Sentenza del 21/03/2019 n. 7943 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.) - OGGETTO - PRESTAZIONE DI SERVIZI - ESENZIONI IVA - Scuole paritarie - Esenzione ex art. 10, comma 1, n. 20, del d.P.R. n. 633 del 1972 - Condizioni.

Massima:

In tema di IVA, l'esenzione in favore delle scuole paritarie prevista dall'art. 10, comma 1, n. 20, 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.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

L. Sri in liquidazione, impresa affiliata mediante contratto di franchising alla W. K. per svolgere attività di insegnamento di lingue straniere, impugnava gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate ai fini Iva ed Irpeg per gli anni 2000 e 2001, con cui, disconosciuto il diritto all'esenzione dall'Iva ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 20, recuperava l'imposta non versata e rideterminava il calcolo del pro-rata di indetraibilità dell'Iva, nonchè, con riguardo all'anno 2001, riprendeva il maggior importo derivante dall'omessa fatturazione di operazioni imponibili.

La ricorrente, in particolare, affermava il diritto all'esenzione avendo presentato la denunzia di inizio attività, sostitutiva, per le scuole e istituzioni straniere in Italia e loro assimilate, del provvedimento di consenso o presa d'atto dell'Autorità scolastica.

Il giudice di primo grado rigettava l'impugnazione. La sentenza era confermata dalla CTR della Toscana.

La contribuente ricorre per cassazione con quattro motivi. Resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo denuncia violazione falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 20, del D.Lgs. n. 297 del 1994 e della VI Dir. n. 77/388/CEE.

1.1. La contribuente, in particolare, lamenta che la CTR abbia escluso l'esenzione Iva per lo svolgimento di attività scolastica resa quale scuola ed istituzione culturale straniera in Italia nonostante avesse presentato denunzia di inizio attività in forza del D.P.R. n. 389 del 1994 e del D.Lgs. n. 297 del 1994, art. 366, richiedendo la presa d'atto. Deduce, inoltre, che il giudice regionale ha escluso erroneamente la natura e derivazione straniera della contribuente.

2. Il motivo è inammissibile.

2.1. La CTR ha escluso che l'attività didattica posta in essere dalla contribuente si collocasse fuori campo Iva, fruendo così della esenzione dall'imposta, sulla base di una plurima ratio:

- ha ritenuto che la prestazione (fornitura corsi d'inglese) costituisse una mera attività commerciale, priva, dunque, di finalità educativa;

- ha ritenuto inapplicabile la disciplina di cui al D.Lgs. n. 297 del 1994, art. 366, poichè la società è soggetto italiano e non straniero;

- ha ritenuto necessaria, ai fini dell'esenzione, la "presa d'atto" da parte dell'Autorità scolastica che costituiva atto formale di riconoscimento giuridico, mirato, in sostanza, alla verifica del requisito della finalità educativa;

- ha ritenuto non sufficiente, ai fini fiscali, la sola denuncia di inizio attività che ha presupposti e finalità diverse e che ha l'obbiettivo, più limitato, di consentire l'avvio dell'erogazione delle prestazioni richieste (nella specie, lo svolgimento dei corsi di lingua inglese).

2.2. Quanto al carattere nazionale della società, la CTR ha raggiunto le sue conclusioni sul rilievo che, da un lato, il contratto di franchising stipulato con una società ungherese non comportava, di per sè, che la L. Srl potesse considerarsi "soggetto controllato da una istituzione straniera, nè avente con la stessa rapporti amministrativi diretti", nonchè, dall'altro, che l'intera vicenda era riconducibile ad un mero rapporto commerciale realizzato da una società nazionale, che operava in piena autonomia e il cui oggetto andava individuato nella fornitura di prestazioni di servizi (corsi d'inglese) a pagamento ("come risulta anche nel contratto di cessione d'azienda, essa è a tutti gli effetti un soggetto imprenditoriale autonomo che esercita attività di insegnamento della lingua inglese con il metodo "W.", licenziatario del suddetto marchio, come da contratti di franchising sottoscritti in data 31.12.1999; ha la piena titolarità dell'Azienda (art. 2) e tra i vari beni mobili e immobili ha ceduto l'avviamento commerciale. Appare evidente che trattasi di un soggetto di diritto italiano").

2.3. Orbene, tale accertamento in fatto operato dal giudice regionale non è stato adeguatamente censurato, limitandosi la ricorrente a lamentare, da un lato, una asserita violazione di legge e, dall'altro, a dedurre, genericamente, che il contratto di franchising, per sua natura, determina uno stretto collegamento tra franchisee e franchisor, senza, tuttavia, in alcun

modo attingere alla concreta valutazione del rapporto operata dalla CTR, dalle cui conclusioni si limita a dissentire.

2.4. La ricorrente, invero, assume anche di essere controllata da altra società nazionale, a sua volta partecipata al 99% da società del Principato del Liechtenstein; tale affermazione, peraltro, è del tutto carente per autosufficienza, sicchè è inammissibile.

E' invece irrilevante l'argomentazione secondo la quale la natura di soggetto straniero sarebbe desumibile dall'aver la L. avviato la procedura prevista per i soggetti stranieri, trattandosi di circostanza in alcun modo idonea a provare la natura di soggetto od organismo estero.

2.5. Esclusa, dunque, la riconducibilità della contribuente ad una istituzione straniera, la doglianza è comunque mal posta anche sotto altro profilo, derivando dalla decisione della CTR che la società, in realtà, si limitava alla commercializzazione di corsi d'inglese, senza che l'attività assolvesse ad una finalità educativa presupposto fondante l'esenzione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, n. 20, che, nel testo applicabile ratione temporis, dispone l'esenzione d'imposta per "le prestazioni educative... e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento e la riqualificazione e riconversione professionale riconosciuti da pubbliche amministrazioni..." -, ferma l'assenza di alcun esplicito riconoscimento da parte dell'Amministrazione competente.

2.6. La disciplina nazionale, del resto, è in sintonia con quella unionale, di cui costituisce attuazione.

Non va trascurato, infatti, che la Dir. 1977/388/CEE, art. 13, lett. A, n. 1, lett. i), (e poi la Dir. 2006/112/CE, art. 132, comma 1, lett. i, che lo ha sostituito) postula che il soggetto (organismo di diritto pubblico o altro riconosciuto dallo Stato) abbia una finalità educativa e di insegnamento (v. Corte di Giustizia, 14 giugno 2007, in C-434/05, Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)) in mancanza della quale non spetta l'esenzione, e tale previsione va, in quanto tale, interpretata restrittivamente (v. Corte di Giustizia, C-434/05 cit. secondo cui "I termini con i quali sono state designate dette esenzioni devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo"; recentemente v. Corte di Giustizia, sentenza 15 febbraio 2017, in C-592/15, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs c/BFI).

La Corte di Giustizia, inoltre, ha precisato che "i servizi educativi sono esentati solo se effettuati da enti di diritto pubblico aventi uno scopo di istruzione o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato aventi finalità simili. Ne consegue che gli altri organismi, cioè gli organismi privati, devono soddisfare il requisito di perseguire finalità simili a quelle dei suddetti organismi di diritto pubblico. Discende quindi chiaramente dal tenore letterale dell'art. 132, par. 1, lett. i), che quest'ultimo non permette agli Stati membri di accordare l'esenzione per la prestazione di servizi educativi all'insieme degli organismi privati che forniscono tali prestazioni, includendovi anche quelli le cui finalità non sono simili a quelle dei suddetti organismi di diritto pubblico" (Corte di Giustizia, sentenza 28 novembre 2013, in C319/12, MDDP).

2.7. La rilevata assenza di tale requisito essenziale è avvalorata dalla mancanza della presa d'atto, necessaria ratione temporis poichè costituisce l'atto proveniente dall'Amministrazione preposta alla valutazione della sussistenza dell'attività didattica e della correlata finalità educativa.

2.8. Appare appena il caso di precisare, sul punto, che la CTR ha correttamente escluso che l'avvenuta modifica operata con il D.L. n. 250 del 2005, con cui erano state semplificate le procedure ed esteso un meccanismo di controllo tacito, avesse portata retroattiva, sicchè era necessario un atto formale di riconoscimento (denominato presa d'atto, che postula un controllo necessario e preventivo) del carattere educativo dell'attività svolta, nella specie assente e non sostituibile con la mera denuncia di inizio attività.

Neppure può essere invocato, in senso contrario, l'arresto della Corte con riferimento alle autoscuole (Cass. n. 8977 del 20/06/2002): per queste, infatti, come significativamente affermato nella richiamata decisione, unico era il provvedimento autorizzativo da parte delle Amministrazioni provinciali, sotto la cui esclusiva vigilanza erano poste le scuole stesse, che includeva, per espressa indicazione normativa, le attività didattiche (svolte in funzione del riconoscimento dell'abilitazione alla guida).

A differenza della vicenda in esame, dunque, nella fattispecie ivi considerata, l'autorizzazione allo svolgimento di scuola guida da parte dell'Amministrazione provinciale era l'atto deliberativo conclusivo che includeva anche, e necessariamente, il riconoscimento della correlata attività didattica, neppure essendo ipotizzabile un ulteriore atto o l'intervento di altra amministrazione.

2.9. Inammissibile, infine, è la dedotta violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, per aver la CTR statuito, sul punto, a fronte di nuova eccezione dell'Agenzia, trattandosi di ipotetico error in procedendo inammissibilmente introdotto nell'articolazione di altro motivo e, inoltre, in inosservanza del principio di autosufficienza, non avendo la ricorrente riprodotto nè l'originaria comparsa di costituzione in primo grado dell'Agenzia, nè quella in appello.

3. Il secondo motivo denuncia nuovamente violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 20.

3.1. Il motivo, che ripropone le medesime questioni di cui al primo motivo in ordine alla sufficienza della denuncia di inizio attività, resta assorbito.

4. Il terzo motivo, che denuncia "falsa applicazione del principio generale dell'indeducibilità dei costi relativi all'Iva" in ordine all'applicazione del principio del pro-rata in dipendenza del disconoscimento dell'esenzione dell'imposta, resta parimenti assorbito.

5. Il quarto motivo denuncia contraddittoria ed insufficiente motivazione, nonchè violazione e falsa applicazione del d.P.R n. 633 del 1972, art. 2, avuto riguardo all'omessa fatturazione della cessione dell'impianto di condizionamento e di ricezione TV.

5.1. Il motivo è inammissibile.

5.2. Va sottolineato, in primo luogo, che correttamente la CTR ha deciso nel merito a fronte dell'omessa pronuncia della CTP.

5.3. La contribuente si è limitata a riproporre le deduzioni esposte in sede di gravame asserendo che il mancato inserimento dell'impianto di condizionamento e dell'impianto di ricezione TV nell'allegato al contratto di cessione d'azienda sia imputabile a mero errore materiale, senza, tuttavia, indicare alcun elemento a sostegno della propria tesi, nè specificando eventuali omissioni in fatto da parte della CTR, sicchè, in evidenza, la censura mira ad una rivalutazione del ragionamento decisorio del giudice d'appello, linearmente argomentata sul carattere particolarmente dettagliato dell'elenco medesimo e dalla mancata emersione di qualunque errore in sede di chiusura delle partite di bilancio e nel registro dei cespiti.

6. La contribuente, infine, nella parte finale del ricorso ha proposto ulteriore doglianza (per omessa motivazione e/o pronuncia sull'utilizzo delle perdite negli anni successivi, sulle sanzioni per l'esistenza di condizioni obbiettive di incertezza normativa, sull'affidamento del contribuente e sul ricalcolo dell'Iva da portare in detrazione in conseguenze della ripresa per il pro-rata), che, peraltro, è inammissibile.

6.1. La doglianza, anche a prescindere dalla carenza di specificità della sua formulazione (necessaria per il carattere del giudizio di cassazione, giudizio a critica vincolata, delimitato e vincolato dai motivi di ricorso, che assumono una funzione identificativa condizionata dalla loro formulazione tecnica con riferimento alle ipotesi tassative formalizzate dal codice di rito), è inosservante del principio di autosufficienza avendo omesso la contribuente di riprodurre le censure affermate come proposte in appello e in primo grado (v. ex multis Cass. n. 11738 del 08/06/2016).

7. Il ricorso va pertanto rigettato. Le spese, attesa la novità della questione, vanno compensate.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 13 novembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 21 marzo 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza