

Provvedimento del 24/10/2024 n. 27559 - Corte di Cassazione

Testo

Testo:

1. - La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, sezione IX, con ordinanza adottata nella camera di consiglio in data 31 luglio 2024 (qui pervenuta il 16 agosto 2024 ed iscritta al NRG 18015-2024), ha sollevato un rinvio pregiudiziale, ai sensi dell'art. 363-bis cod. proc. civ., in ordine alla corretta interpretazione dell'art. 10, comma 1, numero 20, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Tale disposizione prevede che sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto "le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da Onlus, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale".

Il rinvio pregiudiziale pone il seguente quesito: "se un soggetto privato, di natura commerciale e con finalità di lucro (): (i) benefici, o meno, del regime di esenzione; (ii) ovvero se sia ammesso a detrarre, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, l'iva versata ad altra società commerciale (-----), accreditata presso FormaTemp., ai sensi dell'art. 10, comma 1, numero 20, del D.P.R. 633/1972, in ordine all'attività prestata per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e la riconversione professionale del personale dipendente".

2. - Nel descrivere la vicenda che ha dato vita al rinvio pregiudiziale, il giudice a quo riferisce che, in seguito ad una verifica conclusasi con un processo verbale di constatazione, l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla s.p.a. un avviso di accertamento con cui rettificava la dichiarazione iva per l'anno 2016, sul rilievo della illegittima detrazione dell'imposta sul valore aggiunto "in violazione dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, su operazioni esenti, ai sensi dell'art. 10, comma 1, numero 20 dello stesso d.P.R., per euro 5.811.344,88".

In particolare, dall'analisi dei registri iva era risultato che - che opera quale agenzia per il lavoro autorizzata dal Ministero e che aveva affidato ad s.r.l. la gestione, l'organizzazione e l'erogazione di percorsi formativi per i propri lavoratori - aveva detratto l'imposta addebitata da s.r.l., a fronte delle fatture da questa emesse nei suoi confronti, nel periodo d'imposta 2016, il cui saldo finale, relativo ai corsi di formazione, era stato indicato in euro 26.415.204.

La detrazione dell'imposta operata sulle prestazioni in oggetto, ai sensi dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, era stata disconosciuta dall'Agenzia in quanto giudicata in violazione del citato art.

10, comma 1, numero 20, trattandosi di prestazioni ritenute in regime di esenzione, aventi ad oggetto prestazioni educative e didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale.

Impugnato l'avviso di accertamento da parte della s.p.a., la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano, con sentenza depositata il 20 giugno 2023, ha accolto il ricorso, ritenendo che la ricorrente non possa essere ritenuta un ente pubblico. Si tratterebbe, per converso, di un ente commerciale che, come tale, eroga prestazioni soggette ad iva, così? come avviene per le società private affidatarie di servizi generali di pubblico interesse, sottoposti all'adozione di preventive autorizzazioni e di successivi controlli, i quali non sarebbero suscettibili, comunque, di trasformare i medesimi enti in soggetti pubblici.

L'Agenzia delle entrate ha interposto appello dinanzi alla Corte di giustizia tributaria della Lombardia, la quale ha, successivamente, rimesso gli atti alla Corte di cassazione al fine della risoluzione del quesito di diritto sopra indicato.

3. - La disposizione sulla cui interpretazione verte il quesito di diritto sollevato dal giudice a quo, richiede il concorso di due requisiti: uno di natura soggettiva, in base al quale l'organismo che eroga la formazione deve essere un istituto pubblico oppure un soggetto riconosciuto da una pubblica amministrazione;

e uno di natura oggettiva, che inerisce all'attività formativa, con riferimento a prestazioni didattiche e, segnatamente, di formazione professionale.

Il dubbio che pone la Corte tributaria della Lombardia è se un soggetto privato, di natura commerciale e con finalità di lucro, che opera quale agenzia per il lavoro autorizzata dal Ministero (come nel caso di specie la contribuente), possa essere qualificato come un soggetto riconosciuto da pubbliche amministrazioni, ai sensi del citato art. 10.

4. - La questione sollevata non presenta gravi difficoltà interpretative.

5. - Occorre dare atto, preliminarmente, che la questione non è stata ancora specificamente risolta, in quanto non si rinvencono decisioni di questa Corte che intervengono in un caso esattamente identico a quello oggetto della controversia.

Tuttavia, il giudice remittente ha ommesso di confrontarsi con talune pronunce della giurisprudenza di legittimità che hanno avuto, comunque, modo di prendere in considerazione l'art. 10, comma 1, numero 20, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Vale la pena di richiamare, al riguardo, Cass., Sez. V, 21 marzo 2019, n. n. 7943, secondo cui, in tema di iva, l'esenzione in favore delle scuole paritarie prevista dall'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, presuppone il formale riconoscimento da parte della pubblica amministrazione, secondo le vigenti disposizioni di legge, della finalità educativa della prestazione erogata.

A sua volta, Cass., Sez. VI-Trib., 1° giugno 2018, n. 14124, ha stabilito che l'esenzione prevista dal citato art. 10 presuppone solo il formale riconoscimento dell'attività da parte della pubblica amministrazione, conseguito secondo le disposizioni dettate dalla legge n. 62 del 2000 e dalla

legge n. 27 del 2006. In quel caso, la Corte ha confermato la decisione impugnata che aveva riconosciuto l'esenzione ad una società per corsi di formazione organizzati senza finanziamenti pubblici ed in assenza di vigilanza da parte dell'amministrazione, in conformità dei requisiti stabiliti dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 22/E del 18 marzo 2008.

Infine, la sentenza, sempre della Sezione Tributaria, n. 8623 del 30 maggio 2012, ha affermato che i compensi percepiti da un'associazione sportiva a fronte dell'attività didattica svolta sono esenti da iva soltanto se tale attività è stata formalmente riconosciuta dagli organi della P.A. competenti nel settore, oppure da organismi da essi vigilati come le federazioni sportive.

6. - Il rimettente si è limitato a ritenere non pertinente il precedente di questa Corte (Cass., Sez. V, 30 giugno 2020, n. 13086), utilizzato invece dal giudice di primo grado per orientare la soluzione della controversia, perché tale pronuncia "si è occupata dell'attività di organizzazione di corsi di formazione professionale, senza alcun corrispettivo a carico degli utenti, finanziati mediante contributi regionali, in riferimento ad altra norma di legge e, segnatamente, dell'art. 2, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, venendo in gioco l'idoneità, o meno, del corrispettivo a rendere applicabile il regime di esenzione dall'iva".

7. - Omettendo di ricostruire in maniera completa il contributo della giurisprudenza di legittimità, il giudice a quo ha finito con il rinunciare a ricavare dalle pronunce della Corte di cassazione possibili canoni ermeneutici e linee guida attraverso cui procedere all'interpretazione della norma e alla risoluzione della controversia.

Giova ribadire, al riguardo, che l'attività interpretativa del giudice di merito non può esaurirsi nella mera ricerca di un precedente esattamente in termini che risolva la questione, giacché la portata di una disposizione di legge può ben essere ricavata, in via maieutica, anche attraverso una lettura complessiva delle pronunce di legittimità.

8. - L'art. 363-bis cod. proc. civ. consente al giudice di merito di rimettere gli atti alla Corte di cassazione solo nell'ipotesi in cui esista un dubbio interpretativo che presenti il carattere della gravità.

La prescrizione normativa, con l'obbligo motivazionale che l'accompagna, è volta ad evitare rinvii puramente esplorativi o ipotetici, richiamando il giudice del merito - che ha, al pari di ogni altro giudice, il compito di interpretare la legge - a un approfondito esame di tutte le alternative ermeneutiche che possono porsi.

9. - Nel caso di specie, l'ordinanza di rimessione appare motivata in modo generico, senza una specifica illustrazione critica delle diverse alternative praticabili sul piano interpretativo.

Non appare ammissibile, come invece avvenuto nel caso di specie, limitarsi a esporre la questione interpretativa e la motivazione della sua gravità attraverso la mera indicazione delle posizioni assunte dalle parti.

Così facendo, il giudice si sottrae a qualunque sforzo esegetico.

10. - Preme sottolineare che non sono neppure spiegate compiutamente le ragioni per le quali le, richiamate nell'ordinanza, decisioni adottate dalla Corte di giustizia dell'Unione europea - adita in sede di rinvio pregiudiziale ai sensi dell'art. 267 TFUE in ordine alla corretta interpretazione dell'art. 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva n. 112/2006/CE, di cui l'art. 10 più volte menzionato costituisce attuazione - non siano comunque suscettibili di venire in soccorso ai fini della risoluzione del dubbio interpretativo.

Lo stesso giudice remittente sollecita la Corte di cassazione, quale giudice di ultima istanza, a sollevare un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia.

In tal modo, tuttavia, a fronte di un dubbio di compatibilità del diritto interno con il diritto unionale prospettato dal rimettente, è lo stesso giudice del merito a dovere valutare se procedere al rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE.

Il rinvio alla Corte di cassazione ex art. 363-bis cod. proc. civ. non può essere utilizzato come strumento per devolvere alla Corte di cassazione, quale giudice di ultima istanza, il compito di sollevare alla Corte europea un quesito di compatibilità con il diritto dell'Unione già prefigurato dallo stesso rimettente.

Un potere diffuso - quello di tutti i giudici di sollevare il rinvio pregiudiziale dinanzi alla Corte di giustizia - non può trasformarsi in un potere accentrato.

11. - Manca, pertanto, uno dei presupposti richiesti dall'art. 363-bis cod. proc. civ. perché il rinvio pregiudiziale sollevato dal giudice a quo possa trovare ingresso.

P.Q.M.

visto l'art. 363-bis cod. proc. civ., dichiara inammissibile il rinvio pregiudiziale sollevato dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia con l'ordinanza di cui in premessa.

Roma, 24 ottobre 2024

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza