Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

12 ottobre 2016*

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — Imposta sul valore aggiunto — Sesta direttiva 77/388/CEE — Articolo 4, paragrafi 1 e 4 — Direttiva 2006/112/CE — Articoli 9 e 11 — Nozione di "soggetto passivo" — Società semplici che commercializzano i loro prodotti con un marchio comune e con l'intermediazione di una società di capitali — Nozione di "imprese indipendenti" — Diniego della qualità di soggetto passivo — Retroattività — Sesta direttiva 77/388 — Articolo 25 — Direttiva 2006/112 — Articoli 272 e 296 — Regime forfettario per i produttori agricoli — Esclusione dal regime forfettario — Retroattività»

Nella causa C-340/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzgericht (tribunale federale delle finanze, Austria), con decisione del 29 giugno 2015, pervenuta in cancelleria il 7 luglio 2015, nel procedimento

Christine Nigl e altri

contro

Finanzamt Waldviertel,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da L. Bay Larsen, presidente di sezione, M. Vilaras (relatore), J. Malenovský , M. Safjan e D. Šváby, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 13 aprile 2016,

considerate le osservazioni presentate:

— per C. Nigl e a., da H. Nigl, Rechtsanwalt, e J. Auer;

— per il governo austriaco, da C. Pesendorfer, S. Pfeiffer e F. Koppensteiner, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da R. Lyal e M. Wasmeier, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 30 giugno 2016,

* Lingua processuale: il tedesco.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2004/66/CE del Consiglio, del 26 aprile 2004 (GU 2004, L 168, pag. 35) (in prosieguo: la «sesta direttiva»), e della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra i membri della famiglia Nigl, soci di tre società semplici attive nel settore vinicolo, e il Finanzamt Waldviertel (amministrazione fiscale di Waldviertel, Austria; in prosieguo: l'«amministrazione fiscale») per quanto riguarda, da un lato, la determinazione della qualità di soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e, dall'altro, il rifiuto di applicare a tali società semplici il regime comune forfettario per i produttori agricoli.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

La sesta direttiva

3 L'articolo 4 della sesta direttiva rubricato «Soggetti passivi» così dispone:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

(...)

4. L'espressione "in modo indipendente", di cui al paragrafo 1, esclude dall'imposizione i lavoratori dipendenti ed altre persone se essi sono vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi altro rapporto giuridico che introduca vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione ed alla responsabilità del datore di lavoro.

Con riserva della consultazione di cui all'articolo 29, ogni Stato membro ha la facoltà di considerare come unico soggetto passivo le persone residenti all'interno del paese che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

(...)».

4 L'articolo 25 della sesta direttiva, intitolato «Regime comune forfettario per i produttori agricoli», prevede:

«1. Gli Stati membri possono applicare ai produttori agricoli per i quali l'assoggettamento al regime normale dell'[IVA] o, eventualmente, al regime speciale di cui al capo 24 crei difficoltà, un regime forfettario inteso a compensare l'onere dell'[IVA] pagata sugli acquisti di beni e servizi degli agricoltori forfettari, conformemente al presente capo.

(...)

9. Ogni Stato membro ha la facoltà di escludere dal regime forfettario talune categorie di produttori agricoli e i produttori agricoli per i quali l'applicazione del regime normale dell'[IVA] o, eventualmente, del regime semplificato di cui all'articolo 24, paragrafo 1, non susciti difficoltà amministrative.

(...)».

La direttiva IVA

5 L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, figurante nel titolo III di quest'ultima, intitolato «Soggetti passivi», prevede:

«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».

6 Il successivo articolo 10 così recita:

«La condizione che l'attività economica sia esercitata in modo indipendente, di cui all'articolo 9, paragrafo 1, esclude dall'imposizione i lavoratori dipendenti ed altre persone se sono vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi altro rapporto giuridico che preveda vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione ed alla responsabilità del datore di lavoro».

7 L'articolo 11, primo comma, della suddetta direttiva così dispone:

«Previa consultazione del comitato consultivo dell'[IVA], ogni Stato membro può considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi».

8 A norma dell'articolo 296, paragrafi 1 e 2, della stessa direttiva:

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

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

Il diritto austriaco

9 L'articolo 2 dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (legge del 1994 relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»), intitolato «Imprenditore, impresa», così dispone:

«1. È imprenditore chiunque eserciti in modo indipendente un'attività industriale, commerciale o professionale. L'impresa comprende l'intera attività commerciale o professionale dell'imprenditore. S'intende per attività industriale, commerciale o professionale qualsiasi attività permanente esercitata per ricavarne un reddito, anche se manca l'intento di lucro o un'associazione di persone esercita la sua attività solo nei confronti dei membri.

2. L'attività industriale, commerciale o professionale non è esercitata a titolo indipendente:

1) quando persone fisiche sono, individualmente o nel loro insieme, incorporate in un'impresa in modo tale da essere tenute a seguire le direttive dell'imprenditore,

2) quando una persona giuridica è subordinata alla volontà di un imprenditore di modo che essa non ha una volontà propria. Una persona giuridica è subordinata alla volontà di un imprenditore di modo che essa non ha una volontà propria (entità affiliata) quando, considerato l'insieme delle circostanze di fatto, essa è integrata all'impresa sui piani finanziario, economico e organizzativo.

(...)».

10 L'articolo 22 dell'UStG dispone che, per gli imprenditori non soggetti all'obbligo di tenere una contabilità, i quali realizzino operazioni nell'ambito di un'azienda agricola e di silvicoltura, l'imposta dovuta a titolo di tali operazioni è fissata al 10% della base imponibile; ai sensi degli articoli 124 e 125 della Bundesabgabenordnung (codice federale delle imposte), un siffatto obbligo dipende dal livello del fatturato e dal valore dell'azienda agricola.

11 Ai sensi dell'articolo 1175, dell'Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (codice civile generale) una società a scopo di lucro è formata da due o più persone che si impegnano, in forza di un contratto, ad esercitare insieme un'attività finalizzata al perseguimento di un determinato obiettivo comune. Siffatto contratto non è soggetto ad alcun requisito formale.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

12 Dal 1998, i ricorrenti nel procedimento principale svolgono un'attività vinicola attraverso tre società semplici, ciascuna delle quali gestisce vigneti su siti diversi ed è assoggettata all'IVA. La prima di tali società semplici è stata costituita dal sig. Martin Nigl e dalla sig.ra Christine Nigl, la seconda dalla sig.ra Gisela Nigl (senior) e dal sig. Josef Nigl, e la terza società dal sig. Martin Nigl e dalla sig.ra Gisela Nigl (junior). Nessun contratto scritto è stato stipulato al momento della creazione delle tre società semplici.

13 Per far fronte alla crescente domanda di vini di qualità elevata, segmento sviluppato dal sig. Martin Nigl, i ricorrenti nel procedimento principale hanno costituito, nel 2001, la Wein-Gut Nigl GmbH (in prosieguo: la «società commerciale»). In via principale, tale società procede tanto all'acquisto di vini provenienti dalle aziende delle società semplici per venderli a rivenditori, quanto alla

commercializzazione di tali vini presso i consumatori finali, in nome e per conto di ciascuna società semplice in questione. Inoltre, essa produce vino a partire da acquisti conclusi con viticoltori ad essa legati contrattualmente e gestisce un hotel-ristorante.

14 Le società semplici sono state oggetto di dichiarazioni presso le autorità pubbliche, tra le quali l'amministrazione fiscale, la quale ha qualificato tali società come soggetti passivi indipendenti, in quanto imprese, per quanto riguarda le imposte sulla cifra d'affari, e in quanto co-imprese, per quanto riguarda l'imposta sugli utili.

15 I ricavi e le spese delle tre società semplici sono contabilizzati separatamente, mediante conti bancari propri a ciascuna di esse, gli utili sono ripartiti all'interno di ciascuna società semplice fra i suoi membri e non esiste alcun patrimonio o conto bancario comune a tali società. Ciascuna società semplice gestisce separatamente vigneti che le appartengono o che ha preso in affitto, impiega lavoratori dipendenti e dispone di proprie apparecchiature, come trattori o macchinari. In una percentuale tra il 15% e il 20%, i beni aziendali sono acquistati in via centralizzata dalla società commerciale, e poi ripartiti tra le società semplici, in funzione dei quantitativi di vino prodotti. I costi di gestione degli edifici e le spese di gas ed elettricità sono rifatturate a fine anno dalla società commerciale.

16 La vinificazione viene effettuata separatamente per le diverse aziende, ma l'imbottigliamento è realizzato con un impianto comune. I vini prodotti dalle società semplici sono commercializzati con un marchio comune, Weingut Nigl, dalla società commerciale e venduti a prezzi fissati in comune; i prezzi di acquisto da parte di quest'ultima società sono determinati applicando uno sconto sui propri prezzi di vendita. Né la pubblicità, né il sito Internet o le tariffe fanno riferimento alle diverse aziende o società semplici produttrici. Infine, la società commerciale svolge tutti i compiti amministrativi per conto delle tre società semplici.

17 Fino al 2012, l'amministrazione fiscale considerava che l'attività era gestita da quattro soggetti fiscali, vale a dire le tre società semplici e la società commerciale.

18 A seguito di un controllo fiscale effettuato nel 2012, l'amministrazione fiscale ha considerato che, alla luce della stretta interdipendenza economica e organizzativa esistente tra le società semplici, i loro membri, avevano costituito, dal 2005, un'unica associazione di persone. A suo avviso, esiste una sola fonte di reddito, il cui prodotto deve essere imputato ai diversi membri delle tre società semplici.

19 Per quanto riguarda l'IVA, l'amministrazione fiscale ha considerato che esistevano, retroattivamente fin dal 2005, due imprese assoggettate, vale a dire l'unica associazione di persone, costituita dai membri delle tre società semplici, e la società commerciale. Taluni avvisi di accertamento riguardanti l'IVA sono stati indirizzati a tutti i membri delle tre società semplici e alla società commerciale, e, con una decisione del 18 luglio 2012, è stato limitato il numero di identificazione IVA di ciascuna delle società semplici.

20 Di conseguenza, l'amministrazione fiscale ha rimesso in discussione il regime comune forfettario per i produttori agricoli di cui beneficiavano le società semplici.

21 Investito di ricorsi diretti a far determinare se i ricorrenti nel procedimento principale avessero gestito, in qualità di imprese indipendenti, quattro o soltanto due aziende vinicole, il Bundesfinanzgericht (tribunale federale delle finanze, Austria) ricorda che, nell'ordinamento austriaco, qualsiasi struttura che si presenti in quanto tale nei confronti dei terzi e che fornisca in modo indipendente prestazioni, ai sensi del diritto delle imposte sulla cifra d'affari, possiede la capacità di essere un'impresa, anche se si tratta di un'associazione di persone priva della personalità giuridica.

22 Inoltre, lo stesso giudice rileva di avere già dichiarato che, non avendo la Repubblica d'Austria chiesto la consultazione del comitato consultivo dell'IVA menzionato all'articolo 29 della sesta direttiva, co-imprese indipendenti le une dalle altre sotto il profilo dell'imposta sugli utili non rappresentano un'impresa unica sotto il profilo del diritto delle imposte sulla cifra d'affari, indipendentemente dalle relazioni o dai rapporti tra esse esistenti.

23 In tale contesto, il Bundesfinanzgericht (tribunale federale delle finanze) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se tre associazioni di persone, formate da diversi membri di una famiglia, che verso l'esterno, nei confronti dei fornitori e delle pubbliche autorità, si presentano in modo indipendente in tale veste e che dispongono, fatta eccezione per due beni patrimoniali, di mezzi di produzione propri, ma commercializzano per la maggior parte i loro prodotti con un marchio comune attraverso una società di capitali le cui quote sono detenute da membri delle stesse associazioni di persone e da altri familiari, costituiscano tre imprenditori autonomi (soggetti passivi).

2) Se, qualora si debba ritenere che le tre citate associazioni di persone non siano imprenditori autonomi (soggetti passivi), occorra considerare come imprenditore autonomo
   a) la società di capitali distributrice;
   b) un'associazione di persone composta dai membri delle tre associazioni di persone, che non opera in tale veste sul mercato né nei confronti dei fornitori, né nei confronti dei clienti, oppure
   c) un'associazione di persone, composta dalle tre associazioni di persone e dalla società di capitali, che non opera in tale veste sul mercato né nei confronti dei fornitori, né nei confronti dei clienti.

3) Se, qualora si debba ritenere che le tre citate associazioni di persone non siano imprenditori autonomi (soggetti passivi), sia consentito, nel caso in cui esse siano state in un primo tempo riconosciute, a seguito di verifiche delle autorità tributarie, come imprenditori autonomi (soggetti passivi) [dall'amministrazione fiscale], revocare la qualità di imprenditore (soggetto passivo)
   a) con effetto retroattivo;
   b) solo per il futuro, oppure
   c) mai.

4) Se, qualora si debba ritenere che le tre citate associazioni di persone siano imprenditori autonomi (soggetti passivi), si debba considerare, nel caso in cui tali associazioni di persone, che cooperano tra loro sul piano economico, rientrino individualmente nel regime forfettario per i produttori agricoli, ma la società di capitali – ovvero una propria associazione di persone formata dai membri delle tre associazioni di persone oppure una propria associazione di persone formata dalla società di capitali e dai membri delle tre associazioni di persone – sia esclusa ai sensi della legislazione nazionale dal regime forfettario a motivo delle dimensioni aziendali o della forma giuridica, che esse costituiscono viticoltori e quindi produttori agricoli soggetti al regime forfettario.

5) Se, qualora si dovesse in linea di principio escludere per le tre citate associazioni di persone il regime forfettario previsto per i produttori agricoli, tale esclusione
   a) abbia effetto retroattivo,
   b) sia valida solo per il futuro, oppure
   c) sia priva di efficacia».

Sulle questioni pregiudiziali

24 In via preliminare, occorre rilevare che, considerato il periodo per il quale l'amministrazione fiscale ha constatato che i membri delle tre società semplici avevano creato un'unica associazione di persone, vale a dire dal 2005 al 2012, devono essere applicate le rispettive disposizioni rilevanti della sesta direttiva e della direttiva IVA.

Sulla prima questione

25 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 4, paragrafo 1 e paragrafo 4, primo comma, della sesta direttiva, da un lato, nonché l'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, e l'articolo 10 della direttiva IVA, dall'altro lato, debbano essere interpretati nel senso che vanno considerate imprese indipendenti assoggettate all'IVA diverse società semplici, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, le quali si presentano in quanto tali autonomamente nei confronti dei loro fornitori, delle autorità pubbliche e, entro certi limiti, dei loro clienti, e ciascuna delle quali conduce la propria produzione utilizzando essenzialmente i propri strumenti di produzione, ma le quali commercializzano gran parte dei loro prodotti utilizzando un marchio comune attraverso l'intermediazione di una società di capitali, le cui quote sono detenute dai membri di tali società semplici nonché da altri membri della famiglia interessata.

26 Va ricordato, a tal riguardo, che in forza dell'articolo 4, paragrafo 1, della sesta direttiva e dell'articolo 9 della direttiva IVA, si considera «soggetto passivo» chiunque pratichi in modo indipendente e in qualsiasi luogo un'attività economica, a prescindere dallo scopo o dai risultati di detta attività (v., in particolare, sentenze del 26 marzo 1987, Commissione/Paesi Bassi, 235/85, EU:C:1987:161, punto 6; del 16 settembre 2008, Isle of Wight Council e a., C-288/07, EU:C:2008:505, punto 27, nonché del 29 ottobre 2009, Commissione/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, punto 35).

27 I termini utilizzati dall'articolo 4, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva e dall'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, in particolare il termine «chiunque», danno una definizione ampia della nozione di «soggetto passivo», incentrata sull'indipendenza nell'esercizio di un'attività economica nel senso che tutte le persone fisiche e giuridiche, sia pubbliche che private, e anche gli enti privi di personalità giuridica, che obiettivamente soddisfino i criteri di cui a tale disposizione, devono essere considerate soggette all'IVA (v., in tal senso, sentenza del 29 settembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punto 28).

28 Per constatare l'indipendenza dell'esercizio di un'attività economica, occorre verificare se la persona interessata svolga le sue attività in nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità, nonché se essa si assuma il rischio economico legato all'esercizio di dette attività (sentenze del 27 gennaio 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, punto 18; del 18 ottobre 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, punto 23, nonché del 29 settembre 2015, Gmina Wrocław C-276/14, EU:C:2015:635, punto 34).

29 È alla luce di tali elementi che occorre rispondere alla prima questione.

30 Il fatto che società semplici, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, gestiscano separatamente vigneti di loro proprietà o presi in affitto, altresì separatamente, che ciascuna di esse utilizzi, quasi esclusivamente, i propri strumenti di produzione e impieghi i propri dipendenti, che si presentino in quanto tali in modo indipendente nei confronti dei loro fornitori, delle autorità pubbliche e, entro certi limiti, dei loro clienti, testimonia che ciascuna di tali società svolge un'attività in nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità.

31 In tale contesto, l'esistenza di una certa cooperazione fra tali società semplici e una società di capitali, in particolare per quanto riguarda la commercializzazione dei loro prodotti con un marchio comune, non è sufficiente per rimettere in discussione l'indipendenza di tali società semplici nei confronti di quest'ultima società.

32 Infatti, la circostanza che società semplici del genere mettano in comune una parte delle loro attività affidandola a una società terza rientra in una scelta organizzativa delle suddette attività e non può consentire di concludere che tali società semplici non svolgono le loro attività in modo indipendente o che esse non assumono il rischio economico legato alla loro attività economica.

33 Inoltre, il ruolo determinante di uno dei membri di una delle società semplici come quelle di cui trattasi nel procedimento principale nell'elaborazione di vini di tali società e nella rappresentanza di queste ultime non appare idoneo a rimettere in discussione la constatazione dell'esercizio indipendente delle loro attività da parte di queste ultime, atteso che ciascuna di esse agisce in nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità.

34 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 4, paragrafo 1 e paragrafo 4, primo comma, della sesta direttiva, da un lato, nonché l'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, e l'articolo 10 della direttiva IVA, dall'altro lato, devono essere interpretati nel senso che vanno considerate imprese indipendenti assoggettate all'IVA diverse società semplici, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, le quali si presentano in quanto tali autonomamente nei confronti dei loro fornitori, delle autorità pubbliche e, entro certi limiti, dei loro clienti, e ciascuna delle quali conduce la propria produzione utilizzando essenzialmente i propri strumenti di produzione, ma le quali commercializzano gran parte dei loro prodotti utilizzando un marchio comune attraverso l'intermediazione di una società di capitali, le cui quote sono detenute dai membri di tali società semplici nonché da altri membri della famiglia interessata.

35 Alla luce della risposta fornita alla prima questione non occorre rispondere alla seconda e alla terza questione.

Sulla quarta questione

36 Con la sua quarta questione, il giudice del rinvio, in sostanza, cerca di determinare se l'articolo 25 della sesta direttiva e l'articolo 296 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che non ostano alla possibilità di negare l'applicazione del regime comune forfettario per i produttori agricoli, previsto in tali articoli, a diverse società semplici, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, considerate come imprese indipendenti soggette all'IVA che cooperano tra loro, per il fatto che una società di capitali, un'associazione di persone costituita dai membri di tali società semplici o un'associazione di persone costituita da tale società di capitali e dai membri delle suddette società semplici non potrebbe essere assoggettata a tale regime, a causa delle dimensioni della sua azienda o della sua forma giuridica.

37 Occorre ricordare che il regime comune forfettario per i produttori agricoli è un regime derogatorio il quale costituisce un'eccezione al regime generale della sesta direttiva e della direttiva IVA e deve, pertanto, essere applicato solo nella misura necessaria a realizzarne lo scopo (sentenze del 15 luglio 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, punto 27; del 26 maggio 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, punto 27, e dell'8 marzo 2012, Commissione/Portogallo, C-524/10, EU:C:2012:129, punto 49).

38 Tra i due obiettivi assegnati a tale regime, rientra quello relativo all'esigenza di semplificazione, il quale deve essere conciliato con quello della compensazione dell'onere dell'IVA sopportato a monte dagli agricoltori (v., in tal senso, sentenze del 26 maggio 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, punto 28, e dell'8 marzo 2012, Commissione/Portogallo, C-524/10, EU:C:2012:129, punto 50).

39 Si deve altresì ricordare che, conformemente all'articolo 25, paragrafo 1, della sesta direttiva e all'articolo 296, paragrafo 1, della direttiva IVA, gli Stati membri «possono» applicare agli agricoltori un regime forfettario qualora il loro assoggettamento al regime normale di imposizione, o al regime semplificato, comporti difficoltà, in particolare di ordine amministrativo.

40 Risulta inoltre dal tenore letterale dell'articolo 25, paragrafo 9, della sesta direttiva e dell'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva IVA che, da un lato, gli Stati membri possono «escludere» dal regime forfettario talune categorie di produttori agricoli.

41 Nel caso di specie, risulta dalla decisione di rinvio che la normativa nazionale non contempla, in generale, l'esclusione di una categoria di produttori agricoli dal regime forfettario perché tali produttori sono legati da una stretta collaborazione economica mediante una società di capitali o un'associazione, come quelle menzionate al punto 36 della presente sentenza.

42 Dall'altro, tali disposizioni prevedono che sono esclusi dal regime forfettario per i produttori agricoli coloro per i quali l'applicazione del regime normale o del regime semplificato non comporta difficoltà amministrative.

43 Orbene, il fatto, menzionato dal giudice del rinvio, che una società di capitali, un'associazione di persone costituita da membri di diverse società semplici o un'associazione di persone costituita da tale società di capitali e dai membri di tali società semplici non possa essere assoggettata al regime comune forfettario per i produttori agricoli, a causa delle sue dimensioni o della sua forma giuridica, non può incidere sul beneficio, a favore di tali società semplici, del suddetto regime, in quanto una siffatta circostanza non consente, di per sé, di dimostrare che l'applicazione del regime normale o del regime semplificato non comporti, per queste ultime, difficoltà amministrative.

44 Il caso sarebbe, tuttavia, diverso, se società semplici, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, a causa dei loro legami con una società di capitali o un'associazione come quelle menzionate al punto 36 supra, fossero materialmente in grado di sopportare gli oneri amministrativi che discendono dai compiti derivanti dall'applicazione del regime normale o del regime semplificato, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

45 In tale ipotesi, il fatto che l'applicazione del regime forfettario sia comunque idoneo a ridurre i costi amministrativi legati all'applicazione del regime dell'IVA non può, al contrario, essere preso in considerazione, atteso che il legislatore dell'Unione ha istituito il regime forfettario a solo vantaggio dei produttori agricoli il cui assoggettamento al regime normale di imposizione, o al regime semplificato, creerebbe difficoltà, in particolare di natura amministrativa.

46 Alla luce delle considerazioni precedenti, occorre rispondere alla quarta questione dichiarando che l'articolo 25 della sesta direttiva e l'articolo 296 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che non ostano alla possibilità di negare l'applicazione del regime comune forfettario per i produttori agricoli, previsto in tali articoli, a diverse società semplici, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, considerate come imprese indipendenti soggette all'IVA che cooperano tra loro, per il fatto che una società di capitali, un'associazione di persone costituito dai membri di tali società semplici o un'associazione di persone costituito da tale società di capitali e dai membri delle suddette società semplici non potrebbe essere assoggettata a tale regime, a causa delle dimensioni della sua azienda o della sua forma giuridica, anche qualora tali società semplici non facciano parte di una categoria di produttori esclusi da tale regime forfettario, a condizione che esse, a causa dei loro rapporti con tale società o con una di tali associazioni, siano materialmente in grado di affrontare gli oneri amministrativi che discendono dai compiti derivanti dall'applicazione del regime normale o del regime semplificato dell'IVA, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulla quinta questione

47 Con la sua quinta questione, il giudice del rinvio, in sostanza, cerca di determinare se, nel caso in cui il regime comune forfettario per i produttori agricoli dovesse essere escluso, in linea di principio, per società semplici come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, tale esclusione sia applicabile retroattivamente, sia applicabile solo per il futuro oppure non sia applicabile affatto.

48 Occorre ricordare che il principio di certezza del diritto non osta a che l'amministrazione fiscale proceda, entro il termine di prescrizione, a una rettifica dell'IVA riguardante l'imposta detratta o i servizi già prestati, i quali avrebbero dovuto essere assoggettati a tale imposta (v., in tal senso, sentenze del 6 febbraio 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punti 47 e 48, nonché del 9 luglio 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punto 42).

49 Una regola siffatta deve prevalere altresì qualora un regime, del quale beneficia un debitore dell'IVA, viene rimesso in discussione da parte dell'amministrazione fiscale, anche per un periodo precedente la data in cui è stata svolta una siffatta valutazione, ma a condizione che la suddetta valutazione intervenga entro il termine di prescrizione dell'azione dell'amministrazione fiscale e che i suoi effetti non retroagiscano a una data precedente rispetto a quella in cui si sono verificati gli elementi di diritto e di fatto sui quali è fondata la valutazione stessa.

50 Di conseguenza, il fatto che, in un primo momento, l'amministrazione fiscale abbia riconosciuto il beneficio del regime forfettario a diverse società semplici non può influire sulla risposta da fornire alla questione proposta, atteso che gli elementi di diritto e di fatto sui quali è fondata la nuova valutazione di tale amministrazione sono successivi rispetto a tale riconoscimento e si sono verificati entro il termine di prescrizione dell'azione di quest'ultima.

51 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla quinta questione dichiarando che, nel caso in cui il regime comune forfettario per i produttori agricoli dovesse essere escluso, in linea di principio, per società semplici come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, tale esclusione sarebbe applicabile al periodo precedente la data in cui è stata effettuata la valutazione sulla quale è fondata la suddetta esclusione, a condizione che la suddetta valutazione intervenga entro il termine di prescrizione dell'azione dell'amministrazione fiscale e che i suoi effetti non retroagiscano a una data precedente rispetto a quella in cui si sono verificati gli elementi di diritto e di fatto sui quali è fondata la valutazione stessa.

Sulle spese

52 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 4, paragrafo 1 e paragrafo 4, primo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 2004/66/CE del Consiglio, del 26 aprile 2004, da un lato, nonché l'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, e l'articolo 10 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dall'altro lato, devono essere interpretati nel senso che vanno considerate imprese indipendenti assoggettate all'imposta sul valore aggiunto diverse società semplici, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, le quali si presentano in quanto tali autonomamente nei confronti dei loro fornitori, delle**

autorità pubbliche e, entro certi limiti, dei loro clienti, e ciascuna delle quali conduce la propria produzione utilizzando essenzialmente i propri strumenti di produzione, ma le quali commercializzano gran parte dei loro prodotti utilizzando un marchio comune attraverso l'intermediazione di una società di capitali, le cui quote sono detenute dai membri di tali società semplici nonché da altri membri della famiglia interessata.

2) **L'articolo 25 della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2004/66, e l'articolo 296 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che non ostano alla possibilità di negare l'applicazione del regime comune forfettario per i produttori agricoli, previsto in tali articoli, a diverse società semplici, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, considerate come imprese indipendenti soggette all'imposta sul valore aggiunto che cooperano tra loro, per il fatto che una società di capitali, un'associazione di persone costituita dai membri di tali società semplici o un'associazione di persone costituita da tale società di capitali e dai membri delle suddette società semplici non potrebbe essere assoggettata a tale regime, a causa delle dimensioni della sua azienda o della sua forma giuridica, anche qualora tali società semplici non facciano parte di una categoria di produttori esclusi da tale regime forfettario, a condizione che esse, a causa dei loro rapporti con tale società o con una di tali associazioni, siano materialmente in grado di affrontare gli oneri amministrativi che discendono dai compiti derivanti dall'applicazione del regime normale o del regime semplificato dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.**

3) **Nel caso in cui il regime comune forfettario per i produttori agricoli dovesse essere escluso, in linea di principio, per società semplici come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, tale esclusione sarebbe applicabile al periodo precedente la data in cui è stata effettuata la valutazione sulla quale è fondata la suddetta esclusione, a condizione che la suddetta valutazione intervenga entro il termine di prescrizione dell'azione dell'amministrazione fiscale e che i suoi effetti non retroagiscano a una data precedente rispetto a quella in cui si sono verificati gli elementi di diritto e di fatto sui quali è fondata la valutazione stessa.**

Firme