia svolto in modo indipendente un'attività economica. Per contro, il partenariato in questione soddisferebbe i criteri sanciti dall'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.
- 34 D'altro lato, il giudice del rinvio constata che, nei rapporti con i terzi, anche per quanto riguarda le cessioni di cui trattasi, interveniva solo XT, in quanto il suo partner, in sostanza, si era limitato a finanziare parzialmente l'acquisto del terreno, e gli acquirenti che partecipavano a tali cessioni non erano a conoscenza dell'esistenza di tale partner.
- 35 Nell'ipotesi in cui la Corte dovesse constatare che il partenariato in questione deve essere considerato soggetto all'IVA, il giudice del rinvio, con la seconda questione, intende chiarire in che modo sono ripartiti gli obblighi fiscali. Esso si chiede, in tale contesto, se si debba considerare che ogni partner è individualmente tenuto a versare l'IVA in proporzione alla sua quota nel corrispettivo percepito per i beni ceduti nell'ambito delle attività economiche e quale sia la base da prendere in considerazione per il calcolo dell'esenzione dall'IVA prevista dall'articolo 287 della direttiva 2006/112.
- 36 In tale contesto, il Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Corte suprema amministrativa di Lituania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 9, paragrafo 1, e l'articolo 193 della [direttiva 2006/112] debbano essere interpretati nel senso che, in circostanze come quelle di cui alla fattispecie in esame, non si possa ritenere che una persona fisica quale il ricorrente abbia esercitato l'attività (economica) in questione in modo indipendente e sia tenuta a pagare personalmente l'[IVA] relativa alle operazioni contestate, ossia se, ai fini dell'articolo 9, paragrafo 1, e dell'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE, l'attività congiunta/partenariato (i partecipanti alle attività congiunte collettivamente; nella fattispecie in esame, il ricorrente e il suo partner commerciale collettivamente) – che, secondo il diritto nazionale, non è considerata soggetto passivo ed è priva di personalità giuridica – e non solo una persona fisica quale il ricorrente debba essere considerata soggetto passivo responsabile delle obbligazioni medesime.
 - 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se l'articolo 193 della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che, in circostanze come quelle della fattispecie in esame, l'IVA debba essere assolta individualmente da ciascuno dei partecipanti (nella specie, il ricorrente e il suo partner) all'attività congiunta/partenariato – che, secondo il diritto nazionale, non costituisce soggetto passivo ed è priva di personalità giuridica – pro quota in relazione ai vari ricavi incassati (ovvero esigibili o ai medesimi tuttora dovuti) per le cessioni imponibili di beni immobili. Se l'articolo 287 della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che, in circostanze come quelle della fattispecie in esame, il volume d'affari annuo di cui alla citata disposizione è stabilito prendendo in considerazione il reddito complessivo delle attività congiunte (ricavato collettivamente dai partecipanti alle attività congiunte)».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 37 Con la prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 9, paragrafo 1, e l'articolo 193 della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che una persona fisica che abbia stipulato con un'altra persona fisica un contratto di attività congiunta costitutivo di un partenariato, privo di personalità giuridica, caratterizzato dal fatto che la prima persona è legittimata ad agire in nome di tutti i partner, ma interviene da sola e in nome proprio nei rapporti con i terzi quando compie gli atti che costituiscono l'attività economica perseguita da tale partenariato, esercita tale attività in modo indipendente e deve pertanto essere considerata come «soggetto passivo» ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 e come l'unico debitore dell'IVA dovuta ai sensi dell'articolo 193 di detta direttiva.
- 38 A norma dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, «[s]i considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività». Conformemente all'articolo 193 della direttiva in parola, l'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni, tranne nei casi in cui l'imposta è dovuta da un'altra persona in applicazione degli articoli da 194 a 199 ter e dell'articolo 202 di detta direttiva. Dalla decisione di rinvio risulta che le eccezioni menzionate in queste ultime disposizioni della direttiva 2006/112 non sono applicabili nel procedimento principale.
- 39 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, i termini utilizzati all'articolo 9 della direttiva 2006/112, in particolare il termine «chiunque», danno una definizione ampia del concetto di «soggetto passivo» basata sull'indipendenza nell'esercizio di un'attività economica, nel senso che tutte le persone fisiche o giuridiche, sia pubbliche che private, nonché gli enti privi di personalità giuridica, che soddisfano oggettivamente i criteri stabiliti da tale disposizione, devono essere considerati soggetti passivi dell'IVA (sentenza del 12 ottobre 2016, Nigl e a. C-340/15, EU:C:2016:764, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).
- 40 Per determinare chi, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, debba essere considerato «soggetto passivo» ai fini dell'IVA per le cessioni di cui trattasi, occorre accertare chi abbia esercitato in modo indipendente l'attività economica di cui trattasi. Infatti, come precisato dall'avvocato generale ai paragrafi 33, 45 e 46 delle sue conclusioni, il criterio dell'indipendenza riguarda la questione del collegamento dell'operazione in questione ad una determinata persona o entità, al contempo garantendo, inoltre, che l'acquirente possa esercitare il suo eventuale diritto a detrazione in modo giuridicamente sicuro in quanto disporrà del nome e dell'indirizzo completo del soggetto passivo in questione, conformemente all'articolo 226, punto 5, della direttiva 2006/112.
- 41 A tal fine, occorre accertare se l'interessato svolge un'attività economica in nome proprio, per conto proprio e sotto la propria responsabilità, e se si assume il rischio economico connesso all'esercizio di tali attività (sentenza del 12 ottobre 2016, Nigl e a., C-340/15, EU:C:2016:764, punto 28, nonché giurisprudenza ivi citata).
- 42 Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che, nella fattispecie, dopo la conclusione del partenariato di cui trattasi per la costruzione di un progetto immobiliare e dopo che il partner di XT aveva consegnato a quest'ultimo il suo apporto, il terreno è stato acquistato da XT, da solo e in proprio nome. XT ha richiesto e ottenuto, in nome proprio, la licenza edilizia presso le autorità competenti. È anche colui che, da solo e in proprio nome, ha stipulato il contratto di promozione immobiliare. I partner hanno deciso che sarebbe stato XT ad essere iscritto nel registro fondiario come unico proprietario. XT ha stipulato in proprio nome i contratti di compravendita relativi a tutti gli immobili e alle parcelle di terreno annessi a tali immobili, sia prima che dopo la decisione di porre fine al partenariato di cui trattasi.

- 43 Nonostante la presenza nel contratto di cui trattasi di una clausola che designava XT come la persona che, nei rapporti con i terzi, agiva in nome di entrambi i partner di tale contratto, il giudice del rinvio constata, in particolare per quanto riguarda le cessioni di cui trattasi, che XT interveniva da solo in tali rapporti, senza menzionare l'identità del partner o il partenariato di cui trattasi, cosicché è molto probabile, secondo tale giudice, che i destinatari delle cessioni di cui trattasi non fossero a conoscenza dell'esistenza di un partner.
- 44 Ne consegue che XT ha agito in nome e per conto proprio, assumendosi da solo il rischio economico connesso alle operazioni imponibili di cui trattasi.
- 45 Dagli elementi che precedono risulta che, in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, l'attività economica non può essere collegata all'entità costituita dal contratto di attività congiunta, in quanto i partner non hanno agito congiuntamente nei loro rapporti con i terzi e il soggetto legittimato ad agire in nome di tutti i partner non è comparso in tali rapporti secondo le regole di rappresentanza stabilite da siffatto contratto, cosicché non si può ritenere che tale entità abbia effettuato le operazioni imponibili di cui trattasi nel procedimento principale. Poiché il partner stesso non ha effettuato alcuna operazione, da tutti i suddetti elementi emerge che, nel caso di specie, si può considerare che solo una persona come XT abbia agito in modo indipendente e quindi in qualità di soggetto passivo.
- 46 Tale conclusione non è inficiata né dalla circostanza che il partner abbia sostanzialmente finanziato l'acquisto del terreno e che sia stato deciso, al termine del partenariato, di dividere i debiti e gli attivi realizzati, né dal fatto che le decisioni relative all'attività economica di cui trattasi nel procedimento principale cui sono ascrivibili le cessioni di cui trattasi, come l'acquisto del terreno e la decisione di sviluppare un progetto immobiliare utilizzando le somme ottenute dalla vendita del primo immobile, siano state prese congiuntamente dai partner. Invero, atteso che, nei rapporti con i terzi, si è presentato unicamente XT, senza menzionare il partenariato di cui trattasi o l'identità del suo partner, gli atti derivanti da queste stesse decisioni, come rilevato sostanzialmente dall'avvocato generale al paragrafo 54 delle sue conclusioni, non sono stati compiuti da o per tale partenariato, ma da XT, per conto proprio.
- 47 Di conseguenza, la partecipazione di un partner come quello di XT alle decisioni che precedono gli atti compiuti da una persona come XT non può, pertanto, incidere sulla qualità di soggetto passivo di tale persona.
- 48 L'esistenza formale di un contratto, come quello che costituisce il partenariato di cui trattasi, non esclude quindi l'indipendenza di un soggetto come XT nell'esercizio dell'attività economica.
- 49 Inoltre, per quanto riguarda il requisito sancito dalla giurisprudenza della Corte, menzionato al punto 41 della presente sentenza, di aver agito per conto proprio, dalle disposizioni della direttiva 2006/112, in particolare dall'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), e dall'articolo 28 della stessa, come precisato dall'avvocato generale al paragrafo 56 delle sue conclusioni, risulta che il fatto di aver agito per conto terzi, in qualità di commissionario, non esclude la qualifica di «soggetto passivo». Infatti, anche se una persona agisce in proprio nome, ma per conto terzi, si considera che essa sia il soggetto passivo, grazie alla finzione, introdotta dalla direttiva, di avere, in un primo momento, ricevuto il bene di cui trattasi prima di effettuare essa stessa, in un secondo momento, la cessione di tale bene (v., per analogia, sentenza del 14 luglio 2011, Henfling e a., C-464/10, EU:C:2011:489, punto 35).
- 50 Tale regola potrebbe applicarsi, nel caso di specie, per quanto attiene alla vendita del quinto immobile, che XT ha effettuato in nome proprio, nell'ambito del contratto di compravendita stipulato il 13 febbraio 2013, anche se tale immobile era stato assegnato e poi trasferito al partner, in seguito all'atto di divisione stipulato il 1° febbraio 2013, compiuto in esecuzione della decisione di porre fine al partenariato di cui trattasi adottata il 10 gennaio 2011. Spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare

se ciò possa avvenire in base al diritto nazionale, dato che dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che XT era ancora iscritto nel registro fondiario come proprietario di tale immobile alla data della sua vendita.

- 51 Da quanto precede deriva che una persona che si trovi in una situazione come quella di XT deve essere considerata il «soggetto passivo», ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, nei limiti in cui abbia agito per conto proprio o per conto terzi.
- 52 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 9, paragrafo 1, e l'articolo 193 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che una persona fisica che abbia concluso con un'altra persona fisica un contratto di attività congiunta costitutiva di un partenariato, privo di personalità giuridica, caratterizzato dal fatto che la prima persona è legittimata ad agire in nome di tutti i partner, ma interviene da sola e in nome proprio nei rapporti con i terzi quando compie gli atti che costituiscono l'attività economica perseguita da tale partenariato, deve essere considerata un «soggetto passivo» ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 e come l'unica tenuta a versare l'IVA dovuta ai sensi dell'articolo 193 della direttiva in parola, nei limiti in cui agisce per conto proprio o per conto terzi in qualità di commissionario ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), e dell'articolo 28 della stessa direttiva.

Sulla seconda questione

- 53 Alla luce della risposta apportata alla prima questione, non è necessario rispondere alla seconda.

Sulle spese

- 54 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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 (Ottava Sezione) dichiara:

L'articolo 9, paragrafo 1, e l'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto devono essere interpretati nel senso che una persona fisica che abbia concluso con un'altra persona fisica un contratto di attività congiunta costitutiva di un partenariato, privo di personalità giuridica, caratterizzato dal fatto che la prima persona è legittimata ad agire in nome di tutti i partner, ma interviene da sola e in nome proprio nei rapporti con i terzi quando compie gli atti che costituiscono l'attività economica perseguita da tale partenariato, deve essere considerata un «soggetto passivo» ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 e come l'unica tenuta a versare l'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi dell'articolo 193 della direttiva in parola, nei limiti in cui agisce per conto proprio o per conto terzi in qualità di commissionario ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), e dell'articolo 28 della stessa direttiva.

Firme