



12219/22

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**SESTA SEZIONE CIVILE - T**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. LUCIO NAPOLITANO - Presidente -

Dott. ROBERTO GIOVANNI CONTI - Consigliere -

Dott. ANTONIO MONDINI - Consigliere -

Dott. MARCELLO MARIA FRACANZANI - Consigliere -

Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI - Rel. Consigliere -

Oggetto

IRPEF ILOR
ACCERTAMENTO

Ud. 23/02/2022 - CC

R.G.N. 10861/2020

Assn 12219
Rep.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 10861-2020 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (omissis) in persona del
Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che la rappresenta e difende, ope legis

- ricorrente -**contro**

(omissis) SRL , in persona del legale
rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in (omissis)
(omissis) , presso lo studio dell'avvocato (omissis))
(omissis) che la rappresenta e difende;

- controricorrente -2007
2022

avverso la sentenza n. 590/2/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL MOLISE, depositata il 04/11/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 23/02/2022 dal Consigliere Relatore Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI.

FATTI DI CAUSA

Rilevato che:

la Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso della parte contribuente avverso un avviso di accertamento relativo ad IVA per l'anno d'imposta 2009 in quanto l'Ufficio aveva ritenuto che i viaggi di istruzione all'estero organizzati in favore dei dipendenti dell'INPDAP dall' (omissis) dovessero essere considerati non viaggi di studio ma viaggi vacanza, con conseguente esclusione delle prestazioni rese dalle agevolazioni previste dall'art. 10, n. 20, del d.P.R. n. 633 del 1972 e conseguente loro assoggettamento al pagamento dell'IVA;

la Commissione Tributaria Regionale respingeva l'appello dell'Agenzia delle entrate affermando che l'esenzione di cui all'art. 10, n. 20, del d.P.R. n. 633 del 1972 opera da un punto di vista oggettivo per le prestazioni didattiche di ogni genere e quindi anche quelle relative all'insegnamento delle lingue straniere all'estero (e i soggiorni di studio all'estero non possono essere assimilati ai pacchetti turistici come sostenuto dall'Ufficio dal momento che la loro precipua finalità non è quella turistica – che ricomprende svago e riposo – bensì quella di studio presso istituzioni scolastiche estere che l' (omissis) si impegna a selezionare e a contattare per concordare il piano di studi individuale dello studente e per assicurare il rispetto della normativa ministeriale ai fini del pieno riconoscimento del periodo



di studio trascorso all'estero, e le prestazioni riguardanti viaggio, vitto e alloggio costituiscono prestazioni meramente accessorie rispetto alla finalità principale del soggiorno che è quella di trascorrere un periodo di studio presso un'istituzione scolastica straniera il quale sarà poi riconosciuto dalla scuola italiana di provenienza dello studente) mentre dal punto di vista soggettivo si tratta di prestazioni rese da istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni e nella specie l' (omissis) è autorizzata ad impartire lezioni d'inglese dal Ministero della Pubblica Istruzione con D.M. 21 ottobre 1985 ai sensi della legge 30 ottobre 1940, n. 1636, poi abrogata a seguito dell'entrata in vigore del d.P.R. n. 389 del 1984.

Avverso la suddetta sentenza proponeva ricorso l'Agenzia delle entrate affidato a due motivi di impugnazione e in prossimità dell'udienza depositava memoria insistendo per l'accoglimento del ricorso, mentre la parte contribuente si costituiva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., l'Agenzia delle entrate denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 132 cod. proc. civ. in quanto la motivazione della sentenza è fondata su affermazioni apodittiche quali ad esempio quella secondo cui i soggiorni di studio non possono essere assimilati ai pacchetti turistici o quella secondo cui le prestazioni comprendenti il viaggio, l'alloggio e il vitto devono evidentemente considerarsi accessorie.

Con il secondo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., l'Agenzia delle entrate denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 10 e 74 ter del d.P.R. n. 633 del 1972 in quanto i viaggi organizzati dall (omissis)



(omissis) sono assimilabili ai pacchetti turistici e come tali assoggettabili ad IVA.

Il primo motivo di impugnazione è infondato.

Secondo questa Corte, infatti:

in seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non è più deducibile quale vizio di legittimità il semplice difetto di sufficienza della motivazione, ma i provvedimenti giudiziari non si sottraggono all'obbligo di motivazione previsto in via generale dall'art. 111, sesto comma, Cost. e, nel processo civile, dall'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c.. Tale obbligo è violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero essa risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione (per essere afflitta da un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili oppure perché perplessa ed obiettivamente incomprensibile) e, in tal caso, si concreta una nullità processuale deducibile in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c. (Cass. n. 22598 del 2018);

in tema di contenuto della sentenza, il vizio di motivazione previsto dall'art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c. e dall'art. 111 Cost. sussiste quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, né alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito (Cass. n. 3819 del 2020);

il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost.,



individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell'art. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ. e danno luogo a nullità della sentenza - di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", al di fuori delle quali il vizio di motivazione può essere dedotto solo per omesso esame di un "fatto storico", che abbia formato oggetto di discussione e che appaia "decisivo" ai fini di una diversa soluzione della controversia (Cass. n. 27899 del 2020; Cass. n. 23940 del 2017; Cass. SU n. 8053 del 2014);

in seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non è più deducibile quale vizio di legittimità il semplice difetto di sufficienza della motivazione, ma i provvedimenti giudiziari non si sottraggono all'obbligo di motivazione previsto in via generale dall'art. 111, sesto comma, Cost. e, nel processo civile, dall'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c. Tale obbligo è violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero essa risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione (per essere afflitta da un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili oppure perché perplessa ed obiettivamente incomprensibile) e, in tal caso, si concreta una nullità processuale deducibile in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c. (Cass. n. 27899 del 2020; Cass. n. 22598 del 2018).

La sentenza della Commissione Tributaria Regionale - affermando che l'esenzione di cui all'art. 10, n. 20, del d.P.R. n. 633 del 1972 opera da un punto di vista oggettivo per le prestazioni didattiche di ogni genere e quindi anche quelle relative

all'insegnamento delle lingue straniere all'estero (e i soggiorni di studio all'estero non possono essere assimilati ai pacchetti turistici come sostenuto dall'Ufficio dal momento che la loro precipua finalità non è quella turistica – che ricomprende svago e riposo – bensì quella di studio presso istituzioni scolastiche estere che l' (omissis) si impegna a selezionare e a contattare per concordare il piano di studi individuale dello studente e per assicurare il rispetto della normativa ministeriale ai fini del pieno riconoscimento del periodo di studio trascorso all'estero, mentre le prestazioni riguardanti viaggio, vitto e alloggio costituiscono prestazioni meramente accessorie rispetto alla finalità principale del soggiorno che è quella di trascorrere un periodo di studio presso un'istituzione scolastica straniera il quale sarà poi riconosciuto dalla scuola italiana di provenienza dello studente) mentre dal punto di vista soggettivo si tratta di prestazioni rese da istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni e nella specie l' (omissis) è autorizzata ad impartire lezioni d'inglese dal Ministero della Pubblica Istruzione con D.M. 21 ottobre 1985 ai sensi della legge 30 ottobre 1940, n. 1636, poi abrogata a seguito dell'entrata in vigore del d.P.R. n. 389 del 1984 – ha fornito una motivazione circa il merito della lite logica e ragionevole che permette di comprendere agevolmente la *ratio decidendi* posta alla base della sentenza impugnata e si colloca quindi ben al di sopra del minimo costituzionale di motivazione di cui all'art. 111 Cost. La sentenza impugnata infatti spiega che per meritare l'esenzione dell'IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 20, del d.P.R. n. 633 del 1972, occorre che ricorra sia un requisito oggettivo consistente nell'esercitare una attività didattica di qualsiasi genere (e nel caso di specie tale requisito è individuato nell'insegnamento all'estero della lingua inglese) sia un requisito soggettivo consistente nel riconoscimento da pubbliche



amministrazioni e nella specie l' (omissis) è autorizzata ad impartire lezioni d'inglese dal Ministero della Pubblica Istruzione. In definitiva la sentenza impugnata dà pienamente conto dei motivi di appello proposti dall'Ufficio avverso la sentenza di primo grado, dimostrando di essere pervenuta alla condivisione di quest'ultima attraverso un esame critico dei motivi d'appello.

Il secondo motivo di impugnazione è parimenti infondato.

Secondo questa Corte, infatti:

«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.

La società 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.

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).

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.

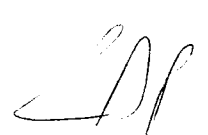


Appare appena il caso di precisare, sul punto, che la CTR ha correttamente escluso che l'avvenuta modifica operata con il D.L. n. 250 del 2005, con cui erano state semplificate le procedure ed esteso un meccanismo di controllo tacito, avesse portata retroattiva, sicchè era necessario un atto formale 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» (Cass. n. 7943 del 2019).

La sentenza della Commissione Tributaria Regionale – affermando che l'esenzione di cui all'art. 10, n. 20, del d.P.R. n. 633 del 1972 opera da un punto di vista oggettivo per le prestazioni didattiche di ogni genere e quindi anche quelle relative all'insegnamento delle lingue straniere all'estero (e i soggiorni di studio all'estero non possono essere assimilati ai



pacchetti turistici come sostenuto dall'Ufficio dal momento che la loro precipua finalità non è quella turistica (che ricomprende svago e riposo) bensì quella di studio presso istituzioni scolastiche estere che l' (omissis) si impegna a selezionare e a contattare per concordare il piano di studi individuale dello studente e per assicurare il rispetto della normativa ministeriale ai fini del pieno riconoscimento del periodo di studio trascorso all'estero, mentre le prestazioni riguardanti viaggio, vitto e alloggio costituiscono prestazioni meramente accessorie rispetto alla finalità principale del soggiorno che è quella di trascorrere un periodo di studio presso un'istituzione scolastica straniera il quale sarà poi riconosciuto dalla scuola italiana di provenienza dello studente) mentre dal punto di vista soggettivo si tratta di prestazioni rese da istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni e nella specie l' (omissis) è autorizzata ad impartire lezioni d'inglese dal Ministero della Pubblica Istruzione con D.M. 21 ottobre 1985 ai sensi della legge 30 ottobre 1940, n. 1636, poi abrogata a seguito dell'entrata in vigore del d.P.R. n. 389 del 1984 – si è conformata ai principi espressi dalla sopra riportata sentenza in quanto ha correttamente rilevato che per meritare l'esenzione dell'IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 20, del d.P.R. n. 633 del 1972, occorre che ricorra sia un requisito oggettivo consistente nell'esercitare una attività didattica di qualsiasi genere (e nel caso di specie tale requisito è individuato nell'insegnamento all'estero della lingua inglese) sia un requisito soggettivo consistente nel riconoscimento da pubbliche amministrazioni e nella specie l' (omissis) è autorizzata ad impartire lezioni d'inglese dal Ministero della Pubblica Istruzione. In particolare non può non evidenziarsi che l'insegnamento di una lingua straniera è pacificamente

riconosciuto come più efficace quando viene svolto nel Paese ove tale lingua costituisca la lingua madre parlata dalla popolazione autoctona e dunque è più che ragionevole l'affermazione della sentenza impugnata che il viaggio all'estero fosse funzionale all'insegnamento dell'attività didattica.

Dunque, infondati entrambi i motivi di impugnazione il ricorso va respinto; la condanna alle spese segue la soccombenza. Poichè risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (Cass., Sez. 6 - T, Ordinanza n. 31080 del 2/11/2021; Cass., Sez. 6 - L, Ordinanza n. 1778 del 29/01/2016, Rv. 638714).

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese processuali, che liquida in euro 10.000, oltre a rimborso forfettario nella misura del 15% e ad accessori di legge.

Così deciso nella camera di consiglio del 23 febbraio 2022.

Il Presidente

Lucio Napolitano



Il Funzionario Giudiziario
Ornella LATROFA



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

Oggi, 14 APR. 2022



14 APR. 2022

Il Funzionario Giudiziario

