



## Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
JULIANE KOKOTT  
presentate il 23 aprile 2020<sup>1</sup>

**Causa C-312/19**

**XT**

**Intervenienti:**

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,  
Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas [Corte amministrativa suprema di Lituania])

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Diritto tributario – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 9, paragrafo 1 – Nozione di soggetto passivo – Possesso dello status di soggetto passivo – Capacità giuridica – Imputazione del fatturato ad un soggetto passivo – Attività congiunta di diversi soggetti – Attività di una società occulta»

### **I. Introduzione**

1. Nel caso di specie, due soggetti pianificavano e realizzavano un progetto di costruzione riguardante vari edifici, ma solo uno di essi – il ricorrente nel procedimento principale – agiva nei rapporti esterni. Il suo partner commerciale contribuiva invece solo economicamente, in misura del 70%, alle spese di acquisizione, partecipando peraltro alle decisioni inerenti al progetto e ricevendo, a compimento del progetto comune e della vendita degli edifici da parte del ricorrente, una quota corrispondente.

2. Il quesito riguarda dunque l'individuazione del soggetto passivo tenuto al versamento dell'imposta dovuta nel caso in cui due soggetti operino congiuntamente, ma solo uno di essi agisca nei rapporti esterni in nome proprio. La risposta è rilevante non solo con riguardo agli obblighi fiscali del prestatore, ma anche ai fini della detrazione dell'imposta a monte da parte del beneficiario della prestazione, cui è necessaria una fattura nella quale figurino il nome e l'indirizzo del soggetto passivo che effettua la vendita.

3. Nella propria giurisprudenza la Corte non ha avuto finora modo di esprimersi sulla fattispecie in cui qualcuno abbia preso parte nell'ombra (vale a dire, in maniera occulta) ad un'attività svolta da un'altra persona esclusivamente in nome proprio. La Corte si è finora occupata unicamente della questione della detrazione (pro quota) dell'imposta a monte effettuata dal titolare di una quota di comproprietà sulla base di una fattura indirizzata ad entrambi i comproprietari<sup>2</sup>. A tal proposito, la causa in esame offre l'opportunità di sviluppare ulteriormente l'aspetto di importanza fondamentale dell'individuazione del soggetto passivo nel caso in cui anche altri soggetti cooperino alle sue attività.

<sup>1</sup> Lingua originale: il tedesco.

<sup>2</sup> Sentenza del 21 aprile 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

## II. Contesto normativo

### A. Diritto dell'Unione

4. Il contesto di diritto dell'Unione è determinato dagli articoli 9, paragrafo 1, 193 e 287 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto<sup>3</sup> (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

5. L'articolo 9, paragrafo 1, prima frase, della direttiva IVA dispone quanto segue:

«1. 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. (...)»

6. L'articolo 193 della direttiva medesima riguarda la persona del debitore dell'imposta e dispone, nel testo applicabile agli anni in questione, quanto segue:

«L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile (...)».

7. Il successivo articolo 287, punto 11, contempla la cosiddetta esenzione per le piccole imprese e recita:

«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 EUR; (...)».

### B. Diritto lituano

8. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 15, della Lietuvos Respublikos pridėtinės mokesčio įstatymas (legge della Repubblica di Lituania in materia di imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA»):

«Per “soggetto passivo della Repubblica di Lituania” s'intende una persona giuridica o fisica della Repubblica di Lituania svolgente attività economiche di qualsiasi tipo, nonché un organismo di investimento collettivo stabilito nella Repubblica di Lituania privo dello status di persona giuridica e operante come fondo di investimento».

9. Il successivo articolo 71, paragrafo 1, così dispone:

«L'obbligo di registrazione ai fini dell'IVA nonché di determinazione e di versamento dell'imposta allo Stato incombe ai soggetti passivi che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio nazionale (...). La persona tenuta alla registrazione ai fini dell'IVA deve presentare relativa domanda».

<sup>3</sup> GU 2006, L 347, pag. 1.

10. Il successivo paragrafo 2 del medesimo articolo 71 prevede una deroga:

«Fatto salvo il paragrafo 1 [dell'articolo 71 della legge sull'IVA], un soggetto passivo della Repubblica di Lituania non è tenuto a presentare domanda di registrazione ai fini dell'IVA né a determinare e a versare l'imposta allo Stato secondo le modalità stabilite (...), quando l'importo annuo totale del corrispettivo negli ultimi 12 mesi per i beni ceduti e/o i servizi prestati nel territorio nazionale, nell'esercizio di attività economiche, non abbia superato la somma di LTL 155 000. L'obbligo di determinazione dell'IVA inizia dal mese in cui tale soglia viene superata. Non si calcola l'IVA per i beni ceduti e i servizi prestati il cui corrispettivo non abbia superato l'importo specificato di [Litas (LTL) 155 000. (...)]».

### III. Controversia principale

11. Il 19 febbraio 2010, il ricorrente nel procedimento principale (in prosieguo: il «ricorrente») e un'altra persona fisica (in prosieguo: il «partner commerciale») stipulavano un accordo per lo svolgimento di attività congiunte al fine di cooperare nella costruzione di un immobile residenziale a Vilnius (Lituania) o nell'area limitrofa.

12. Il 25 aprile 2010 il ricorrente, unitamente al partner commerciale, decideva di acquistare un terreno agricolo di 0,5 ettari nel distretto di Vilnius. Il 27 aprile 2010 il ricorrente e i proprietari del terreno firmavano un contratto di compravendita avente ad oggetto il terreno stesso. Il partner commerciale contribuiva per il 70% e il ricorrente al restante 30% del prezzo d'acquisto. Essi decidevano di registrare la proprietà del terreno a nome del ricorrente.

13. Il 5 maggio 2010, il ricorrente ed il partner commerciale decidevano di costruire un complesso di cinque edifici, di incaricare il ricorrente di occuparsi di tutti i documenti necessari per la costruzione e di affidare la direzione dei lavori alla società a responsabilità limitata Konsela (in prosieguo: la «Konsela UAB»), di cui amministratore era il ricorrente,.

14. Il 2 novembre 2010 il ricorrente otteneva la licenza edilizia, rilasciata a suo nome dall'autorità municipale del distretto di Vilnius, con il quale veniva autorizzata la costruzione di cinque edifici sul terreno de quo. Il 22 aprile 2010 il contratto di costruzione veniva stipulato e firmato dal ricorrente, in qualità di cliente e rappresentante della Konsela UAB. Il 15 febbraio 2011, l'appaltatore emetteva una fattura IVA relativa alla costruzione degli edifici da n. 1 a n. 4 e, in data 11 febbraio 2013, emetteva altra fattura IVA per la costruzione dell'edificio n. 5.

15. Il 2 dicembre 2010, il ricorrente e il suo partner commerciale decidevano di vendere l'edificio unitamente ad una parte del terreno e di destinare il ricavato per i lavori edili. L'immobile veniva venduto con contratto del 14 dicembre 2010, concluso tra il ricorrente e gli acquirenti (persone fisiche).

16. Il 10 gennaio 2011 il ricorrente e il partner commerciale concludevano un accordo avente ad oggetto la cessazione dell'accordo per lo svolgimento di attività congiunte del 19 febbraio 2010, nonché la divisione della proprietà e del passivo. In base a tale accordo, si decideva di porre fine all'accordo di attività congiunte e di concedere al partner commerciale il diritto sui beni realizzati (edifici 4 e 5), laddove il ricorrente si impegnavo a rimborsare entro il 2017 al partner commerciale la differenza tra i suoi conferimenti e la quota di beni comuni ricevuti per un importo pari a LTL 300 000 (EUR 86 886).

17. In base al suddetto accordo, gli edifici n. 2 e n. 3 venivano assegnati al ricorrente e venivano venduti unitamente alle parti di terreno pertinenti in data 30 maggio 2011 e 13 novembre 2012.

18. Il 1° febbraio 2013, il ricorrente e il suo partner commerciale redigevano un atto avente ad oggetto il trasferimento della proprietà (alienazione) in cui si stabiliva che, a termini dell'accordo del 10 gennaio 2011, il ricorrente trasferiva al partner commerciale gli edifici n. 4 e n. 5 unitamente alle parti di terreno pertinenti.

19. Con decisione del 6 febbraio 2013, il ricorrente ed il partner commerciale convenivano, sulla base dell'accordo per lo svolgimento di attività congiunte del 19 febbraio 2010, che il ricorrente avrebbe venduto l'edificio n. 5 e la parte di terreno pertinente, registrati a suo nome, con contestuale trasferimento del ricavato al partner commerciale. Con contratto di vendita del 13 febbraio 2013, l'immobile veniva venduto a una persona giuridica stabilita in Lituania.

20. Il ricorrente e il partner commerciale non consideravano le suddette cessioni di beni immobili, effettuate il 14 dicembre 2010, il 30 maggio 2011, il 13 novembre 2012 e il 13 febbraio 2013, quale attività (economica) soggetta a IVA, per non provvedevano né alla determinazione dell'IVA dovuta dagli acquirenti, né alla dichiarazione ed al versamento dell'IVA, né avvalendosi della detrazione dell'imposta assolta a monte.

21. A seguito di verifica fiscale nei confronti del ricorrente con l'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'IVA per gli anni dal 2010 al 2013, l'amministrazione finanziaria locale considerava le cessioni contestate quale un'unica attività soggetta a IVA ritenendo che il ricorrente costituisse il soggetto passivo tenuto al versamento dell'IVA relativa a (tutte le) cessioni medesime.

22. Nel calcolo dell'IVA dovuta, l'amministrazione finanziaria locale riconosceva, d'ufficio, il diritto del ricorrente alla detrazione d'imposta relativa alle fatture IVA emesse dalla Konsela UAB determinando gli importi dell'IVA contestati, previa detrazione dell'IVA per l'acquisto (costruzione) degli edifici stessi.

23. Al ricorrente veniva ingiunto di versare l'IVA così determinata, pari a EUR 39 586,71, oltre ad interessi di mora pari a EUR 11 695. L'avviso di accertamento veniva confermato con decisione del Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Ispettorato tributario nazionale di Vilnius) del 3 novembre 2015. L'opposizione avverso tale decisione veniva respinta dal Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Ispettorato tributario nazionale presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania) con decisione del 3 marzo 2016.

24. Le altre impugnazioni proposte dalla ricorrente venivano parimenti rigettate con decisione della Mokestinių ginčų komisija (Commissione per il contenzioso tributario) del 18 luglio 2016 e con sentenza del Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania). Il ricorrente impugnava quindi la sentenza di rigetto dinanzi al Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania).

#### **IV. Domanda di pronuncia pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte**

25. Con ordinanza del 10 aprile 2019, il Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania) ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali ai sensi dell'articolo 267 TFUE:

1. Se 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 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 tenuto a pagare personalmente l'imposta sul valore aggiunto 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 considerato soggetto passivo responsabile delle obbligazioni medesime.

2. In caso di risposta affermativa alla prima questione, se l'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE 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 ricavati 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).

26. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte solo la Repubblica di Lituania e la Commissione.

## V. Valutazione giuridica

### *A. Quanto alla prima questione nonché al primo quesito della seconda questione: quale sia il reale soggetto passivo nel caso di specie*

27. Con la prima questione e il primo quesito della seconda questione – che possono essere esaminate congiuntamente – il giudice del rinvio chiede, in sostanza, in conclusione, quale sia, nel caso di specie, il soggetto passivo tenuto al versamento dell'IVA relativa alle cessioni immobiliari ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA.

28. Possono essere presi in considerazione solo il ricorrente (in tal senso, l'amministrazione finanziaria lituana), la società costituita dal ricorrente e dal partner commerciale (così la prima alternativa della Commissione), il ricorrente e il suo partner commerciale congiuntamente (come ritiene il giudice remittente) ovvero – quantomeno in parte – il solo partner commerciale (in tal senso la seconda alternativa della Commissione).

29. La risposta a tale questione richiede che ad almeno una delle quattro alternative (ricorrente, partner commerciale, società costituita dal ricorrente e dal partner commerciale, ricorrente e partner commerciale congiuntamente) possa essere riconosciuto lo status di soggetto passivo ai sensi della direttiva IVA (v. al riguardo sub 1.). A tale risposta è collegata la questione dei criteri da utilizzare nella specie al fine di stabilire quale dei soggetti passivi in questione sia assoggettato all'IVA relativa alla vendita degli immobili. Si tratta, in ultima analisi, della questione dell'imputazione degli specifici volumi d'affari ad uno dei soggetti passivi in questione (v. al riguardo sub 2.).

#### *1. Lo status di soggetto passivo*

30. Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA si considera «soggetto passivo» chiunque pratici in modo indipendente e in qualsiasi luogo un'attività economica, a prescindere dallo scopo o dai risultati di detta attività<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> V., in particolare, sentenze del 12 ottobre 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punto 26), del 29 settembre 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punto 27), e del 29 ottobre 2009, Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punto 35).



31. Secondo la giurisprudenza della Corte, i termini utilizzati dall'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, in particolare il termine «chiunque», danno una definizione ampia della nozione di «soggetto passivo»<sup>5</sup>. L'elemento centrale è l'indipendenza nell'esercizio di un'attività economica nel senso che tutte le persone fisiche e giuridiche, sia pubbliche sia private, nonché gli enti privi di personalità giuridica, che obiettivamente soddisfino i criteri indicati in tale disposizione, devono essere considerati soggetti all'IVA<sup>6</sup>.

32. Pertanto – come afferma la Corte – per accertare l'indipendenza dell'esercizio di un'attività economica, occorre verificare se la persona interessata svolga le proprie attività in nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità, nonché se essa si assuma il rischio economico connesso all'esercizio delle attività medesime<sup>7</sup>.

33. Sebbene tale ultimo aspetto riguardi maggiormente la questione dell'imputazione del volume d'affari ad una specifica persona che non lo status di soggetto passivo, esso costituisce, peraltro, secondo la giurisprudenza della Corte, un requisito fondamentale di un'attività economica ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA. Non risulta, invece, decisivo stabilire quale sia la forma giuridica in cui tali attività vengano svolte (persona fisica, persona giuridica o società di persone) e se a tale forma venga riconosciuta una propria personalità giuridica dall'ordinamento nazionale<sup>8</sup>.

34. In ogni caso, un'attività economica presuppone che il rispettivo ordinamento giuridico nazionale conferisca la capacità di effettuare operazioni (economiche)<sup>9</sup>. Tuttavia, solo le entità in condizione di essere titolari di diritti e obblighi, ossia munite di capacità giuridica, possono effettuare operazioni.

35. Le persone fisiche e giuridiche sono munite di capacità giuridica per antonomasia. Altre entità (vale a dire, altre forme di attività) possono essere del pari munite di capacità giuridica in base al rispettivo ordinamento giuridico nazionale, senza dover essere provvista di una propria personalità giuridica – come correttamente rilevato dalla Corte. In assenza di una propria capacità giuridica, tuttavia, non si può essere soggetti passivi ai sensi della direttiva IVA.

36. Ciò risulta confermato, in primo luogo, dalla giurisprudenza della Corte relativa all'esistenza di una prestazione imponibile. La Corte ha ivi sottolineato che l'esistenza di un'operazione imponibile di un soggetto passivo presuppone un rapporto giuridico tra le parti interessate, nell'ambito del quale avvenga uno scambio tra prestazioni e corrispettivo<sup>10</sup>. Tuttavia, un rapporto giuridico può essere costituito solo da una persona che sia parimenti munita di capacità giuridica.

5 Sentenze del 12 ottobre 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punto 27), e del 29 settembre 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punto 28).

6 Sentenze del 12 ottobre 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punto 27), e del 29 settembre 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punto 34).

7 Sentenze del 12 ottobre 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punto 28), e del 29 settembre 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punto 34). In tal senso anche sentenza del 18 ottobre 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, punto 23).

8 Così esplicitamente: sentenze del 12 ottobre 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punto 27), del 29 settembre 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punto 28), e del 21 aprile 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punto 54).

9 La Corte tratta il caso di un'entità che, per quanto sprovvista di personalità giuridica, possiede, di fatto, la capacità di agire in modo autonomo – v. sentenza del 21 aprile 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punto 54).

10 Sentenze del 27 marzo 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punto 29), del 3 maggio 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punto 27), e del 3 marzo 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punto 14). Nella sentenza del 29 ottobre 2009, Commissione/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, punto 43) si parla anzi di un accordo inter partes sul prezzo. Un accordo di tal genere può essere peraltro pattuito solo da persona munita di capacità giuridica.

37. In secondo luogo, ciò è confermato dalla giurisprudenza della Corte relativa alla funzione del soggetto passivo nel sistema dell'IVA<sup>11</sup>. A tal riguardo la Corte ha stabilito che il soggetto passivo svolge la funzione di esattore d'imposta per conto dello Stato<sup>12</sup>. Tuttavia, solo un'entità munita di capacità giuridica può esporre l'imposta in fattura, riscuoterla con il prezzo o farne anche oggetto di esecuzione.

38. Va contestato quanto asserito in senso contrario dalla Commissione, secondo cui la Corte avrebbe già riconosciuto quale soggetto passivo una comunione risultante da un matrimonio o da un'unione civile (sprovvista di capacità giuridica)<sup>13</sup>.

39. In effetti, la sentenza della Corte richiamata dalla Commissione<sup>14</sup> non riguardava la questione di quale fosse, nel caso specifico, il soggetto passivo tenuto al versamento dell'IVA. Al contrario, essa verteva su una comproprietà di diritto tedesco nella quale diverse persone erano titolari di una quota della proprietà di un bene. Tale comproprietà per quote costituiva solo una partecipazione reale ad un bene che di per sé non possedeva capacità di agire<sup>15</sup>. Tuttavia, uno dei comproprietari era già un soggetto passivo e intendeva far valere la detrazione dell'imposta a monte dai costi di produzione di parte della proprietà utilizzata a fini commerciali.

40. Nella menzionata causa HE, la Corte ha dichiarato, in merito alla questione dell'individuazione del beneficiario dei ricavi, che la comunione di due coniugi non costituiva né una società munita di personalità giuridica né un'entità che, sebbene sprovvista di personalità giuridica, possedesse, di fatto, una capacità negoziale autonoma<sup>16</sup>. I comproprietari sarebbero piuttosto da considerarsi quali beneficiari dei ricavi delle operazioni de quibus<sup>17</sup>. Al contrario – e correttamente – la Corte non ha pertanto riconosciuto lo status di soggetto passivo ad una forma di cooperazione sprovvista di capacità giuridica (vale a dire una comunione priva della capacità di agire).

41. A tal riguardo, dai suesposti rilievi emerge che una certa capacità giuridica costituisce un presupposto per essere soggetto passivo ai sensi della direttiva IVA. Nel caso di specie, tale status va riconosciuta indubbiamente sia al solo ricorrente, sia al solo partner commerciale, sia al ricorrente congiuntamente al proprio partner commerciale, in quanto persone fisiche e dunque munite di capacità giuridica.

11 V., per tutte, sentenze dell'8 maggio 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punto 22), del 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punto 23), del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 21), e del 20 ottobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punto 25), nonché le mie conclusioni nella causa Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2019:976, paragrafo 41).

12 V., per tutte, sentenze dell'8 maggio 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punto 22), del 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punto 23), del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 21), e del 20 ottobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punto 25).

V. al riguardo le mie conclusioni nella causa Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, paragrafo 21).

13 A sostegno di tale affermazione la Commissione richiama la sentenza del 21 aprile 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punto 58), nella quale si afferma espressamente: «La seconda questione dev'essere quindi risolta nel senso che, nel caso in cui una comunione risultante da matrimonio, sprovvista di personalità giuridica e che non eserciti essa stessa un'attività economica ai sensi della sesta direttiva, affidi in appalto la realizzazione di un bene di investimento, i comproprietari che costituiscono tale comunione devono essere considerati, ai fini dell'applicazione della direttiva medesima, quali beneficiari dell'operazione». Mi sfugge in qual modo la comunione risultante dal matrimonio sia stata quindi riconosciuta dalla Corte quale soggetto passivo.

14 Sentenza del 21 aprile 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

15 V. al riguardo altresì i pertinenti rilievi della Corte nella sentenza del 21 aprile 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punto 32). La situazione sarebbe stata diversa nel caso in cui i titolari di una quota di proprietà avessero costituito una società di persone in condizione di compiere operazioni con altri soggetti e di realizzare operazioni in proprio. Infatti, per effetto di tale capacità giuridica, la società di persone è il soggetto passivo agente.

16 Sentenza del 21 aprile 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punto 54).

17 Sentenza del 21 aprile 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punto 58).

42. Tuttavia, non è chiaro se tale status possa essere riconosciuto nel caso in esame con riguardo alla forma di cooperazione costituita tra il ricorrente ed il partner commerciale. Il giudice del rinvio dovrà acclarare, conformemente all'ordinamento giuridico nazionale, se una forma di cooperazione di tal genere possa effettivamente agire nel traffico giuridico ovvero se, al contrario, si tratti semplicemente di una società occulta priva di capacità di agire all'esterno. Potrebbe, infatti, trattarsi di una cosiddetta società silente, nella quale il partner commerciale abbia partecipato alle attività del ricorrente solo finanziariamente e con effetti interni, mentre il ricorrente (e non la società) agisce nei rapporti esterni.

43. Nel caso in cui l'ordinamento giuridico nazionale dovesse riconoscere alla forma di cooperazione, esistente nella specie tra il ricorrente e il proprio partner commerciale, la capacità di costituire di per sé rapporti giuridici, essa potrebbe essere parimenti un soggetto passivo. Tuttavia, qualora l'ordinamento giuridico nazionale escluda tale possibilità per una forma di cooperazione di tal genere (un esempio nel diritto tedesco sarebbe la società silente di cui all'articolo 230 dell'*Handelgesetzbuch* [codice del commercio]), allora essa non potrà essere un soggetto passivo.

## *2. L'imputazione delle specifiche operazioni ad uno dei soggetti passivi*

44. Una questione distinta è quella volta ad individuare a quale dei tre o quattro soggetti passivi presi in considerazione debbano essere imputate le operazioni imponibili nel caso di specie e, quindi, ad individuare il debitore dell'imposta.

45. A tal riguardo l'esame della questione può muovere dalla giurisprudenza già richiamata (al riguardo v. supra paragrafi 31 e 32) secondo cui, al fine di accertare l'indipendenza dell'esercizio di un'attività economica, occorre verificare se la persona interessata svolga le proprie attività in nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità, assumendosi inoltre il rischio economico connesso all'esercizio delle attività medesime<sup>18</sup>. Infatti, nel caso di una pluralità di soggetti passivi in questione, in ultima analisi è sempre un solo soggetto passivo a poter soddisfare tali criteri. A mia conoscenza, non è possibile agire allo stesso tempo in toto in nome proprio e di un'altra persona.

46. Tali criteri, elaborati dalla Corte, garantiscono inoltre che l'acquirente possa esercitare con certezza giuridica il proprio eventuale diritto a detrazione. All'acquirente, infatti, ai sensi dell'articolo 226, paragrafo 5, della direttiva IVA, occorre a tal fine una fattura recante il nome ed il recapito completo del soggetto passivo. Tuttavia, egli può verificare tali dati nella fattura solo nel caso in cui sappia chi ha agito nei suoi confronti (cioè nei rapporti esterni).

47. A tal riguardo, nel caso di specie, occorre accertare chi abbia consegnato gli edifici costruiti ai rispettivi acquirenti conformemente a detti criteri.

48. Secondo quanto constatato dal giudice a quo, il ricorrente ha acquistato il terreno da solo in nome proprio, è stato registrato nel catasto come unico proprietario, ha richiesto e ottenuto da solo la relativa licenza edilizia, ha anche venduto da solo gli edifici costruiti in nome proprio e ha emesso le relative fatture. Anche se la cooperazione tra il ricorrente e il partner commerciale fosse stata munita di capacità giuridica ai sensi del diritto nazionale, essa non ha però effettuato operazioni in nome proprio. Considerato che la cooperazione tra il ricorrente e il partner commerciale è stata interrotta già il 10 gennaio 2011, è anche difficile ipotizzare che le operazioni di maggio 2011, novembre 2012 e febbraio 2013 siano state sempre effettuate da detta entità. Tantomeno il ricorrente e il suo partner commerciale hanno agito congiuntamente – né prima né dopo la cessazione della loro cooperazione. Da tali circostanze emerge quindi che nella specie il solo ricorrente ha agito quale soggetto passivo.

<sup>18</sup> Sentenze del 12 ottobre 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punto 28), e del 29 settembre 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punto 34). V. anche sentenza del 18 ottobre 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, punto 23).



49. La partecipazione del partner commerciale agli utili e alle perdite a rilevanza interna non altera tale conclusione. Diversamente da quanto ritenuto dal giudice remittente e dalla Commissione, una partecipazione economica di un terzo a rilevanza interna non significa che colui il quale agisce nei rapporti esterni (nel caso qui in esame, il ricorrente) non abbia più agito in modo indipendente. Anzi, questi ha comunque agito, ab initio, solo per conto proprio e a proprio rischio ed è pertanto il soggetto passivo debitore dell'IVA risultante.

50. Soltanto in un secondo momento il ricorrente disporrà della mera possibilità potrà di ripercuotere parte del rischio ad altra persona ovvero avrà l'obbligo di condividere gli utili con un'altra persona. Laddove il giudice remittente esprime perplessità nel ritenere tenuto al versamento dell'intera IVA il solo ricorrente, trascura la circostanza che il partner commerciale, a seconda della forma dell'accordo a rilevanza interna, partecipa anche ai costi aggiuntivi del progetto. Nel caso in cui detto accordo non prenda in considerazione una ripartizione di tali costi, ciò costituirà una mera questione di sua interpretazione, senza peraltro ripercuotersi sulla determinazione ai fini dell'IVA del soggetto passivo agente in concreto.

51. La stessa circostanza, richiamata dal giudice remittente, secondo cui l'amministrazione finanziaria ha imputato parte dei ricavi al partner commerciale ai fini dell'imposta sul reddito è irrilevante a tal riguardo. La normativa nazionale sull'imposta sul reddito e il diritto dell'Unione in materia di IVA perseguono obiettivi diversi. La normativa sull'imposta sul reddito assoggetta infatti ad imposta, di regola, anche i redditi di persone che non agiscono in modo indipendente, come ad esempio i lavoratori espressamente esclusi dalla direttiva IVA quali soggetti passivi (articolo 10).

52. Inoltre, la successiva possibilità di trasferimento del rischio a terzi (a rilevanza interna) non modifica di per sé l'atto inizialmente compiuto per conto proprio. Tale ipotesi può essere illustrata chiaramente con l'esempio di una compagnia assicurativa. Anche se quest'ultima copre tutti i rischi economici di un'operazione di un'impresa, ciò non cambia il fatto che il soggetto passivo sia la società che agisce. La compagnia assicurativa non diventa il soggetto passivo di tale operazione per il fatto che il partenariato sia in grado di trasferire il rischio di perdita concretizzatosi a seguito di sinistro. La stessa considerazione potrebbe essere estesa alla partecipazione agli utili a rilevanza interna da parte della compagnia assicurativa.

53. Allo stesso modo, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA evidenzia che le stesse forme di cooperazione a rilevanza interna devono effettuare operazioni per essere trattate quali soggetti passivi. Tali elementi non ricorrono nel caso di specie. Alla luce del contesto di fatto esposto, le operazioni principali, la vendita degli edifici costruiti, sono state effettuate dal solo ricorrente e non dalla cooperazione tra il ricorrente e il partner commerciale.

54. Anche la partecipazione del partner commerciale alle decisioni commerciali a rilevanza interna, come sottolineato dal giudice del rinvio, non può modificare tale conclusione. Essa non ha effetti esterni e non può quindi incidere sullo status di soggetto passivo della persona che agisce all'esterno. Da un lato, risulta quasi impossibile definire in termini giuridicamente certi la necessaria influenza del terzo determinante a tal fine. Dall'altro lato, il beneficiario della prestazione non dispone di alcun indizio che gli consenta di riconoscere tale influenza interna, per cui la detrazione dell'imposta a monte sarebbe sempre esposta a rischio in assenza di una fattura regolare. Ciò sarebbe contrario all'idea di un sistema dell'IVA<sup>19</sup> semplice ed efficiente.

<sup>19</sup> V. al riguardo il considerando 5 della direttiva IVA.

55. Inoltre, come già affermato dalla Corte, «l'esistenza di un certa cooperazione» non è sufficiente per rimettere in discussione l'indipendenza della persona che agisce<sup>20</sup>. Inoltre, il ruolo determinante di una persona nella produzione non «appare» idoneo a rimettere in discussione la constatazione dell'esercizio indipendente delle loro attività da parte delle persone, atteso che ciascuna di esse agisce in nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità<sup>21</sup>. In tale contesto, la Corte ha considerato imprese indipendenti assoggettate all'IVA anche soggetti che si sono presentati in quanto tali autonomamente nei confronti dei loro fornitori, delle autorità pubbliche e, in una certa misura, anche dei loro clienti, sebbene abbiano agito in gran parte utilizzando un marchio comune attraverso una società di capitali da essi detenuta<sup>22</sup>. Ciò vale a fortiori nel caso in esame, nel quale il ricorrente si è presentato autonomamente nei confronti del venditore del terreno, poi dell'autorità edilizia e, infine dei propri acquirenti.

56. La rilevanza della presentazione nei rapporti esterni è inoltre evidenziata dalle norme in materia di commissione d'acquisto e di vendita contemplate dalla direttiva IVA [articolo 14, paragrafo 2, lettera c), e articolo 28]. In particolare, l'articolo 28 della direttiva IVA<sup>23</sup> evidenzia chiaramente che il fattore decisivo è l'agire in nome proprio piuttosto che l'agire per proprio conto. Infatti, anche nel caso in cui agisca in nome proprio ma per conto di terzi, il soggetto agente fornisce una prestazione o un servizio e rimane pertanto un soggetto passivo indipendente.

57. Ciò potrebbe essere particolarmente rilevante con riguardo all'«accordo di risoluzione» del 10 gennaio 2013 e all'atto di trasferimento della proprietà del 1° febbraio 2013 con riguardo agli edifici n. 4 e n. 5. Infatti, nel caso della successiva vendita a terzi dell'edificio n. 5 da parte del ricorrente potrebbe trattarsi di un'operazione su commissione ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA.

58. Tuttavia, anche se tale operazione su commissione ricorresse nel caso di specie, ciò non modificherebbe lo status del ricorrente di soggetto passivo agente in modo indipendente. All'atto della vendita degli edifici, il soggetto passivo ha agito in nome proprio e per proprio conto (cosiddetta operazione per conto proprio) o in nome proprio per conto di terzi (cosiddetta operazione su commissione).

### *3. Conclusione intermedia*

59. Di conseguenza, nel caso di specie, il ricorrente è il soggetto passivo tenuto in concreto al versamento dell'IVA. È stato il solo ricorrente ad agire in nome e per conto proprio (eventualmente anche per conto terzi) e pertanto a proprio rischio nei confronti dei propri clienti (vale a dire, nei rapporti esterni).

### ***B. Sul secondo quesito della seconda questione: determinazione del volume d'affari annuo ai fini dell'applicazione della franchigia per le piccole imprese***

60. Considerato che, in base alla tesi qui accolta, solo il ricorrente può essere considerato quale soggetto passivo, può soprassedersi all'esame del secondo quesito della seconda questione.

<sup>20</sup> Sentenza del 12 ottobre 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punto 31), in tal senso già le conclusioni dell'avvocato generale Szpunar nella causa Nigl (C-340/15, EU:C:2016:505, paragrafo 21), secondo le quali «il mero fatto della cooperazione, anche stretta» non dimostrerebbe di non essere più un soggetto passivo indipendente.

<sup>21</sup> Sentenza del 12 ottobre 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punto 33).

<sup>22</sup> Sentenza del 12 ottobre 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punto 34).

<sup>23</sup> L'articolo 28 della direttiva IVA così recita: «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».

61. Solo nel caso in cui la Corte dovesse ritenere che la società (silente) costituita dal ricorrente e dal partner commerciale ovvero entrambe le persone possano essere rispettivamente considerate di per sé quali soggetti passivi, occorrerà rispondere in via subordinata a tale questione. Essa verte sulla determinazione del volume d'affari annuo ai fini della franchigia per le piccole imprese ove diverse persone partecipino all'effettuazione delle operazioni.

62. Come giustamente sottolineato dalla Commissione, la cosiddetta franchigia per le piccole imprese riguarda il singolo soggetto passivo e le sue operazioni. Ciò si desume dal tenore letterale e dalla ratio della franchigia d'imposta di cui all'articolo 287 della direttiva IVA.

63. Considerato che la franchigia d'imposta non è obiettivamente connessa alla natura dell'attività, bensì unicamente al mancato raggiungimento personale di una soglia del volume d'affari da parte del singolo contribuente, l'articolo 287 della direttiva IVA dispone una franchigia d'imposta oggettiva. Come la Corte ha già avuto modo di affermare<sup>24</sup> e come ho già sottolineato in altra sede<sup>25</sup>, tale franchigia d'imposta soggettiva è finalizzata soprattutto alla semplificazione amministrativa.

64. In assenza di tale soglia, l'amministrazione finanziaria dovrebbe considerare soggetto passivo, a partire dal primo euro, qualsiasi soggetto che eserciti anche la più piccola attività economica ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA. Ciò comporterebbe oneri amministrativi non solo per il soggetto passivo, ma anche per l'amministrazione finanziaria medesima, oneri che non risulterebbero compensati da un corrispondente gettito fiscale<sup>26</sup>. Il limite de minimis fissato dall'articolo 287 della direttiva IVA è appunto diretto ad evitare tali conseguenze<sup>27</sup>.

65. Tale è la ratio anche nel caso in cui due soggetti passivi agiscano congiuntamente – ma ciascuno per proprio conto – senza essere considerati insieme come un soggetto passivo indipendente. Lo stesso può dirsi nel caso in cui l'attività congiunta abbia portato all'istituzione di un nuovo soggetto passivo il quale, in ragione della propria capacità giuridica, debba essere distinto dai suoi «fondatori» e non superi il limite de minimis.

66. Pertanto, qualora la società costituita dal ricorrente e dal partner commerciale fosse il soggetto passivo che agisce, le operazioni della società risulterebbero decisive ai fini della determinazione del volume d'affari annuo ai sensi dell'articolo 287 della direttiva IVA. Ove lo fossero il ricorrente e il partner commerciale rispettivamente in proporzione alla rispettiva partecipazione nelle operazioni congiunte, allora anche il volume d'affari annuo dovrebbe essere considerato separatamente per ciascuno di essi. Sempreché nelle singole figure giuridiche applicate non appaia alcun intento fraudolento<sup>28</sup>, e nella specie non risultano indizi in tal senso, tale conclusione resta invariata.

67. In subordine, occorrerebbe pertanto rispondere al secondo quesito della seconda questione nei termini seguenti: l'articolo 287 della direttiva IVA rappresenta una franchigia d'imposta soggettiva. Pertanto, il volume d'affari annuo è riferito al soggetto passivo che agisce nel singolo caso.

24 Sentenze del 2 maggio 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punto 37 alla fine), e del 26 ottobre 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punto 63).

25 Conclusioni nella causa Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspectie Persoane Fizice e Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (C-716/18, EU:C:2020:82, paragrafi 22 e segg.) e nella causa Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, paragrafo 33 in fine).

26 Così pure esplicitamente sentenza del 2 maggio 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punto 38).

27 V. la relazione illustrativa sull'articolo 25 (Piccole imprese) a pag. 27 nella proposta della Commissione del 20 giugno 1973, COM(73) 950 def.

28 V. al riguardo, in particolare, sentenza del 22 novembre 2017, Cussens e a. (C-251/16, EU:C:2017:881, punti 31 e segg.).

## VI. Conclusione

68. In conclusione, suggerisco alla Corte di rispondere al Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania) nei termini seguenti:

- 1) Gli articoli 9, paragrafo 1, e 193 della direttiva 2006/112/CE devono essere interpretati nel senso che il soggetto passivo ivi menzionato debba essere in grado di porre in essere rapporti giuridici, di esporre l'imposta sul valore aggiunto in fattura e di riscuoterla sulla base del prezzo concordato. Ciò presuppone che questi, conformemente all'ordinamento giuridico nazionale, possieda in tal veste capacità negoziale come tale, che sia quindi munito di capacità giuridica.
- 2) Gli articoli 9, paragrafo 1, e 193 della direttiva 2006/112/CE devono essere interpretati nel senso che un soggetto in possesso dello status di soggetto passivo esercita la relativa attività economica «in modo indipendente» qualora – come nel caso di specie, il ricorrente – agisca in nome e per conto proprio (o anche per conto di terzi nell'ambito di un'operazione su commissione).