Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

18 luglio 2013 *

«Imposta sul valore aggiunto — Sesta direttiva 77/388/CEE — Articoli 17 e 13, parte B, lettera d), punto 6 — Esenzioni — Detrazione dell'imposta assolta a monte — Fondi pensione — Nozione di "gestione di fondi comuni d'investimento"»

Nella causa C-26/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Gerechtshof te Leeuwarden (Paesi Bassi), con decisione del 3 gennaio 2012, pervenuta in cancelleria il 18 gennaio 2012, nel procedimento

Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

contro

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da L. Bay Larsen, presidente di sezione, J. Malenovský, U. Lõhmus, M. Safjan (relatore) e A. Prechal, giudici,

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 6 febbraio 2013,

considerate le osservazioni presentate:

— per la fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand, da E.M. van Kasteren, O.L. Mobach e C. Evers, belastingadviseurs;

— per il governo dei Paesi Bassi, da B. Koopman e C. Wissels, in qualità di agenti;

— per il governo del Regno Unito, da H. Walker, O. Thomas e L. Christie, in qualità di agenti, assistiti da R. Hill, barrister;

— per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e W. Roels, in qualità di agenti;

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 18 aprile 2013,

* Lingua processuale: il neerlandese.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 13, parte B, lettera d), punto 6, e 17 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 L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand (in prosieguo: la «PPG») e l'Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (in prosieguo: l'«Ispettore») avente ad oggetto un avviso di rettifica dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») relativo al periodo dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2002.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 4, paragrafi 1 e 2, della sesta direttiva, 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 Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 4, di tale direttiva:

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

5 L'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della medesima direttiva individua come base imponibile, per le cessioni di beni, tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo.

6 L'articolo 13, parte B, della sesta direttiva prevede quanto segue:

«Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

a) le operazioni di assicurazione e di riassicurazione, comprese le prestazioni di servizi relative a dette operazioni, effettuate dai mediatori e dagli intermediari di assicurazione;

(...)

d) le operazioni seguenti:

(...)

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

(...)».

7 Ai sensi dell'articolo 17 della sesta direttiva:

«1. Il diritto a [detrazione] nasce quando l'imposta [detraibile] diventa esigibile.

2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a [detrarre] dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(...)

5. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a [detrazione] di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la [detrazione] è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni.

(...)».

Il diritto dei Paesi Bassi

8 L'articolo 2 della legge del 1968 relativa all'imposta sulla cifra di affari (Wet op de omzetbelasting 1968; in prosieguo: la «legge»), dispone quanto segue:

«Dall'imposta dovuta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi è detratta l'imposta dovuta a titolo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi destinate all'imprenditore, degli acquisti intracomunitari di beni da esso effettuati e delle importazioni di beni ad esso destinati».

9 Ai sensi dell'articolo 11 della legge:

«1. Alle condizioni da stabilirsi mediante provvedimento amministrativo a carattere generale, sono esentati dall'imposta:

(…)

i) i servizi (…) seguenti:

(...)

3. la gestione di capitali raccolti da fondi e società di investimento ai fini di investimento collettivo;

(...)».

10 L'articolo 15 della legge così dispone:

«1. L'imposta detratta dall'operatore ai sensi dell'articolo 2 corrisponde:

a) all'imposta computata su una fattura redatta in conformità delle norme vigenti da altri imprenditori, nel corso del periodo di dichiarazione, in base alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate a favore dell'imprenditore;

(…)

c) all'imposta dovuta nel periodo della dichiarazione:

(…)

relativa a beni forniti e servizi prestati all'imprenditore;

(…)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

11 Per conformarsi a un obbligo di legge, la PPG ha costituito regimi pensionistici in favore dei dipendenti delle proprie società mediante la Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (in prosieguo: il «fondo pensioni»). In forza del diritto dei Paesi Bassi, tale fondo pensioni è distinto dalla PPG dal punto di vista giuridico e fiscale. I contributi relativi ai regimi pensionistici sono interamente pagati dalla PPG, e non dai dipendenti.

12 Come confermato dalla PPG e dal governo dei Paesi Bassi in sede di udienza, il diritto dei Paesi Bassi vigente all'epoca dei fatti lasciava ai datori di lavoro la scelta fra creare essi stessi un fondo di questo tipo oppure esternalizzare i loro obblighi a un'impresa di assicurazioni, alla quale avrebbero versato i loro contributi e la quale avrebbe assunto l'onere di erogare le pensioni ai dipendenti. In ogni caso, non vi era la possibilità che i datori di lavoro mantenessero un regime pensionistico interno.

13 Una filiale della PPG, la PPG Industries Fiber Glass BV, ha stipulato con prestatori di servizi con sede nei Paesi Bassi contratti relativi all'amministrazione delle pensioni e alla gestione del capitale del fondo pensioni. Le spese relative a tali contratti sono state pagate dalla medesima filiale e non sono state addebitate al fondo pensioni. La PPG ha detratto, a titolo di imposta a monte, gli importi dell'IVA riguardanti le suddette spese sostenute nel corso degli anni 2001 e 2002, segnatamente pari a EUR 139 304,23.

14 Alla PPG è stato notificato un avviso di rettifica dell'IVA per il periodo compreso tra il 1º gennaio 2001 e il 31 dicembre 2002. Detto avviso di rettifica è stato confermato dall'Ispettore con decisione adottata in seguito a un reclamo. Il Rechtbank Leeuwarden (Tribunale di Leeuwarden) ha respinto il ricorso proposto contro la decisione dell'Ispettore. Avverso quest'ultima sentenza, la PPG ha interposto appello dinanzi al Gerechtshof te Leeuwarden (Corte d'appello di Leeuwarden).

15 Dinanzi a tale giudice, le parti controvertono sulla questione se l'Ispettore abbia legittimamente proceduto all'avviso di rettifica dell'IVA detratta dall'interessata.

16 La PPG risponde a tale questione in senso negativo, sostenendo che le spese relative alle pensioni dei dipendenti dei membri del suo gruppo rappresentano dei costi generali di gestione e che pertanto l'IVA ad essa fatturata dà diritto a detrazione ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, della legge. In subordine, la PPG afferma che ai servizi forniti all'interessata riguardo alle pensioni dei dipendenti si applica l'esenzione di cui all'articolo 11, paragrafo 1, lettera i), punto terzo, della legge.

17 L'Ispettore sostiene che la PPG non può essere considerata come destinataria essa stessa delle prestazioni da questa trasferite al fondo pensione senza fatturarle in contropartita e che, di conseguenza, non ha il diritto di detrarre l'IVA che le è stata fatturata in tale ambito. Per quanto concerne la questione subordinata relativa all'esenzione dall'IVA, l'Ispettore conclude che i fondi pensione non possono essere qualificati come «fondi comuni d'investimento».

18 Nel descritto contesto, il Gerechtshof te Leeuwarden ha deciso di sospendere il processo e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se un soggetto passivo, il quale, in forza della normativa nazionale sulle pensioni, abbia costituito un fondo pensione autonomo per garantire i diritti pensionistici dei suoi dipendenti ed ex-dipendenti, in quanto partecipanti al fondo stesso, possa detrarre, in forza dell'articolo 17 della sesta direttiva, l'imposta da esso assolta sulla base delle prestazioni ad esso fornite per assicurare l'attuazione del regime pensionistico ed il funzionamento del fondo pensione.

2) Se un fondo pensione, costituito al fine di erogare a fronte dei più bassi costi possibili un trattamento pensionistico ai partecipanti al fondo stesso, e nel quale vengono versati e investiti capitali dai partecipanti o in loro nome, e in cui vengono ripartiti gli utili, possa essere qualificato come un "fondo comune d'investimento", ai sensi dell'articolo 13, parte B, lettera d), punto 6, della sesta direttiva».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

19 Con la prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 17 della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che un soggetto passivo, il quale abbia costituito un fondo pensione come entità distinta dal punto di vista giuridico e fiscale per garantire i diritti pensionistici dei suoi dipendenti ed ex-dipendenti, possa detrarre l'IVA da esso assolta sulla base delle prestazioni relative alla gestione e al funzionamento di quest'ultimo.

20 Al fine di rispondere a tale questione, occorre innanzitutto ricordare che il regime delle detrazioni previsto dalla sesta direttiva è inteso a sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. In tal senso, il sistema comune dell'IVA è volto a garantire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle attività medesime, purché queste siano, in linea di principio, soggette esse stesse all'IVA (v. sentenze del 22 marzo 2012, Klub, C-153/11, punto 35, e del 4 ottobre 2012, PIGI, C-550/11, punto 21).

21 La sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono un diritto a detrazione, è in linea di principio necessaria affinché il diritto a detrarre l'IVA a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto (v. sentenze dell'8 giugno 2000, Midland Bank, C-98/98, Racc. pag. I-4177, punto 24, e del 22 febbraio 2001, Abbey National, C-408/98, Racc. pag. I-1361, punto 26).

22 Tuttavia, il diritto a detrazione è parimenti ammesso a favore del soggetto passivo anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono un diritto a detrazione, quando i costi dei servizi in questione fanno parte delle spese generali del suddetto soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Costi di tal genere presentano, infatti, un nesso diretto e immediato con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo (v. sentenza del 21 febbraio 2013, Becker, C-104/12, punto 20).

23 Nell'uno o nell'altro caso, l'esistenza di un nesso diretto e immediato presuppone che il costo delle prestazioni a monte sia incorporato, rispettivamente, nel prezzo delle operazioni specifiche a valle o nel prezzo dei beni o dei servizi forniti dal soggetto passivo nel contesto delle sue attività economiche (v. sentenze del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, Racc. pag. I-10413, punto 60; del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, punto 48, e del 30 maggio 2013, X, C-651/11, punto 55).

24 Occorre dunque verificare se, nonostante il fatto che il fondo istituito dalla PPG costituisca un'entità giuridicamente distinta da quest'ultima, la sussistenza del suddetto nesso risulti, nella fattispecie, dall'insieme delle circostanze delle transazioni in oggetto.

25 A tale riguardo, nel procedimento principale è pacifico che la PPG ha acquisito le prestazioni in oggetto al fine di assicurare l'amministrazione delle pensioni dei suoi dipendenti e la gestione del patrimonio del fondo pensioni costituito per garantire le suddette pensioni. Quando ha costituito tale fondo, la PPG si è conformata a un obbligo giuridico ad essa incombente in quanto datore di lavoro e, nella misura in cui i costi delle prestazioni acquistate dalla PPG in tale ambito rientrano nelle spese generali della stessa, circostanza che spetta al giudice del rinvio accertare, esse sono, in quanto tali, elementi costitutivi del prezzo dei prodotti della PPG (v., in questo senso, sentenza del 26 maggio 2005, Kretztechnik, C-465/03, Racc. pag. I-4357, punto 36).

26 Alla luce di quanto precede, è possibile osservare che l'acquisto delle prestazioni a monte trova la sua ragione esclusiva nelle attività imponibili del soggetto passivo e che sussiste un nesso diretto e immediato.

27 Stante la scelta del legislatore di tutelare le pensioni attraverso la seperazione giuridica fra il datore di lavoro e i fondi pensione, ove il diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte non fosse riconosciuto, non soltanto il soggetto passivo sarebbe privato del vantaggio fiscale conseguente all'applicazione del regime delle detrazioni, ma anche la neutralità dell'IVA non sarebbe più garantita.

28 Siffatta conclusione non è inficiata dalla possibilità, invocata in sede di udienza, di adempiere all'obbligo giuridico di prevedere un regime pensionistico per i dipendenti del soggetto passivo avvalendosi di strumenti diversi dalla costituzione di un fondo nella forma di un'entità distinta dal punto di vista giuridico e fiscale. In caso contrario, si verificherebbe una limitazione della libertà riconosciuta ai soggetti passivi di scegliere le strutture organizzative e le modalità operative che ritengano più idonee per le loro attività economiche nonché al fine di limitare i loro oneri fiscali (v., al riguardo, sentenza del 22 dicembre 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Racc. pag. I-13805, punto 53).

29 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 17 della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che un soggetto passivo, il quale abbia costituito un fondo pensione nella forma di un'entità distinta dal punto di vista giuridico e fiscale, come quella oggetto del procedimento principale, al fine di garantire i diritti pensionistici dei suoi dipendenti ed ex-dipendenti, può detrarre l'IVA da esso assolta sulla base delle prestazioni relative alla gestione e al funzionamento di tale fondo, purché dall'insieme delle circostanze delle transazioni in oggetto risulti l'esistenza di un nesso diretto e immediato.

Sulla seconda questione

30 Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 13, parte B, lettera d), punto 6, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che un fondo pensioni costituito al fine di erogare, a fronte dei più bassi costi possibili, un trattamento pensionistico ai partecipanti al fondo stesso, nel quale vengono versati e investiti capitali dai partecipanti o in loro nome, e in cui vengono ripartiti gli utili, possa essere qualificato come un «fondo comune d'investimento» ai sensi di detta disposizione.

31 Dalla decisione di rinvio risulta che la seconda questione si pone soltanto ove alla prima questione debba rispondersi in senso negativo. Peraltro, la stessa seconda questione è essenzialmente identica a quella cui la Corte ha risposto nella sentenza del 7 marzo 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees e a. (C-424/11).

32 Tenuto conto di tale risposta, non occorre risolvere la seconda questione pregiudiziale.

Sulle spese

33 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 (Quarta Sezione) dichiara:

L'articolo 17 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, deve essere interpretato nel senso che un soggetto passivo, il quale abbia costituito un fondo pensione nella forma di un'entità distinta dal punto di vista giuridico e fiscale, come quella oggetto del procedimento principale, al fine di garantire i diritti pensionistici dei suoi dipendenti ed ex-dipendenti, può detrarre l'imposta sul valore aggiunto da esso assolta sulla base delle prestazioni relative alla gestione e al funzionamento di tale fondo, purché dall'insieme delle circostanze delle transazioni in oggetto risulti l'esistenza di un nesso diretto e immediato.

Firme