Sentenza del 20/10/2021 n. 29105 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

- Con due avvisi di accertamento, notificati il 14 gennaio 2011, è stata contestata, rispettivamente in relazione agli anni d'imposta 2006 e 2007, alla S., società partecipata integralmente dalla Comunità Montana Valcavallina e dal Comune di (---) (BG), ed esercente l'attività di assistenza sociale non residenziale e gestione casa di riposo, la fatturazione di operazioni in regime di esenzione ai sensi del D.P.R., art. 10, comma 1, n. 27-ter, in difetto dei relativi presupposti.

- Nella prospettazione erariale, scaturente dal PVC della Guardia di Finanza di (---) del (---), le operazioni anzidette erano invece da considerarsi imponibili, attesa la non riconducibilità della contribuente nel novero degli "organismi di diritto pubblico" e delle categorie esentate, indicati nell'art. 10, comma 1, su richiamato, come beneficiari dell'esenzione.

- Pertanto, l'Ufficio ha recuperato a tassazione l'IVA sulle predette operazioni.

- Ulteriori riprese fiscali concernevano l'IRES e l'IRAP dovute in misura maggiore nel medesimo anno d'imposta.

- La Sodalitas ha proposto, dinanzi alla CTP di Bergamo distinti ricorsi, deducendo di avere diritto all'esenzione in questione, per essere stata costituita da enti territoriali e da essi interamente partecipata nonchè evidenziando che gli enti in parola nominavano tutti i componenti del suo organo direttivo, la cui amministrazione era volta a soddisfare bisogni di interesse generale, aventi carattere non industriale nè commerciale.

- La CTP accoglieva i ricorsi della contribuente, dopo averli riuniti, ritenendo che la Sodalitas costituisse un "organismo di diritto pubblico" ai sensi del D.Lgs. n. 163 del 2006, art. 3, comma 26, e, pertanto, anche ai fini del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 27-ter, che disciplinava l'esenzione.

- L'Ufficio ha quindi proposto appello, contro la decisione di primo grado, con ricorso alla CTP della Lombardia, che lo ha respinto.

- Avverso la sentenza d'appello ha proposto ricorso per Cassazione l'Ufficio, formulando due motivi.

- La contribuente si è costituita con controricorso e ha depositato successiva memoria.

Motivi della decisione

che:

- Con il primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'Agenzia ha censurato la decisione impugnata per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 27-ter, per avere il giudice a quo erroneamente ritenuto che la qualificazione di "organismo di diritto pubblico" della contribuente comportasse l'esenzione dall'IVA delle prestazioni da essa erogate a prescindere dalla natura di queste e palesandosi irrilevante la circostanza per cui l'ente svolgeva anche attività di lucro.

- Con il secondo motivo, formulato ai sensi dell'art. 350 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente ha censurato la decisione impugnata per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 27-ter, per avere il giudice a quo erroneamente ascritto la qualifica di "organismo di diritto pubblico" un soggetto che non presentava i requisiti all'uopo necessari, in quanto ente caratterizzato dallo scopo di lucro.

- I due motivi possono essere trattati congiuntamente, attesa la loro stretta connessione, poichè tutti censurano l'estraneità della contribuente s.r.l. alle categorie soggettive alle cui prestazioni assistenziali il ridetto D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 27-ter, estende l'esenzione dall'IVA. - Le doglianze sono infondate e vanno disattese, sebbene si renda necessaria la correzione della motivazione della decisione impugnata, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., u.c..

- La sentenza della CTR motiva il rigetto dell'appello evidenziando i seguenti profili: la circostanza secondo cui la definizione di "organismo di diritto pubblico" resa "nella Dir. n. 50 del 1992," ingloba "qualsiasi organismo istituito per soddisfare specificamente bisogni di interesse generale aventi carattere non industriale o commerciale"; la circostanza secondo cui la normativa in tema di appalti pubblici (vengono indicati L. n. 109 del 1994, art. 2; D.Lgs. n. 157 del 1995, art. 2, modif. da D.Lgs. n. 65 del 2000, art. 2), hanno qualificato come organismo di diritto pubblico "qualunque ente dotato di personalità giuridica, sottoposto a dominanza pubblica attraverso il finanziamento o il controllo della gestione o la ingerenza nella nomina degli organi e istituito per la soddisfazione di finalità di interesse generale non aventi carattere industriale o commerciale"; la previsione del D.Lgs. n. 163 del 2003, art. 3, comma 26, (c.d. Codice appalti), che definisce organismo di diritto pubblico qualsiasi organismo istituito per soddisfare esigenze di interesse generale, dotato di personalità giuridica, la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico o la cui gestione sia soggetta al loro controllo o il cui organo di amministrazione, direzione o vigilanza sia costituito da membri dei quali più della metà è designato dallo Stato o da enti pubblici territoriali o altri organismi di diritto pubblico; l'irrilevanza della forma di diritto privato rivestita dalla contribuente, in ragione della circostanza della preordinazione al soddisfacimento di "un certo tipo di bisogni"; l'applicabilità della disciplina in materia di aggiudicazione di appalti anche in ambito tributario; la sussistenza dei presupposti richiesti dalla legge relativi alla personalità giuridica della contribuente e alla dominanza pubblica, evincibile dall'integrale partecipazione della Sodalitas da parte del Comune di (---) e della Comunità Montana della Val Cavallina nonchè della previsione statutaria in punto di controllo da parte di detti enti dell'amministrazione e gestione societaria, con l'onere per l'organo amministrativo della contribuente odierna (ai sensi dello Statuto, art. 15), di predisporre un programma annuale da

inviare ai soci entro il 30 settembre dell'anno in corso; la sussistenza del requisito della costituzione per la soddisfazione di interessi pubblici, essendo stata la Sodalitas creata "allo scopo di gestire servizi pubblici locali e sovracomunali", come da verbale di Delib. del consiglio comunale di (---) del (---), e riguardando il suo oggetto socieale la gestione di "servizi riferiti ai bisogni della persona e della famiglia", ossia attività "non aventi esclusivamente carattere industriale o commerciale", come "le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con sentenza 24722/08 richiedono"; la non ostatività dell'emissione di fatture nei confronti anche di terzi soggetti, trattandosi pur sempre di enti pubblici.

- Osserva questa Corte che, essendo l'IVA un contributo armonizzato dalla normativa Eurocomunitaria, l'interpretazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 27-ter, non può prescindere dalla Dir. UE n. 77/388/CEE, art. 4, comma 5, (c.d. Sesta Direttiva).

- Secondo la versione applicabile ratione temporis, della norma unionale: "Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non son considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

- Se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

- In ogni caso, gli enti succitati sono sempre considerati come soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato D quando esse non sono trascurabili.

- Gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività dei suddetti enti le quali siano esenti a norma degli artt. 13 o 28". - La predetta Dir., all'art. 13, parte A, lett. g), dispone inoltre, per quanto qui interessa, che: "Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso: (...) - g) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da organismi di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dello Stato membro interessato". - Ora, diversamente da quanto opinato dalla CTR, la condivisibile giurisprudenza comunitaria (con riferimento alla Dir. UE 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, ma sulla base di considerazioni che ben si attagliano anche alla precedente Dir. UE n. 77/388/CEE), ha chiarito che la delimitazione normativa delle categorie di soggetti che possono beneficiare dell'esenzione IVA non può essere interpretata facendo ricorso alle definizioni enunciate nella Dir. UE n. 2004/18/CE, dettata in materia di procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori, di forniture e di servizi, per evidenti divergenze della ratio che giustifica i due diversi provvedimenti (Corte Giustizia, 29 ottobre 2015, Saudnor, C-174/14. Conformi le ulteriori pronunce, ivi citate, della Corte di Giustizia).

- Del resto, come segnalato dalla citata pronuncia, la direttiva in materia di aggiudicazione degli appalti pubblici risponde all'obiettivo di delimitare l'ambito di applicazione delle "amministrazioni aggiudicatrici" in modo più lato, in guisa da renderlo sufficientemente ampio

da garantire che le norme in materia, in punto di trasparenza e di non discriminazione, si applichino ad un novero esteso di enti statali, che se pure non fanno parte della P.A., sono tuttavia controllati dallo Stato a livello di finanziamento o di gestione.

- Per converso, in materia di IVA, l'individuazione normativa dei soggetti "pubblici" non mira a definire l'ambito di applicazione dell'imposta, incaricandosi, piuttosto, di delineare una deroga alla norma generale su cui si basa il sistema comune dell'imposta in parola, vale a dire quella secondo cui detto ambito di applicazione è definito in modo assai ampio, comprendendo tutte le prestazioni di servizi fornite a titolo oneroso, incluse quelle effettuate dagli enti di diritto pubblico.

- Pertanto, in quanto deroga alla norma generale dell'assoggettamento all'IVA di qualsiasi attività di natura economica, l'area soggettiva dei beneficiari delle esenzioni va interpretata fisiologicamente in senso restrittivo e, in assenza di diverse indicazioni nel testo della direttiva che regola la relativa imposizione, è d'uopo far riferimento all'economia ed alla finalità specifiche di tale provvedimento, in relazione al sistema comune di IVA da esso predisposto.

- Applicando pertanto i descritti criteri anche all'interpretazione delle norme nazionali, non può che escludersi - ancora una volta in divergenza da quanto ritenuto dalla CTR - che il concetto di "organismi di diritto pubblico" di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 27-ter, in materia di esenzione dall'IVA, coincida con quello di cui al D.Lgs. n. 163 del 2006, art. 3, comma 26, che disciplina invece i contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture.

- La ratio delle due disposizioni è addirittura antitetica, dacchè la prima è derogativa dell'imposizione fiscale e va intesa restrittivamente, mentre la seconda è ampliativa delle garanzie, costituzionali e comunitarie, che debbono presiedere alla contrattazione pubblica.

- L'interpretazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 27-ter, va, dunque, condotta, alla luce dei parametri ricavabili dalle direttive comunitarie in materia di IVA, nella consapevolezza della necessaria interpretazione restrittiva delle deroghe al principio generale dell'imponibilità delle prestazioni.

- Al riguardo, questa Corte ha già avuto modo di chiarire (Cass. n. 5947 del 2015) che, ai sensi della Sesta Dir., art. 4, comma 1, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, è soggetto passivo dell'IVA chiunque eserciti in modo indipendente un'attività economica, a prescindere dagli scopi o dai risultati di quest'ultima; mentre il successivo comma 5, esclude dal campo applicativo dell'IVA solo lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri "organismi di diritto pubblico", e solo per le operazioni che esercitano quali pubbliche autorità. - E' quindi la connotazione di pubblica autorità dell'attività svolta che contribuisce a determinare lo stesso ambito soggettivo dei beneficiari dell'esenzione, in quanto essa può riscontrarsi solo nell'esercizio diretto della stessa autorità da parte del soggetto pubblico, dei suoi organi o delle sue emanazioni, cioè dei soggetti che ne siano espressione. Occorre, pertanto, ai fini della legittimità dell'esenzione dall'IVA, che il soggetto pubblico svolga l'attività in veste di pubblica autorità e nell'ambito del regime giuridico pubblicistico che lo caratterizza (in questo senso cfr. Corte di Giustizia, 12 settembre 2000, C-408197, punto 34; Corte di Giustizia, 14 dicembre 2000, C446/98, punto 15; Corte di Giustizia, 12

settembre 2000, C-276/97, punto 39), non anche in base al medesimo regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati (Corte di Giustizia, 12 settembre 2000, C-276/97; sulla limitazione dell'esenzione alle attività che i soggetti pubblici svolgano in quanto pubbliche autorità v. altresì Cass. n. 3513 del 2012; Cass. n. 3418 del 2015).

- In realtà, con riferimento alla fattispecie - affine a quella qui sub iudice - della società commerciale detenuta al 100% da un ente territoriale (nel caso di specie la partecipazione è condivisa fra una Comunità Montana e un Comune) ed incaricata anche di compiti pubblici incombenti agli enti territoriali, la Corte di Giustizia ha ribadito recentemente (Corte di Giustizia, 22 febbraio 2018, Nagyszen. s, C182/17) che la legittimità comunitaria del non assoggettamento all'IVA esige la necessaria ricorrenza congiunta di due condizioni, vale a dire l'esercizio di attività da parte di un ente pubblico e l'esercizio di attività in veste di pubblica autorità. - La prima, ossia quella relativa alla qualità di ente pubblico, è stata, peraltro, esclusa dalla Corte quando la società commerciale non disponga, per l'esecuzione dei compiti pubblici che le sono affidati dall'ente pubblico che ne è titolare, di alcuna prerogativa di pubblica autorità. La seconda, per la quale sono esentate dall'IVA solo le attività svolte da un ente di diritto pubblico che agisca in qualità di autorità pubblica, è stata a sua volta esclusa dal medesimo consesso quando l'attività svolta è disciplinata da disposizioni di diritto privato ed il soggetto che la esercita non dispone, per l'esecuzione dei compiti pubblici, di alcuna delle prerogative proprie dei poteri pubblici dell'ente che glieli ha affidati.

- Le medesime circostanze, per quanto qui rileva ai fini dell'imposizione IVA, si palesano sussistenti nel caso sub iudice, atteso che la contribuente è una società in house della Comunità Montana Valcavallina e del Comune di (---) e costituisce, ai fini dell'imposizione IVA, una persona giuridica terza rispetto agli enti pubblici che ne hanno la partecipazione totale; essa, inoltre, rivela natura di società commerciale, opera in regime di diritto privato e non si mostra titolare, per quanto desumibile ex actis, di prerogative pubbliche.

- Pertanto, diversamente da quanto ritenuto dalla CTR, va escluso, per quanto sinora argomentato, che, ai fini dell'esenzione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 27-ter, la contribuente rientri tra gli " organismi di diritto pubblico". - Resta da chiarire, tuttavia, se - sulla scorta delle circostanze concretamente appurate dalla CTR - la contribuente possa considerarsi "ente avente finalità di assistenza sociale". In effetti, la citata Dir. U.E. 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, art. 13, parte A, lett. g), si riferisce ad "altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dello Stato membro interessato" ed il relativo riconoscimento è stato effettuato dal legislatore nazionale proprio con il predetto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 27-ter, al quale occorre fare riferimento per individuare quali siano gli enti con finalità di assistenza sociale riconosciuti.

- L'orientamento di questa Corte è consolidato nel ribadire che la natura giuridica degli enti di assistenza e beneficenza deve essere accertata in sede giudiziale, in concreto, indipendentemente dall'esito delle procedure amministrative eventualmente esperite e facendo ricorso ai criteri indicati dal D.P.C.M. 16 febbraio 1990 (cfr. Cass. S.U. n. 1151/2012, n. 30176/2011, n. 28537/2008).

- In sintonia con tale orientamento, la giurisprudenza amministrativa ritiene che le delibere della Regione che stabiliscono la natura privata o pubblica di una IPAB hanno valore meramente ricognitivo e vanno qualificate come atto di accertamento rispetto ad una posizione che va verificata nei suoi elementi obiettivi (T.A.R. Milano sez. 3, n. 1180/1999, T.A.R. Venezia, (Veneto), sez. 3, n. 1282/2013).

- La L. n. 328 del 2000, art. 10, ha delegato il Governo ad adottare una nuova disciplina delle Istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB) di cui alla L. 17 luglio 1890, n. 6972, al fine di definire l'inserimento delle IPAB che operano in campo socio assistenziale nella programmazione regionale del sistema integrato di interventi e servizi sociali; di prevedere, nell'ambito del riordino della disciplina, la trasformazione della forma giuridica delle IPAB al fine di garantire l'obiettivo di un'efficace ed efficiente gestione, assicurando autonomia statutaria, patrimoniale, contabile, gestionale e tecnica compatibile con il mantenimento della personalità giuridica pubblica; di prevedere la possibilità della trasformazione delle IPAB in associazioni o in fondazioni di diritto privato; di prevedere, in particolare, l'applicazione di un regime giuridico del personale di tipo privatistico e di forme contrattuali coerenti con l'autonomia degli enti.

- Questa Corte con ord. 10 maggio 2019, n. 12491 ha affermato che, in tema di Iva, ai fini dell'esenzione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972. art. 10, 1 comma, n. 27 ter, concernente le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, non è previsto il formale riconoscimento della finalità assistenziale dell'ente erogante, poichè il relativo accertamento può essere rimesso al giudice del caso concreto; nè osta all'operatività dell'esenzione la natura societaria dell'ente, giacchè, alla luce della giurisprudenza unionale, la nozione di "organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo stato membro" non esclude enti privati che perseguano fini di lucro (Cass. n. 34612/2019).

- La Corte ha affermato che "da un lato lo stesso D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 27-ter, non detta alcun criterio ulteriore che valga a selezionare tra gli "enti aventi finalità di assistenza sociale" quelli che sarebbero riconosciuti come tali ai fini dell'esenzione dall'IVA; dall'altro la giurisprudenza comunitaria (sia pur con riferimento alla predetta Dir. U.E. n. 77/388/CEE), art. 13, parte A, lett. b), ha affermato che nessuna disposizione della sesta direttiva richiede che il riconoscimento venga concesso in seguito ad un procedimento formale, nè che esso sia espressamente previsto da disposizioni nazionali in materia fiscale (Corte Giustizia, 6 novembre 2003, Dornier, C-45/01), potendo pertanto il relativo accertamento essere rimesso al giudice del caso concreto. Nello stesso senso, peraltro, si è espressa anche questa Corte (Cass., 03/09/2001, n. 11353), sia pur con riferimento all'esenzione prevista dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, comma 1, n. 21, per le prestazioni proprie delle case di riposo per anziani, chiarendo che non costituisce ostacolo alla operatività della norma di esenzione il mancato rilascio delle prescritte autorizzazioni amministrative, atteso che la prestazione del servizio in questione rileva, ai fini fiscali, per il suo carattere oggettivo e perciò prescinde dal previo consenso dell'ente locale all'esercizio della relativa r.g.n. 15884/2012 11 attività". - Quanto alla incompatibilità tra la natura di società di capitali della contribuente, caratterizzata dal fine ontologico di lucro, e la sua qualificazione, ai fini dell'esenzione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 27-ter, come "ente avente finalità di assistenza sociale", la Corte ha rilevato che, secondo la giurisprudenza comunitaria, la sesta Dir. n. 388 del 1977, art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h),

relativo all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto delle prestazioni connesse all'assistenza sociale e alla sicurezza sociale e delle prestazioni connesse alla protezione dell'infanzia e della gioventù, dev'essere interpretato nel senso che la nozione di "organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato" non esclude enti privati che perseguono fini di lucro (Corte Giustizia, 26 maggio 2005, Kingscrest., C-498/03). Nè, peraltro, nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 27-ter, il legislatore nazionale si è avvalso della facoltà, consentita dalla sesta Dir. n. 388 del 1977, art. 13, paragrafo 2, di subordinare, caso per caso, la concessione, ad enti diversi da quelli di diritto pubblico, dell'esenzione previste al paragrafo 1, lett. h), alla condizione che gli enti di cui trattasi non debbano avere per fine la ricerca del profitto.

- La CTR ha specificamente evidenziato l'insussistenza di una incompatibilità tra la natura di società di capitali della contribuente, caratterizzata dal fine ontologico di lucro, e la sua qualificazione, ai fini dell'esenzione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 27-ter, e la "finalità assistenziale", sottolineando come la scelta della "forma societaria" si giustificasse "in quanto più consona di altre ai fini di fornire servizi pubblici con maggiore efficacia ed esigenza". La sentenza d'appello mette in risalto pure che la "finalità assistenziale pubblica rimane sempre prioritaria rispetto alle altre" e che "il corrispettivo delle prestazioni veniva pagato nei limiti delle possibilità degli assistiti", soccorrendo per quant'altro finanziariamente necessario gli enti territoriali, con evidente appannamento della finalità lucrativa.

- Ciò implicava la caratterizzazione della società alla stregua di "ente avente finalità di assistenza sociale", ove che si consideri che la giurisprudenza comunitaria ha precisato come la sesta Dir. n. 388 del 1977, art. 13, parte A, n. 1, lett. g) e h), relativo all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto delle prestazioni connesse all'assistenza sociale e alla sicurezza sociale e delle prestazioni connesse alla protezione dell'infanzia e della gioventù, dev'essere interpretato nel senso che la nozione di "organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato" non esclude enti privati che perseguono fini di lucro (Corte Giustizia, 26 maggio 2005, Kingscrest., C-498/03).

- La CTR ha, in tal senso, concretamente osservato come la contribuente avesse le caratteristiche di Ente con "carattere sociale" prevalente, in quanto non caratterizzato dalla sistematica ricerca del profitto", concludendo per la sussumibilità della stessa nel novero delle esenzioni di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, n. 27 ter.

- Il ricorso va in ultima analisi rigettato, con la compensazione delle spese del giudizio.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; compensa le spese del giudizio.

Così deciso in Roma, il nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria della Suprema Corte di Cassazione, il 12 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 20 ottobre 2021

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza