Sentenza del 28/09/2018 n. 23495 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate contestò al Fondo pensioni del personale della B.N.L. l'omessa presentazione della dichiarazione iva per l'anno 2005 e recuperò la relativa imposta, irrogando le sanzioni conseguenti. A fondamento della pretesa l'Ufficio sostenne che il Fondo avesse esercitato con carattere di abitualità e organizzazione in forma d'impresa un'attività di locazione e di cessione di immobili rilevante ai fini dell'iva, perchè non funzionalmente collegata a quella istituzionale; aggiunse che non era applicabile l'esenzione prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, n. 1, che prevede l'esenzione da iva delle attività di gestione dei fondi pensione oggetto del D.Lgs. n. 124 del 1993.

Il Fondo pensioni impugnò l'avviso e la Commissione tributaria provinciale di Roma accolse parzialmente il ricorso, in quanto ritenne legittimo l'assoggettamento a iva delle locazioni immobiliari di fabbricati strumentali per natura e, invece, illegittimo l'avviso nella parte riguardante le altre operazioni immobiliari.

Contro questa sentenza hanno proposto appello, rispettivamente principale e incidentale, il Fondo e l'Agenzia per i profili di rispettiva soccombenza e la Commissione tributaria regionale del Lazio ha accolto l'appello del contribuente e dichiarato inammissibile perchè tardivo quello dell'Ufficio.

In particolare, a sostegno dell'accoglimento dell'appello principale, il giudice del gravame ha ritenuto che i fondi pensione non svolgano attività di carattere imprenditoriale, mancando la dimostrazione che siano organizzati in forma d'impresa, sicchè l'attività da essi svolta nel campo degli investimenti immobiliari, anche se riveste natura commerciale, non costituisce la loro attività principale, che è, invece, quella di tutelare gli interessi degli iscritti e di favorire e di garantire l'attuazione delle finalità previdenziali.

Nè, ha aggiunto la Commissione, è applicabile l'esenzione prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 1, riservata ai soggetti che sono organizzati in forma d'impresa oppure a quelli che svolgono un'attività d'intermediazione, estranei al novero degli enti nell'ambito dei quali il Fondo pensione è costituito.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia per ottenerne la cassazione, che affida a tre motivi, cui il contribuente replica con controricorso, che illustra con memoria.

Motivi della decisione

1.- Col primo, col secondo e col terzo motivo di ricorso, da esaminare congiuntamente, perchè connessi, l'Agenzia lamenta ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 4, commi 1 e 4, là dove il giudice d'appello ha, per un verso, escluso che la gestione del patrimonio immobiliare da parte di un Fondo pensione costituisca tipicamente un'attività economica rilevante (primo motivo) e, per altro verso, ha sostenuto che l'attività di gestione del patrimonio immobiliare in questione, in quanto intimamente connessa all'attività istituzionale, non fosse da questa distinguibile (secondo motivo). A tanto la ricorrente aggiunge (terzo motivo) la deduzione di vizio di motivazione della sentenza impugnata concernente l'importo, imponente, dei corrispettivi derivanti dalle locazione d'immobili, per un numero d'immobili, che indica in alcune centinaia.

A norma dell'art. 4, 1 paragrafo, della sesta direttiva e dell'art. 9 della direttiva di rifusione n. 2006/112, 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., tra varie, Corte giust. 12 ottobre 2016, causa C-340/15, Christine Nigl e altri).

L'impiego, in particolare, del termine "chiunque" implica 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 sia private, e anche gli enti privi di personalità giuridica, che obiettivamente soddisfino i criteri stabiliti dalle disposizioni in esame, devono essere considerate soggetti all'iva (v., in tal senso, sentenza del 29 settembre 2015, causa C- 276/14, Gmina Wroclaw, punto 28).

In particolare, il fatto che l'attività consista nell'esercizio di funzioni conferite e regolamentate per legge, per uno scopo d'interesse generale, è irrilevante al fine di valutare se tale attività costituisca una prestazione di servizi a titolo oneroso.

Anzi: secondo la giurisprudenza unionale, anche qualora l'attività considerata abbia a oggetto l'esecuzione di un obbligo costituzionale incombente esclusivamente e direttamente sullo Stato membro interessato, tale sola circostanza non può rimettere in discussione il nesso diretto tra la prestazione di servizi eseguita e il corrispettivo ricevuto (v., in particolare, sentenza del 2 giugno 2016, causa C-263/15, Lajver, punto 42 e sentenza 28 febbraio 2018, causa C-182/17, Nagyszenas Telepeilesszolgaltadsi Nonprofit Kft, punto 40).

1.1.- L'indipendenza dell'esercizio di un'attività economica richiede che il soggetto la svolga in nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità, assumendosene il rischio economico (tra varie, Corte giust. 18 ottobre 2007, causa C355/06, van der Steen, punto 23).

Inoltre, perchè un'operazione possa essere assoggettata a imposta, il soggetto passivo, si è visto, deve agire in quanto tale; la nozione di soggetto passivo è quindi definita in relazione a quella di attività economica, la quale, a norma dell'art. 4, 2 paragrafo, della sesta direttiva, comprende tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, volte a ricavare introiti con un certo carattere di stabilità (tra varie, Corte giust. 9 luglio 2015, causa C-331/14, Petar Kezie s.p. Trgovina Prizma e 22 febbraio 2018, in causa C-182/17, cit.; per

l'applicazione di questi principi, si vedano, nella giurisprudenza interna, tra varie, Cass. 28 ottobre 2015, n. 21988 e 8 aprile 2016, n. 6853).

2.- La normativa unionale si specchia nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 4, comma 1, che considera compiute nell'esercizio di attività commerciali "le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati, o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali di associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto, fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonchè dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali".

2.1.- E questa Corte ha in più occasioni precisato che, in tema di iva, la nozione di esercizio di impresa commerciale non coincide con quella civilistica, ma va ricavata dalla normativa unionale e, in particolare, dalla sesta direttiva, nonchè dalla successiva direttiva di rifusione (Cass. 5 dicembre 2014, n. 25777; ord. 6 aprile 2017, n. 8982).

2.2.- La ricostruzione della normativa, unionale e interna, allora, esclude la rilevanza di entrambi i capisaldi su cui si regge la decisione impugnata, ossia la rilevanza "istituzionale" dello scopo dell'attività d'investimento immobiliare svolta dal Fondo e la mancanza di dimostrazione dell'organizzazione imprenditoriale di esso.

3.- L'identificazione dell'attività economica ai fini dell'iva, si è visto, postula la verifica che essa sia stabile e che sia indirizzata al ricavo di introiti. Verifiche, queste, affidate a tipici accertamenti di fatto (in termini, Corte giust. 25 luglio 2018, causa C-140/17, Gmina Ryjewo, punto 38).

Il che esclude la fondatezza dell'eccezione di giudicato esterno proposta in memoria dal controricorrente.

A sostegno dell'eccezione il Fondo ha invocato la sentenza n. 4020 di questa Corte del 14 marzo 2012, concernente le medesime parti, e, in particolare, l'inciso in essa contenuto, in cui si legge che "...sia del tutto incontroverso che il Fondo Pensioni del Personale della BNL sia un ente non commerciale e, pertanto, non soggetto all'iva, in quanto non svolgente attività di impresa..."; inciso, che il controricorrente interpreta nel senso che questa Corte avrebbe escluso già in astratto la soggettività passiva ai fini iva del Fondo.

3.1.- Il fatto è che quella sentenza assume come incontroverso il fatto che oggi è, invece, in contestazione: in quel caso, difatti, in relazione a un periodo contenuto, di pochi mesi, ossia dal 30 aprile al 30 novembre 1989, in relazione a importi e a numero d'immobili locati che non è possibile evincere dal testo della sentenza, si è dato per escluso lo svolgimento da parte del Fondo di attività commerciale.

Un tale accertamento non si può esportare nel presente giudizio, in seno al quale, di contro, l'Agenzia ha dedotto, col terzo motivo di ricorso, il vizio di motivazione della sentenza impugnata

giustappunto in relazione a fatti idonei a provare lo svolgimento da parte del Fondo di attività economica imponibile ai fini dell'iva.

Motivo, questo, che pure si palesa fondato, in quanto verte sui fatti indicati, decisivi, perchè potenzialmente idonei a orientare diversamente la decisione.

Ne consegue l'esclusione dell'efficacia espansiva del giudicato invocata dal Fondo, in base ai chiarimenti di questa Corte, secondo i quali in materia tributaria l'effetto vincolante del giudicato esterno formatosi, con riguardo al medesimo tributo, in relazione a un diverso periodo d'imposta è limitato ai soli casi concernenti fatti aventi, per legge, efficacia permanente o pluriennale, di guisa che l'efficacia espansiva del giudicato deve essere esclusa per fattispecie coinvolgenti qualificazioni giuridiche che possono variare di anno in anno (Cass. 11 marzo 2015, n. 4832; 15 settembre 2017, n. 21935).

4.- Il fatto che il Fondo possa assumere soggettività passiva evidenzia l'erroneità anche dell'ulteriore statuizione contenuta in sentenza, che afferma l'inapplicabilità dell'esenzione prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, riferibile, specifica il giudice d'appello, ai soggetti organizzati in forma d'impresa o a quelli che svolgono un'attività d'intermediazione.

L'Agenzia aggredisce questa affermazione e, di contro, sostiene che l'esenzione in questione non sia irrilevante, sibbene inapplicabile al Fondo.

4.1.- L'esenzione di cui si discute è quella contemplata dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 1, con riguardo al"la gestione di fondi comuni di investimento e di fondi pensione di cui al D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124".

Quest'esenzione, tuttavia, va ricostruita in base alla normativa unionale e, in particolare, in base all'art. 13, parte B, punto 6, della sesta direttiva, identico all'art. 135, 1 paragrafo, lettera g), della direttiva di rifusione n. 2006/112/Ce, secondo cui "Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano, a condizioni da essi fissate per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni stesse e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

d) le operazioni seguenti:

6. la gestione di fondi comuni d'investimento quali sono definiti dagli Stati membri".

La norma unionale conferisce sì agli Stati membri il potere di definire la nozione di "fondi comuni d'investimento". Ma questo potere è conformato dalla ratio dell'esenzione; sicchè lo Stato membro ha esclusivamente il potere di definire, nel suo diritto interno, i fondi corrispondenti alla nozione di "fondi comuni d'investimento" (Corte giust. 9 dicembre 2015, causa C-595/13, Fiscale Eenheid X NV cs., punti 30-32).

Per conseguenza, l'attività di gestione del fondo pensione contemplato dal D.Lgs. n. 124 del 1993 può fruire dell'esenzione da iva soltanto se e in quanto il fondo pensione corrisponda al fondo comune d'investimento e nei limiti stabiliti per il riconoscimento dell'esenzione dell'attività di gestione di questo secondo.

4.2.- Non è previsto, al riguardo, che l'esenzione riguardi in via esclusiva l'investimento in titoli, di modo che un investimento composto esclusivamente da beni immobili può costituire un fondo comune d'investimento, qualora il diritto nazionale ne preveda la soggezione a una vigilanza statale specifica (Corte giust. 9 dicembre 2015, causa C-595/13, Fiscale Eenheid X NV cs).

La Corte di giustizia ha anzitutto riconosciuto che la nozione di "gestione di fondi comuni d'investimento" include le prestazioni di servizi tramite le quali un organismo concretizza i diritti degli affiliati ai fondi pensione tramite l'apertura di conti e l'accredito dei contributi versati per loro conto nel sistema dei regimi pensionistici (Corte giust. 13 marzo 2014, causa C-464/12, ATP PensionService A/S).

4.3.- Ma non tutte le attività svolte da un fondo d'investimento o da un fondo a questo equiparato sono coperte da esenzione.

Lo è difatti la sola attività di gestione del fondo, ossia l'attività propria degli organismi d'investimento collettivo.

Ma anche la nozione di gestione del fondo è nozione unionale ed è stata definita dalla Corte di giustizia in relazione a casi simili a quello in esame.

L'identificazione di quest'attività è conformata dall'obiettivo dell'esenzione, che è quello di agevolare l'investimento tramite gli appositi organismi, escludendo i costi dell'iva e, in tal modo, garantendo la neutralità del sistema comune dell'iva quanto alla scelta tra l'investimento diretto e quello mediante organismi d'investimento collettivo (v. in tal senso, tra varie, Corte giust. 7 marzo 2013, causa C-275/11, GfBk, punto 30).

4.4.- Posto che l'attività specifica di un fondo comune d'investimento consiste nell'investimento collettivo dei capitali raccolti. la Corte di giustizia ha quindi chiarito (con sentenza in causa causa C-275/11, GfBk, punti 22 e 24) che, allorquando gli attivi di un fondo consistono in beni immobili, l'attività specifica comprende, da un lato, la scelta, l'acquisto e la vendita dei beni immobili e, dall'altro, i relativi compiti amministrativi e di contabilità (Corte giust. in causa C-595/13, punto 77), purchè, però, gli affiliati al fondo sopportino il rischio di gestione (secondo le precisazioni di Corte giust. 7 marzo 2013, causa C-424/11, cit. e 9 dicembre 2015, causa C-595/13, cit.).

Senz'altro, invece, l'attività propria di gestione del fondo non comprende l'amministrazione effettiva dei beni immobili che mira a preservare e a accrescere il patrimonio investito, perchè il suo obiettivo non attiene specificamente all'attività di un fondo comune d'investimento, ma riguarda ogni tipo d'investimento (Corte giust. in causa C-595/13, cit., punto 78).

5.- La sentenza impugnata, là dove ha affermato l'irrilevanza dell'esenzione, si rivela in contrasto con la nozione unionale dell'esenzione di cui si discute.

La complessiva censura va quindi accolta, e la sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Lazio.

Il giudice del rinvio riesaminerà la fattispecie attenendosi al seguente principio:

"In tema di iva, il fondo pensione costituito a norma del D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124, allorquando svolge un'attività economica volta a ricavare introiti con carattere di stabilità, è soggetto passivo che agisce in quanto tale. Se equiparabile a un fondo d'investimento, l'attività di gestione del fondo pensione, da identificare, nel caso in cui gli attivi del fondo consistano in beni immobili, con quella di scelta, di acquisto e di vendita degli immobili e con i relativi compiti amministrativi e di contabilità, fruisce dell'esenzione riservata a quella propria del fondo d'investimento qualora gli affiliati sopportino il rischio di gestione".

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Lazio in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 23 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 28 settembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza