

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

14 marzo 2019 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j) – Esenzione a favore di alcune attività di interesse pubblico – Insegnamento scolastico o universitario – Nozione – Lezioni di guida automobilistica impartite da una scuola guida»

Nella causa C-449/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 16 marzo 2017, pervenuta in cancelleria il 26 luglio 2017, nel procedimento

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

contro

Finanzamt Wolfenbüttel

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, vicepresidente della Corte, facente funzione di presidente della Prima Sezione, A. Arabadjiev, E. Regan (relatore), C.G. Fernlund e S. Rodin, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: M. Aleksejev, capo unità

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 20 giugno 2018,

considerate le osservazioni presentate:

- per la A & G Fahrschul-Akademie GmbH, da D. Hippke, Steuerberater, e A. Hüttl, Rechtsanwalt;
- per il governo tedesco, da T. Henze e R. Kanitz, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, da S. Jiménez García, in qualità di agente;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da F. Urbani Neri, avvocato dello Stato;
- per il governo austriaco, da G. Eberhard, in qualità di agente;
- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, M. Figueiredo e R. Campos Laires, in qualità di agenti;

- per il governo finlandese, da S. Hartikainen, in qualità di agente;
 - per la Commissione europea, da R. Lyal e B. Killmann, in qualità di agenti,
- sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 3 ottobre 2018,
- ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la A & G Fahrschul-Akademie GmbH (in prosiegue: la «A & G») e il Finanzamt Wolfenbüttel, Germania (ufficio delle imposte di Wolfenbüttel, Germania; in prosiegue: l'«ufficio delle imposte») in merito al rifiuto di quest'ultimo di esentare dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) talune prestazioni attinenti a lezioni di guida automobilistica impartite dalla A & G per l'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1, di cui all'articolo 4, paragrafo 4, della direttiva 2006/126/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 dicembre 2006, concernente la patente di guida (GU 2006, L 403, pag. 18, e rettifica GU 2009, L 19, pag. 67).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2006/112

3 Il titolo IX della direttiva 2006/112 è intitolato «Esenzioni». Tale titolo contiene, in particolare, un capo 2, rubricato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», che comprende l'articolo 132, il quale prevede, al suo paragrafo 1, che gli Stati membri esentino dall'imposta le operazioni seguenti:

«(...)

i) l'educazione dell'infanzia e della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale nonché le prestazioni di servizi e le cessioni di beni con essi strettamente connesse, effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili;

j) le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario;

(...)».

Direttiva 2006/126

4 Il considerando 8 della direttiva 2006/126 enuncia quanto segue:

«Per rispondere ad esigenze imprescindibili di sicurezza della circolazione, è opportuno fissare condizioni minime per il rilascio della patente di guida. Occorre procedere ad un'armonizzazione delle norme relative agli esami che i conducenti devono superare nonché al rilascio della patente di guida. Poiché a tal fine si dovrebbero definire le conoscenze, le capacità e i comportamenti

necessari per la guida degli autoveicoli, occorrerebbe basare l'esame di guida su questi concetti e ridefinire le norme minime concernenti l'idoneità fisica e mentale per la guida di detti veicoli».

5 L'articolo 4 della medesima direttiva così prevede:

«1. La patente di guida di cui all'articolo 1 autorizza a guidare i veicoli a motore delle categorie definite in appresso. Essa può essere rilasciata dall'età minima indicata per ciascuna categoria. Per "veicolo a motore" si intende ogni veicolo munito di un motore di propulsione, che circola su strada con mezzi propri, ad eccezione dei veicoli che circolano su rotaie.

(...)

4. Autoveicoli

(...)

b) categoria B:

autoveicoli la cui massa massima autorizzata non supera 3 500 kg e progettati e costruiti per il trasporto di non più di otto persone oltre al conducente; ai motoveicoli di questa categoria può essere agganciato un rimorchio avente una massa massima autorizzata non superiore a 750 kg.

(...)

d) categoria C1:

autoveicoli diversi da quelli nelle categoria D1 o D la cui massa massima autorizzata è superiore a 3 500 kg, ma non superiore a 7 500 kg, progettati e costruiti per il trasporto di non più di otto passeggeri, oltre al conducente; agli autoveicoli di questa categoria può essere agganciato un rimorchio la cui massa massima autorizzata non sia superiore a 750 kg;

(...)».

Diritto tedesco

6 Ai sensi dell'articolo 4, punto 21 dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sul fatturato), nella versione pubblicata il 21 febbraio 2005 (BGBl. 2005 I, pag. 386), tra le operazioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, di detta legge, sono esenti:

«a) le prestazioni aventi direttamente scopi didattici e educativi, fornite da scuole private e da altri enti di formazione generale o professionale,

aa) qualora essi siano riconosciuti dallo Stato come scuole parificate private ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 4, del Grundgesetz [Costituzione] o siano autorizzati in base alla legislazione del Land, o

bb) qualora l'autorità competente del Land attesti che essi preparano regolarmente ad una professione o ad un esame da sostenere dinanzi a una persona giuridica di diritto pubblico,

b) le lezioni di insegnanti privati aventi direttamente scopi didattici e educativi

aa) presso istituti universitari, ai sensi degli articoli 1 e 70 dell'Hochschulrahmengesetz (legge quadro sull'istruzione superiore), e in scuole pubbliche di formazione generale o professionale, o

bb) presso scuole private e altri istituti di formazione generale o professionale, purché questi

soddisfino i requisiti di cui alla lettera a);

(...)».

7 L'articolo 6 della Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr (regolamento sull'ammissione delle persone alla circolazione stradale), nella sua versione del 13 dicembre 2010 (BGBl. 2010 I, pag. 1980), prevede quanto segue:

«(1) La patente di guida è rilasciata per le seguenti categorie:

(...)

Categoria B: [articolo 4, paragrafo 4, lettera b), della direttiva 2006/126]

(...)

Categoria C1: [articolo 4, paragrafo 4, lettera d), della direttiva 2006/126]

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

8 La A & G gestisce una scuola guida, nella forma giuridica di una società a responsabilità limitata. Nelle fatture che emetteva, essa non indicava separatamente l'importo dovuto a titolo di IVA. In un primo tempo essa ha dichiarato, per l'esercizio fiscale 2010 (in prosieguo: «il periodo in questione»), i fatturati imponibili. L'ufficio delle imposte ha fatto affidamento sulla dichiarazione IVA della A & G.

9 Con lettera del 22 dicembre 2014, la A & G ha chiesto che l'importo dovuto da tale società a titolo di IVA fosse ridotto a zero, richiesta a cui l'ufficio delle imposte ha opposto un rifiuto. Il reclamo e il ricorso proposti dalla A & G contro tale decisione dell'ufficio delle imposte sono stati respinti. Il Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania) ha ritenuto, in particolare, che la A & G non potesse invocare il beneficio dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2006/112. Invero, le prestazioni fornite dalla A & G, consistenti nel dispensare una formazione teorica e un insegnamento pratico di guida automobilistica non rientrerebbero nella nozione di «insegnamento scolastico o universitario» ai sensi di tale disposizione, in quanto, conformemente a una raccomandazione relativa all'educazione stradale a scuola in vigore durante il periodo in questione, l'insegnamento pratico della guida non rappresenterebbe una componente necessaria né auspicata di un insegnamento siffatto.

10 La A & G contesta tale decisione del Finanzgericht (Tribunale tributario) nell'ambito del proprio ricorso per Revision dinanzi al giudice del rinvio, ossia il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania). A tal fine essa sostiene, in particolare, che l'obiettivo perseguito dal legislatore nazionale in materia di apprendimento della guida automobilistica nell'ambito di una scuola guida consiste nel formare utenti della strada responsabili.

11 Peraltro, l'insegnamento pratico della guida impartito da una scuola guida e le esercitazioni di guida sicura organizzate, tra l'altro, dall>Allgemeiner Deutscher Automobil-Club (automobile club tedesco) avrebbero le medesime finalità. Sarebbe pertanto contrario al principio di neutralità assoggettare ad un trattamento fiscale differenziato tali prestazioni simili.

12 Il giudice del rinvio precisa che, alla luce del diritto nazionale, le prestazioni proposte dalla A & G non sono esenti, atteso che essa non soddisfa le condizioni stabilite dall'articolo 4, punto 21, lettere a) o b), della legge relativa all'imposta sul fatturato, nella versione pubblicata il 21 febbraio

2005. Tuttavia, esso ritiene che la A & G potrebbe invocare il beneficio dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) o j), della direttiva 2006/112.

13 A tal riguardo, il giudice del rinvio è propenso a ritenere che l'attività della ricorrente nel procedimento principale rientri nella nozione di «insegnamento scolastico o universitario» ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112.

14 Per contro, esso nutre dubbi quanto al fatto che la A & G soddisfi gli altri criteri stabiliti da tali disposizioni, non essendo certo che essa possa essere considerata come un «organismo riconosciuto come avente finalità simili» agli enti di diritto pubblico, ai sensi della lettera i) dell'articolo 132, paragrafo 1, di tale direttiva, né che le sue attività possano essere considerate come lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera j), di tale direttiva.

15 Alla luce di tali considerazioni, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la nozione di “insegnamento scolastico o universitario”, di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva [2006/112], comprenda le lezioni di scuola guida per l'ottenimento della patente di guida per le categorie B e C1.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se il riconoscimento della ricorrente [nella causa principale] come “organismo [riconosciuto come] avente finalità simili” ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva [2006/112], possa risultare dalle disposizioni di legge sull'esame di istruttore di guida e sul rilascio dell'abilitazione di istruttore di guida e di scuola guida di cui al [Gesetz über das Fahrlehrerwesen (legge sulla qualifica di istruttore di guida), del 25 agosto 1969] e dall'interesse generale alla formazione di allievi conducenti volta a creare utenti della strada sicuri, responsabili e rispettosi dell'ambiente.

3) In caso di risposta negativa alla seconda questione, se la nozione di “insegnante a titolo personale” di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera j), della direttiva [2006/112], presupponga che il soggetto passivo sia un imprenditore individuale.

4) In caso di risposta negativa alle questioni seconda e terza, se un insegnante agisca sempre in qualità di “insegnante a titolo personale” ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera j), della direttiva [2006/112], qualora operi per proprio conto e sotto la propria responsabilità, oppure se il carattere di “insegnante a titolo personale” implichi ulteriori requisiti».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

16 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la nozione di «insegnamento scolastico o universitario», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112 debba essere interpretata nel senso che in essa rientra l'insegnamento della guida automobilistica impartito da una scuola guida, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, per l'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1, di cui all'articolo 4, paragrafo 4, della direttiva 2006/126.

17 L'articolo 132 della direttiva 2006/112 prevede esenzioni le quali, come precisa il titolo del capo in cui tale articolo figura, sono dirette a favorire talune attività di interesse pubblico. Tuttavia, tali esenzioni non riguardano tutte le attività di interesse pubblico, ma solo quelle che vi sono elencate e descritte in modo molto particolareggiato (sentenza del 4 maggio 2017, Brockenhurst

College, C?699/15, EU:C:2017:344, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).

18 Secondo la giurisprudenza della Corte, le citate esenzioni costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione, volte ad evitare divergenze nell'applicazione del sistema dell'IVA da uno Stato membro all'altro (v., in tal senso, sentenza del 26 ottobre 2017, *The English Bridge Union*, C?90/16, EU:C:2017:814, punto 17 e giurisprudenza ivi citata).

19 I termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'articolo 132 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati restrittivamente, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale stabilito dall'articolo 2 della direttiva stessa, secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Tuttavia, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al menzionato articolo 132 debbano essere interpretati in modo da privare le esenzioni stesse dei loro effetti (sentenza del 4 maggio 2017, *Brockenhurst College*, C?699/15, EU:C:2017:344, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

20 Va ricordato che l'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della citata direttiva non contiene alcuna definizione della nozione di «insegnamento scolastico o universitario».

21 Ciò posto, la Corte ha dichiarato, per un verso, che la trasmissione di conoscenze e di competenze tra un docente e gli studenti è un elemento particolarmente importante dell'attività di insegnamento (sentenza del 14 giugno 2007, *Horizon College*, C?434/05, EU:C:2007:343, punto 18).

22 Per altro verso, essa ha precisato che la nozione di «insegnamento scolastico o universitario» ai sensi della direttiva 2006/112, non si limita ai soli insegnamenti che si concludono con esami volti all'ottenimento di una qualifica o che consentono di acquisire una formazione per l'esercizio di un'attività professionale, ma comprende altre attività in cui l'istruzione viene fornita nelle scuole o nelle università per sviluppare le conoscenze e le attitudini degli allievi o degli studenti, purché tali attività non abbiano carattere puramente ricreativo (sentenza del 28 gennaio 2010, *Eulitz*, C?473/08, EU:C:2010:47, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

23 A tal riguardo occorre osservare, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 35 delle sue conclusioni, che, ai sensi della citata giurisprudenza costante, le attività che non abbiano carattere puramente ricreativo possono rientrare nella nozione di «insegnamento scolastico o universitario», a condizione che l'istruzione sia impartita nell'ambito delle scuole o delle università.

24 Pertanto, la nozione di «insegnamento scolastico o universitario», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112 include attività che si distinguono tanto per la loro specifica natura, quanto per il contesto in cui sono esercitate (v., in tal senso, sentenza del 14 giugno 2007, *Horizon College*, C?434/05, EU:C:2007:343, punto 20).

25 Ne consegue che, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi da 13 a 17 delle sue conclusioni, mediante tale nozione il legislatore dell'Unione ha inteso fare riferimento ad un determinato tipo di sistema di insegnamento, che è comune a tutti gli Stati membri, indipendentemente dalle caratteristiche specifiche di ogni sistema nazionale.

26 Di conseguenza, la nozione di «insegnamento scolastico o universitario» ai fini del regime IVA, si riferisce, in generale, a un sistema integrato di trasmissione di conoscenze e di competenze avente ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché all'approfondimento e allo sviluppo di tali conoscenze e di tali competenze da parte degli allievi e degli studenti, di pari passo con la loro progressione e con la loro specializzazione in seno ai diversi livelli costitutivi del sistema stesso.

27 È alla luce di tali considerazioni che occorre verificare se l'insegnamento della guida automobilistica impartito da una scuola guida, come quella della ricorrente nella causa principale, ai fini del rilascio delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1, di cui all'articolo 4, paragrafo 4, della direttiva 2006/126, possa rientrare nella nozione di «insegnamento scolastico o universitario», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112.

28 Nella specie, la ricorrente nel procedimento principale afferma che le lezioni di guida da essa impartite implicano la trasmissione di conoscenze sia pratiche che teoriche, necessarie all'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1, e che lo scopo di un siffatto insegnamento non è puramente ricreativo, posto che il possesso di tali patenti può rispondere, segnatamente, ad esigenze professionali. Pertanto, l'insegnamento impartito a tal fine rientrerebbe nella nozione di «insegnamento scolastico o universitario» di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112.

29 Orbene, si deve osservare che l'insegnamento della guida automobilistica in una scuola guida, quale quella di cui trattasi nel procedimento principale, pur avendo ad oggetto varie conoscenze di ordine pratico e teorico, resta comunque un insegnamento specialistico che non equivale, di per se stesso, alla trasmissione di conoscenze e di competenze aventi ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché al loro approfondimento e al loro sviluppo, caratterizzanti l'insegnamento scolastico o universitario.

30 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che la nozione di «insegnamento scolastico o universitario», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112 deve essere interpretata nel senso che essa non comprende l'insegnamento della guida automobilistica impartito da una scuola guida, quale quella di cui trattasi nel procedimento principale, ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1, di cui all'articolo 4, paragrafo 4, della direttiva 2006/126.

Sulle questioni seconda, terza e quarta

31 Tenuto conto della risposta fornita alla prima questione, non occorre rispondere alla seconda, alla terza e alla quarta questione.

Sulle spese

32 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 (Prima Sezione) dichiara:

La nozione di «insegnamento scolastico o universitario», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che essa non comprende l'insegnamento della guida automobilistica impartito da una scuola guida, quale quella di cui trattasi nel procedimento principale, ai fini dell'ottenimento delle

patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1, di cui all'articolo 4, paragrafo 4, della direttiva 2006/126/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 dicembre 2006, concernente la patente di guida.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.