

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

SHARPSTON

presentate l'8 marzo 2007 1(1)

Causa C?434/05

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)

contro

Staatssecretaris van Financiën

Causa C?445/05

Werner Haderer

contro

Finanzamt Wilmersdorf

«IVA – Esenzioni – Personale docente messo a disposizione a titolo oneroso da un istituto d'istruzione a favore di un altro – Lezioni impartite a studenti in un istituto d'istruzione da parte di un insegnante indipendente retribuito dall'istituto»

1. Due delle esenzioni dall'IVA di cui alla sesta direttiva (2) comprendono sostanzialmente l'insegnamento ed i servizi con esso strettamente connessi forniti da istituti d'istruzione, nonché le lezioni impartite a titolo personale da insegnanti.
2. I due presenti rinvii pregiudiziali sollevano le questioni se tali esenzioni si estendano, in primo luogo, alla messa a disposizione di docenti da parte di una scuola ad un'altra e, in secondo luogo, alle lezioni impartite da un'insegnante indipendente all'interno di una scuola.

La sesta direttiva

3. Ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva (3) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale sono soggette all'IVA.
4. L'art. 4, n. 1, definisce soggetto passivo chiunque «esercita in modo indipendente» un'attività economica che, in forza dell'art. 4, n. 2, comprende tutte le attività di prestazione di servizi (4).

5. Una prestazione di servizi è definita, a norma dell'art. 6, n. 1, come «ogni operazione che non costituisce cessione di un bene (...)» (5). Non vi è pertanto un elenco di servizi soggetti ad IVA, tuttavia è confermato dall'art. 9, n. 2, lett. c) ed e), relativo al luogo della prestazione di taluni servizi, che i servizi aventi ad oggetto attività d'insegnamento e la messa a disposizione di personale, sono in linea di principio assoggettabili all'imposta (6).

6. Tuttavia l'art. 13, parte A («Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico») (7), stabilisce, fra l'altro:

«1) gli Stati membri esonerano (...):

(...)

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 forniture di beni con essi strettamente connesse compiuti da organismi di diritto pubblico, 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;

k) la messa a disposizione, da parte di istituzioni religiose o filosofiche, di personale per le attività di cui alle lettere b), g), h) (8) ed i) e per fini di assistenza spirituale;

(...)

2. a) Gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, ad enti diversi da quelli di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste al paragrafo 1, lettera b), g), h), i), l), m) e n) (9) all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:

– gli enti di cui trattasi non devono avere per fine la ricerca sistematica del profitto: gli eventuali profitti non dovranno mai essere distribuiti ma dovranno essere destinati al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni fornite,

– essi devono essere gestiti ed amministrati a titolo essenzialmente gratuito da persone che non hanno di per sé o per interposta persona alcun interesse diretto o indiretto ai risultati della gestione,

– essi devono praticare prezzi approvati dalle autorità pubbliche o che non superino detti prezzi approvati, ovvero, per le operazioni i cui prezzi non sono sottoposti ad approvazione, praticare prezzi inferiori a quelli richiesti per servizi analoghi da imprese commerciali soggette all'imposta sul valore aggiunto,

– le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni di concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'imposta sul valore aggiunto.

b) Sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista alle lettere b), g), h), i), l), m) e n) del paragrafo 1 le prestazioni di servizi e le forniture di beni che:

– non siano indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate,

– siano essenzialmente destinate a procurare all'ente entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con le imprese commerciali sottoposte

all'imposta sul valore aggiunto».

Fatti e procedimento nazionale nella causa C?434/05, «Horizon College»

7. In base all'ordinanza di rinvio la Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland (in prosieguo: l'«Horizon College») è un istituto d'istruzione situato ad Alkmaar, nei Paesi Bassi. Ai fini dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva, esso sembra essere un organismo riconosciuto dallo Stato membro come avente finalità d'insegnamento. Esso fornisce principalmente istruzione di secondo livello e formazione professionale.

8. Esso inoltre, almeno nel periodo compreso fra il 1995 e il 1999, distaccava insegnanti facenti parte del proprio organico in altri istituti per fare fronte a carenze temporanee di personale docente. In base al contratto di distacco, il lavoro veniva assegnato all'insegnante dall'altro istituto, che provvedeva anche al pagamento dell'assicurazione per la responsabilità civile. Lo stipendio dell'insegnante continuava ad essere corrisposto dall'Horizon College, che chiedeva il rimborso delle sole spese all'altro istituto senza ricavarvi alcun profitto né applicare l'IVA.

9. Le autorità fiscali hanno tuttavia ritenuto che il servizio prestato non fosse coperto dalle esenzioni di cui alla sesta direttiva e hanno pertanto emesso un accertamento rettificativo relativo all'IVA per gli anni 1995-1999.

10. L'Horizon College ha impugnato tale accertamento. Il suo ricorso è attualmente pendente dinanzi allo Hoge Raad (Corte Suprema), il quale rileva che, quando membri del personale docente in un istituto d'istruzione sono temporaneamente indisponibili, essi devono essere sostituiti per la durata della loro indisponibilità al fine di conseguire lo scopo di impartire l'insegnamento, e che l'applicazione dell'IVA aumenta automaticamente il costo del suddetto insegnamento.

11. Lo Hoge Raad si chiede se la situazione possa essere eventualmente compresa nella nozione di «insegnamento» o di «servizi ... con ess[o] strettamente conness[i]». Esso sottopone pertanto le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che la prestazione di attività di insegnamento comprenda anche la messa a disposizione, a titolo oneroso, di un docente a favore di un istituto d'istruzione affinché vi svolga attività di insegnamento a carattere temporaneo, sotto la responsabilità di quest'ultimo istituto.

2) Qualora la prima questione venga risolta negativamente: se la nozione di «prestazioni di servizi strettamente connessi con le attività di insegnamento» debba essere interpretata nel senso che essa comprende anche l'attività in precedenza descritta nella questione sub 1).

3) Se, ai fini della risoluzione delle predette questioni, sia rilevante la circostanza che il soggetto che mette a disposizione il docente sia a sua volta un istituto d'istruzione».

Fatti e procedimento nazionale nella causa C?445/05, Haderer

12. A quanto risulta dall'ordinanza di rinvio, il sig. Haderer ha lavorato per un certo numero di anni nel *Land* di Berlino in qualità di insegnante indipendente. Nel 1990 ha lavorato in diversi centri di istruzione per adulti (10) per un totale spesso superiore a 30 ore settimanali prestando

«aiuto a svolgere i compiti» e tenendo un corso di ceramica e terracotta.

13. La sua posizione era disciplinata da contratti, regolarmente rinnovati, in cui era espressamente stabilito che essi non creavano un rapporto di lavoro dipendente. Egli riceveva un compenso orario per il lavoro effettivamente svolto. Se un corso veniva cancellato per qualunque motivo o se egli non poteva lavorare per motivi di salute o per qualsiasi altro impedimento, non aveva diritto ad alcun compenso. Riceveva tuttavia un contributo per coprire i costi della propria assicurazione sanitaria e del proprio regime pensionistico, e una «indennità di aspettativa» calcolata come una percentuale dei suoi onorari.

14. Il sig. Haderer non ha presentato una dichiarazione IVA relativa ai propri compensi. Le autorità fiscali hanno ritenuto che avrebbe dovuto farlo e pertanto gli hanno inviato un accertamento IVA.

15. Il sig. Haderer ha impugnato l'accertamento adducendo in primo luogo che egli non era un operatore indipendente (e pertanto non rientrava nella definizione di «soggetto passivo») ed in secondo luogo che la sua attività era in ogni caso esente da IVA ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i) e/o j), della sesta direttiva.

16. Il suo ricorso è pendente dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale), il quale accoglie le conclusioni di un giudice inferiore secondo cui il sig. Haderer agiva effettivamente come operatore indipendente (11) e conferma che i suoi servizi non possono essere esentati dall'IVA in forza di alcuna disposizione vigente della normativa nazionale (12). Si chiede tuttavia se quest'ultima circostanza sia pienamente compatibile con il diritto comunitario. Esso rileva, fra l'altro che:

- il sig. Haderer non è un organismo «riconosciut[o] dallo Stato membro interessato come avent[e] finalità simili» nell'accezione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), in quanto non è «riconosciut[o]» come tale;
- le lezioni impartite presso i centri di istruzione per adulti, dove egli ha prestato i propri servizi, così come definite dalla normativa nazionale, sembrano rientrare nella nozione di «insegnamento scolastico o universitario» di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. j);
- è tuttavia legittimo chiedersi se le lezioni svolte da un insegnante privato siano esenti solo se questi le impartisca direttamente a scolari o studenti e venga da essi pagato, ovvero se i servizi possano essere prestati in una scuola o un'università.

17. Il Bundesfinanzhof sottopone pertanto la seguente questione pregiudiziale:

«Se lezioni impartite da un insegnante a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario ((13)) debbano essere esentate dall'imposta ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della direttiva 77/388/CEE solo ove l'insegnante privato impartisca le proprie lezioni direttamente agli scolari/studenti quali destinatari dei suddetti servizi – e sia pertanto retribuito da essi – o se sia sufficiente che l'insegnante impartisca le proprie lezioni in una scuola o università quali destinatari dei suddetti servizi».

Procedimento dinanzi alla Corte di giustizia

18. Nella causa C?434/05 sono state presentate osservazioni scritte da parte dell'Horizon College, del governo olandese, del governo greco e della Commissione. Nella causa C?445/05 sono state presentate osservazioni scritte da parte dell'autorità fiscale convenuta, dei governi

italiano e greco e della Commissione.

19. Le udienze per le due cause si sono svolte consecutivamente il 14 dicembre 2006. Nella causa C-445/05 il sig. Haderer, sebbene avesse chiesto di essere sentito, non era rappresentato in quell'occasione. Né l'amministrazione fiscale né il governo tedesco hanno svolto osservazioni orali. Sono state tuttavia presentate osservazioni da parte del governo greco e della Commissione. Le medesime due parti, insieme all'Horizon College e al governo olandese, hanno presentato le proprie osservazioni orali nella causa C-434/05.

Valutazione

La natura delle esenzioni ai sensi dell'art. 13, parte A, della sesta direttiva

20. È stato osservato che nella natura e nella terminologia dell'IVA comunitaria vi è un paradosso che cercherò di chiarire in prosieguo. Un «soggetto passivo» non sopporta solitamente l'onere dell'imposta. Ove tutti i beni e i servizi che acquista siano tassati, egli può recuperare l'imposta in questione da quella che addebita ai propri clienti. Se tuttavia i suoi acquisti sono «esentati» il loro costo rifletterà in linea generale un elemento incorporato dell'IVA che non può essere detratto o recuperato. Si è detto addirittura che «chiunque comprenda il significato di ciò non avrà alcun problema a capire l'IVA» (14).

21. Sebbene quest'ultima affermazione possa sembrare ottimistica, per lo meno in relazione alla piena comprensione delle esenzioni di cui all'art. 13, parte A, della sesta direttiva, è comunque opportuno soffermarsi a riflettere sul paradosso prima di esaminare le relative esenzioni nel loro contesto attuale.

22. L'IVA è un'imposta generale sul consumo, applicata (come «imposta a valle») a ciascuna cessione di beni o prestazione di servizi in proporzione al prezzo degli stessi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute in un momento anteriore nel processo di produzione e di distribuzione. È addebitabile a ciascuna operazione, secondo l'aliquota applicabile, previa detrazione dell'ammontare dell'IVA («imposta a monte») che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo (15).

23. L'onere, pertanto, grava solitamente sul consumatore finale che, non essendo un soggetto passivo che agisce in quanto tale, e non effettuando successivamente una prestazione imponibile, non può addebitare un'imposta a valle né detrarre un'imposta a monte.

24. Per quanto riguarda le esenzioni dall'IVA si possono distinguere due categorie: quelle con diritto di detrazione (16) e quelle senza diritto di detrazione (17).

25. Ove un'operazione sia esentata *con* diritto di detrarre l'imposta a monte ne risulta che la cessione di beni o la prestazione di servizi è totalmente esente (in quella fase) da qualsiasi onere IVA. Ove un'operazione sia esentata *senza* il suddetto diritto di detrazione, l'eventuale IVA a monte addebitata sui diversi elementi costitutivi del prezzo resterà bloccata nel prezzo stesso.

26. Per illustrare questo concetto si ipotizzi un esempio in cui un servizio venga prestato al prezzo di 100 (imposta esclusa), laddove parte del costo della prestazione di tale servizio rappresenti gli acquisti a monte (di beni o servizi) al prezzo netto imponibile di 50, e laddove l'aliquota IVA applicabile sia pari al 20%.

27. Nella situazione normale, in cui la prestazione costituisce un'operazione imponibile, il fornitore del servizio pagherà 60 per gli acquisti a monte, di cui 10 è costituito dall'IVA, e presterà il

servizio al prezzo di 120, di cui 20 è rappresentato dall'IVA. Detrarrà dai 20 i 10 da lui corrisposti e verserà il saldo alle autorità fiscali. Sul suo cliente, nel caso sia un consumatore finale, graverà l'onere totale di 20. Se per contro quel cliente è un altro soggetto imponibile, per il quale il servizio rappresenta un elemento costitutivo del prezzo in un'altra prestazione tassabile successivamente, l'onere di 20 potrà nuovamente essere recuperato dall'imposta a valle che egli addebita ai propri clienti e il costo per lui ammonterà solo al prezzo netto di 100.

28. Ove la prestazione del servizio costituisca un'operazione esente *con* diritto di detrazione (18) essa non attrarrà l'IVA, ma il prestatore del servizio potrà ancora «detrarre» (ovvero, in questo caso, recuperare dalle autorità fiscali) l'imposta a monte pari a 10. Il costo per il cliente, che sia un consumatore finale ovvero un soggetto passivo che effettua successivamente una prestazione imponibile, sarà pari solo a 100.

29. Ove la prestazione del servizio costituisca un'operazione esente *senza* diritto di detrazione, il prestatore del servizio dovrà sopportare personalmente l'onere dell'IVA a monte pari a 10 (riducendo il proprio profitto, ove esistente (19), di tale importo) o, più verosimilmente e nella misura in cui ciò sia consentito dalle forze di mercato, trasferirlo sui propri clienti praticando un prezzo pari a 110, di cui nessuna componente può costituire IVA detraibile. Nel secondo caso il costo per il cliente, se consumatore finale, sarà maggiore rispetto ad un'operazione esente con diritto di detrazione, ma inferiore rispetto ad un'operazione non esente. Se il consumatore è un soggetto passivo che effettua successivamente prestazioni o cessioni imponibili, tuttavia, il costo sarà maggiore rispetto ad entrambi gli altri casi, poiché l'IVA non può essere né detratta né recuperata. L'imposta a monte pari a 10 è integrata nel prezzo pagato. In questo caso, inoltre, l'aumento del costo si rifletterà di norma nel prezzo delle prestazioni effettuate successivamente.

30. Le esenzioni di cui all'art. 13, parte A, della sesta direttiva sono tutte esenzioni *senza* diritto di detrazione (20). Molte di esse riguardano probabilmente prestazioni a consumatori finali, per i quali, pertanto, il risultato sarà un costo inferiore. L'insegnamento scolastico e universitario, ad esempio, è solitamente impartito a studenti che non sono soggetti passivi e per i quali l'insegnamento non rappresenta un elemento costitutivo del prezzo in una prestazione imponibile successiva (21). Ciò potrebbe spiegare in parte perché l'esenzione di una prestazione dall'IVA è percepita a livello intuitivo come «qualcosa di positivo».

31. Questo non è tuttavia sempre vero in ogni circostanza. La formazione professionale o la riqualificazione dei dipendenti, per esempio, possono essere pagate dal datore di lavoro, per il quale le tasse rappresenteranno un elemento costitutivo del prezzo dei propri prodotti e servizi. In questi casi, ipotizzando che – come solitamente accade – i beni e i servizi del datore di lavoro siano imponibili, l'esenzione comporterà un costo maggiore rispetto al caso in cui la formazione fosse stata soggetta ad IVA (22) e questa maggiorazione si ripercuoterà sul prezzo di tali beni e servizi.

32. Conseguentemente si può rilevare che le esenzioni di cui all'art. 13, parte A, non hanno sempre un effetto positivo nel senso di alleggerire l'onere dell'IVA. Tale constatazione potrebbe spiegare l'approccio cauto che la Corte ha sempre adottato nell'interpretare i termini delle suddette esenzioni. Nella sentenza Commissione/Germania (23), ad esempio, in relazione all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), la Corte ha, da un lato, stabilito che le esenzioni devono essere interpretate 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 (24) e, dall'altro, che la nozione di servizi strettamente connessi con l'insegnamento non richiede un'interpretazione particolarmente restrittiva, dal momento che l'esenzione è intesa a garantire che il beneficio dell'insegnamento non divenga inaccessibile a causa dell'aumento dei costi che si verificherebbe nel caso in cui detto insegnamento venisse assoggettato all'IVA (25).

33. Mi sembra in ogni caso che sia d'uopo adoperare cautela nell'interpretazione delle esenzioni. Nonostante il principio secondo cui le deroghe a qualunque regola generale devono solitamente essere interpretate restrittivamente, nel caso di specie non appare necessariamente adeguato né un approccio sistematicamente restrittivo né un approccio sistematicamente ampio. Le ripercussioni sulla borsa pubblica e sulla tasca privata non sono prevedibili in modo sistematico, né tanto meno la questione se il costo di accesso ad un servizio aumenti a seguito del prelievo fiscale dovrebbe essere utilizzata come criterio rigido per determinare se un'esenzione sia applicabile. Sembra inevitabile che il costo di accesso a praticamente tutti i servizi esentati debba comprendere almeno parte dell'IVA non detraibile pagata a monte. Ciononostante, la palese intenzione di alleggerire l'onere fiscale gravante sui singoli consumatori di vari servizi di pubblica utilità, spesso forniti da enti pubblici o a carattere sociale (26), può offrire un utile orientamento per interpretare le esenzioni, anche se non può essere determinante ai fini di una loro definizione.

34. Si potrebbe anche ricordare che, nel 2000, la Commissione ha affermato: «La crescente privatizzazione di attività che in passato erano di competenza esclusiva del settore pubblico ha causato una maggiore distorsione della concorrenza tra servizi esonerati, non imponibili ed imponibili. È quindi necessario modernizzare il regime dell'IVA applicabile a tali prestazioni di servizi tenendo in debito conto i vari interessi in presenza, in particolare quelli dei cittadini utenti di tali servizi. (...) Infine, le esenzioni senza diritto a deduzione per le attività sociali, educative, culturali, ecc. devono essere riviste per verificare se soddisfano ancora le esigenze attuali (27)».

35. Sino ad oggi questa comunicazione non ha dato frutti (28). La soluzione delle questioni sollevate nei casi di specie, pertanto, deve essere ricercata in un contesto normativo alquanto nebuloso, per di più caratterizzato da tensioni fra una spinta verso l'armonizzazione fiscale a livello comunitario e un'aspirazione al controllo fiscale individuale da parte di ciascuno Stato membro (29).

36. La Corte ha anche osservato – fra le altre, nella sentenza Commissione/Germania – che le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario, che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA, (30) e che l'art. 13, parte A, non mira ad esentare tutte le attività d'interesse generale, ma solo quelle che vi sono elencate e descritte in modo molto particolareggiato (31).

37. Tenendo conto di tutte le considerazioni suesposte, cercherò dunque di pervenire ad un'interpretazione quanto più chiara possibile dei termini effettivi delle esenzioni controverse. Questo è l'approccio che a mio avviso rende il miglior servizio agli interessi dell'armonizzazione comunitaria e della certezza del diritto.

Somiglianze e differenze fra i due casi

38. Vi sono palesemente delle differenze oggettive fra la situazione dell'Horizon College e quella del sig. Haderer. Le suddette differenze, inoltre, indicano chiaramente che la situazione dell'Horizon College deve essere valutata alla luce dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), mentre quella del sig. Haderer alla luce dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j). Il servizio offerto dall'Horizon College ad altri istituti d'istruzione non può rientrare nell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), in quanto «lezioni impartite da insegnanti a titolo personale», né il sig. Haderer è un organismo «riconosciuto dallo Stato membro interessato» come avente finalità di istruzione nell'accezione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i) (sebbene non si possa affermare che i singoli non possano mai essere definiti come tali) (32).

39. Nonostante le differenze, si possono comunque evidenziare alcune corrispondenze.

40. Per quanto attiene alle disposizioni normative in questione, le due lettere richiedono un approccio per quanto possibile coerente. Non soltanto esse rientrano nella stessa ampia categoria delle esenzioni nell'interesse generale, ma riguardano anche la stessa categoria più ristretta dell'insegnamento e delle lezioni impartite a titolo personale. Si potrebbe argomentare che le lett. i) e j) sono studiate per disciplinare congiuntamente la totalità delle esenzioni nel suddetto ambito (33).

41. Ad un livello più specifico, l'ostacolo potenziale all'esenzione è costituito in entrambi i casi dall'esistenza di un istituto di istruzione intermedio. Se i medesimi docenti dell'Horizon College avessero insegnato ai medesimi studenti nel contesto delle attività proprie dell'Horizon College, l'esenzione sarebbe stata chiara. Il fatto che essi abbiano agito nel contesto di un distacco in un'altra scuola fa venire meno tale chiarezza. Lo stesso vale per il sig. Haderer. Se egli avesse effettuato lezioni a titolo personale e direttamente agli studenti in locali privati (suoi o loro) non vi sarebbe stato alcun problema. Il problema è costituito dal fatto che le lezioni a titolo personale sono state impartite nell'ambito di istituti d'istruzione per adulti.

42. Ciò premesso, mi sembra importante esaminare in primo luogo, in entrambi i casi, la natura del servizio prestato e l'identità del destinatario del servizio, al fine di pervenire ad un'interpretazione organica. Successivamente esaminerò taluni aspetti residuali specifici di ciascun caso.

La natura e il destinatario del servizio prestato

43. Si potrebbe osservare che, in base ai fatti descritti nelle ordinanze di rinvio, sia l'Horizon College sia il sig. Haderer prestavano un servizio solo ai rispettivi istituti intermediari e non agli studenti di tali istituti. Gli studenti avevano un rapporto contrattuale o di natura analoga esclusivamente con gli istituti intermediari. I contratti di distacco dell'Horizon College stabilivano che spettava all'istituto intermedio controllare ed assumersi la responsabilità dell'insegnamento impartito dagli insegnanti distaccati. Nel caso del sig. Haderer non è specificato il livello di controllo esercitato dagli istituti d'istruzione sull'insegnamento dello stesso, ma appare chiaro dagli accordi descritti in tema di retribuzione che gli studenti pagavano l'istituto per i servizi dell'insegnante e pertanto avrebbero potuto vantare diritti in merito alla qualità dei suddetti servizi solo nei confronti dell'istituto.

44. Sulla base di tale analisi, l'insegnamento ricevuto dagli studenti era impartito dagli istituti intermediari, sebbene fossero i dipendenti dell'Horizon College e il sig. Haderer ad impartire

concretamente l'insegnamento. Per contro, il servizio che l'Horizon College e il sig. Haderer prestavano agli istituti intermediari non costituiva di per sé insegnamento o lezioni impartite a titolo personale, dal momento che erano gli studenti e non gli istituti a ricevere il suddetto insegnamento o le lezioni. Il servizio consisteva piuttosto nella messa a disposizione di persone (personale o, nel caso del sig. Haderer, lui stesso) per permettere agli istituti intermediari di impartire l'insegnamento o le lezioni ai propri studenti.

45. Di conseguenza un siffatto servizio non poteva essere esentato in quanto «insegnamento» o «lezioni impartite a titolo personale» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i) o j), rispettivamente.

46. La Commissione suggerisce un'analisi differente che opera distinzioni fra le due situazioni.

47. Essa ritiene che il servizio prestato dall'Horizon College costituisca una messa a disposizione di personale nei confronti dell'istituto intermediario, servizio non contemplato dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), o da qualunque altra esenzione (34). L'attività del sig. Haderer, tuttavia, potrebbe essere categorizzata come lezioni impartite nell'accezione della lett. j), in quanto egli le impartiva a titolo personale. L'identità del destinatario del servizio non è specificata nei termini dell'esenzione, come lo è invece per talune altre esenzioni e pertanto non vi sono conseguenze sotto questo profilo. Le lett. i) e j) sono predisposte sostanzialmente per contemplare congiuntamente l'intera gamma di esenzioni per le attività di insegnamento – la lett. i) con riferimento alle persone giuridiche e la lett. j) con riferimento alle persone fisiche.

48. Per quanto attiene alla situazione dell'Horizon College, l'analisi della Commissione è condivisa nei suoi elementi essenziali dal governo greco e olandese. L'Horizon College, tuttavia, evidenzia la finalità di non aumentare il costo di un servizio di interesse generale o di carattere sociale (35). Esso sostiene che il costo è sopportato in ultima analisi dal contribuente e che l'insegnamento stesso è impartito direttamente agli studenti dai docenti e non dall'istituto di cui essi sono dipendenti. L'istituto intermediario non potrebbe adempiere le proprie obbligazioni legali nei confronti dei propri studenti senza i docenti dell'Horizon College. Dal momento che i docenti impartiscono un'istruzione agli studenti sia che siano dipendenti dell'istituto in cui effettivamente insegnano sia che siano dipendenti di un altro istituto che li mette a disposizione, il servizio della messa a disposizione di docenti è contemplato dalla nozione di insegnamento di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i).

49. Da parte mia, tuttavia, concordo con i governi greco ed olandese e con la Commissione sotto questo profilo. Quando un istituto di istruzione mette a disposizione di un analogo istituto docenti, dove essi insegnano agli studenti di quest'ultimo sotto le indicazioni e la responsabilità dello stesso, il primo istituto non fornisce «insegnamento», bensì personale docente. E, come evidenziato dalla Commissione nella fase orale, l'«insegnamento, la formazione o la riqualificazione» che gli studenti ricevono in un istituto di istruzione non è semplicemente ciò che i docenti impartiscono sulla base delle proprie conoscenze e competenze, bensì è comprensivo dell'insieme delle strutture, dei materiali didattici, delle risorse tecniche, delle politiche d'insegnamento e delle infrastrutture organizzative interne allo specifico istituto d'istruzione in cui tali docenti lavorano.

50. Ammetto che potrebbe sembrare paradossale che quando un operatore non fa altro che recuperare il costo esatto da lui pagato per qualcosa che esula dal campo di applicazione dell'IVA (ovvero gli stipendi corrisposti ai dipendenti) senza aggiungere alcun valore, l'operazione debba essere soggetta all'imposta sul «valore aggiunto». Tuttavia, come si è visto, l'esenzione dall'IVA non garantisce un'esenzione dal paradosso. Inoltre, molti o la maggioranza di coloro che forniscono prestazioni imponibili hanno costi salariali che non possono detrarre o che escludono al momento di calcolare la propria IVA a valle: pertanto non sarebbe equo se potessero farlo solo coloro che mettono a disposizione personale. Inoltre molti o la maggioranza dei servizi di messa a

disposizione di personale hanno uno scopo di lucro e sono in concorrenza con altre prestazioni analoghe, dunque non sembrerebbe equo esentare solamente coloro che non ne ricavano un profitto.

51. Per quanto attiene alla situazione del sig. Haderer, tuttavia, mi è più arduo aderire all'analisi della Commissione, pur condividendola.

52. In primo luogo mi sembra che la situazione in questione sia esclusa da una lettura normale del testo dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j) – eccetto forse nella versione tedesca, circostanza che può avere dato luogo al rinvio pregiudiziale.

53. In tedesco l'espressione «von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht» potrebbe forse essere interpretata come riferentesi a lezioni impartite da un insegnante che non fa parte del corpo docente alle dipendenze di un istituto di istruzione.

54. In tutte le altre versioni linguistiche in cui è stata originariamente adottata la sesta direttiva, tuttavia, il servizio descritto corrisponde chiaramente a lezioni impartite a titolo personale (36) e tale definizione deve, a mio avviso, prevalere su una formulazione solo parzialmente divergente in una singola versione linguistica.

55. La situazione più comune cui si fa riferimento è senza dubbio quella di lezioni individuali impartite da un insegnante presso l'abitazione dell'insegnante o dello studente. Ammetto tuttavia che lezioni impartite a gruppi potrebbero rientrare nella nozione, che la relazione contrattuale non deve sussistere necessariamente fra l'insegnante e il singolo studente (come evidenziato dalla Commissione, il contratto potrebbe anche essere stipulato con i genitori dello studente) e che l'identità dei locali in cui sono impartite le lezioni non è decisiva.

56. Non ritengo tuttavia che lezioni impartite ad una classe di studenti sotto l'egida di un istituto di istruzione, da esso organizzate nei propri locali e sotto la propria responsabilità, possano essere contemplate dalla formulazione, soprattutto ove gli accordi finanziari e contrattuali siano stipulati indipendentemente dall'istituto di istruzione con gli studenti, da un lato, e l'insegnante, dall'altro. Come dedotto dal governo italiano, è chiaro che la nozione di lezioni private, in una normale accezione, non può comprendere questo tipo di accordo (37).

57. Per quanto riguarda la tesi della Commissione, secondo cui l'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), dovrebbe essere interpretato nel senso di contemplare tutte le lezioni impartite a studenti da singoli insegnanti non comprese nella lett. i), indipendentemente dal fatto che siano impartite nel contesto di un rapporto privato o di un istituto di istruzione, non ritengo che essa possa essere corroborata né dal testo né dai lavori preparatori delle disposizioni.

58. Nella proposta originaria di sesta direttiva (38) l'esenzione per le prestazioni di servizi di insegnamento recitava:

«le prestazioni di servizi e le cessioni di beni accessori a dette prestazioni, aventi scopi scolastici o educativi, o aventi direttamente per oggetto l'istruzione, la formazione o la riqualificazione professionale, effettuate da:

- enti di diritto pubblico,
- istituti di istruzione privati sottoposti alla vigilanza delle competenti autorità pubbliche ed autorizzati a preparare gli allievi per il conseguimento di un diploma scolastico, universitario o professionale riconosciuto od omologato dallo Stato».

59. Tale formulazione, sebbene differente da quella dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), nella

versione da ultimo adottata, sembra sostanzialmente comprendere la stessa area e condivide chiaramente con essa un'intenzione di esentare l'insegnamento pubblico o pubblicamente approvato, ma di tassare gli altri servizi di insegnamento nel settore privato.

60. Nella proposta originaria non vi era alcun precursore della presente lett. j). Quest'ultima è stata introdotta nella direttiva in una fase alquanto tarda, senza previ commenti (registrati) e pertanto «non è gravata da una genesi legislativa dimostrabile» (39).

61. Per esentare i servizi di singoli insegnanti nelle modalità sostenute dalla Commissione sarebbe stato relativamente semplice inserire un riferimento a tali insegnanti nella lett. i). Il fatto che ciò non si sia verificato può non essere di per sé decisivo, ma la differenza fra le parole usate nelle lett. i) e j) suggeriscono che quest'ultima (riferita esclusivamente a lezioni impartite a titolo personale relative all'insegnamento scolastico o universitario, e non già alla formazione o alla riqualificazione professionale e non contemplanti le prestazioni e le cessioni con esse strettamente connesse) sia stata concepita come un'eccezione circoscritta al principio della tassazione di tutti i servizi di insegnamento non contemplati dalla lett. i). Stando così le cose, sono dell'avviso che, nell'interesse di un'interpretazione chiara, certa ed armonizzata, essa debba essere interpretata sulla base delle sue stesse parole piuttosto che come un'appendice della lett. i).

62. Sono consapevole del fatto che la conclusione cui sono in tal modo pervenuta potrebbe non sembrare interamente soddisfacente. Infatti appare irrazionale che i servizi di un insegnante siano esentati dall'IVA se questi li presta direttamente agli studenti o se è dipendente di una scuola, ma non se stipula un contratto in veste di operatore autonomo con una scuola per insegnare agli studenti, soprattutto se si considera la finalità di non ostacolare l'accesso all'istruzione gravandone il costo con l'IVA. Si potrebbe asserire che una situazione come quella del sig. Haderer non dovrebbe cadere fra le due staffe che, insieme, sembrano create per sorreggerla. Inoltre, sembrerebbe iniquo se il sig. Haderer si dovesse trovare ora gravato da un onere fiscale che avrebbe dovuto essere sopportato, semmai, dagli istituti di istruzione per adulti per cui lavorava.

63. A queste obiezioni, tuttavia, è possibile rispondere con una serie di obiezioni contrarie.

64. Ho già evidenziato che l'elenco delle esenzioni di cui all'art. 13, parte A, n. 1, purtroppo non ha natura sistematica, per cui le conclusioni relative all'intenzione non possono necessariamente essere estrapolate da un'esenzione ed applicate ad un'altra esenzione. Ma se non si intende esentare una messa a disposizione di personale docente a favore di un istituto di istruzione in quanto «insegnamento, formazione professionale o riqualificazione», ciò non giustifica necessariamente la supposizione che si intenda esentare, in quanto «lezioni», la prestazione di singole attività didattiche ad un tale istituto. Se questa fosse l'intenzione, vi sarebbe l'esigenza di chiarire la formulazione delle esenzioni.

65. Da un punto di vista pratico, inoltre, sembra probabile che il tipo di accordo stipulato da una persona nella situazione del sig. Haderer costituisca un'alternativa (per qualunque ragione) ad un contratto di lavoro dipendente stipulato con l'istituto di istruzione in questione, piuttosto che un'alternativa ad un accordo privato con singoli studenti. Se quest'ultima ipotesi fosse vera, si potrebbe ritenere che sia l'istituto d'istruzione a prestare servizi all'insegnante e non il contrario. Mi sembra tuttavia che, per la stessa remunerazione e prestazione netta, un contratto di lavoro dipendente comporterebbe certamente costi superiori per l'istituto di istruzione (sotto forma di contributi previdenziali e altri prelievi fiscali, o di oneri relativi a varie altre obbligazioni imposte o assunte dai datori di lavoro nei confronti dei propri dipendenti) rispetto ad un contratto stipulato con un prestatore autonomo di servizi non soggetto ad IVA.

66. In questo caso l'assoggettamento della prestazione di servizi all'IVA non comporterebbe

necessariamente un aumento dei costi dell'insegnamento maggiore rispetto al ricorso ad un più convenzionale contratto di lavoro dipendente. Se da un lato occorre tenere presente la finalità di non aumentare i costi dell'accesso all'istruzione (40), potrebbe essere necessario bilanciarla con altre finalità miranti a non consentire l'evasione o l'aggiramento dei costi di una giustificabile tutela sociale. In ultima analisi, la questione se il ricorso a (sub)contraenti autonomi sia auspicabile rispetto ad un contratto di lavoro dipendente non deve essere affrontata – in un modo o nell'altro – applicando o meno una esenzione dall'IVA, il cui scopo generale è quello di alleviare l'onere per i consumatori di taluni servizi ritenuti di interesse generale.

67. E mentre sarebbe certamente deplorabile se il sig. Haderer dovesse sopportare un onere di cui non avrebbe dovuto essere gravato, il compito di questa Corte non è quello di determinare l'esito della causa nazionale, bensì di interpretare il diritto comunitario così come dovrebbe essere applicato in generale. Il sig. Haderer potrebbe infatti essere in grado di trasferire in modo retroattivo e persino in questa fase l'onere di eventuali imposte che avrebbe dovuto addebitare agli istituti di istruzione in cui ha lavorato.

68. Alla luce delle considerazioni di cui sopra, ritengo che la messa a disposizione di personale docente del genere fornito dall'Horizon College non debba essere considerata «insegnamento» nell'accezione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva, e che le attività didattiche del tipo di quelle prestate dal sig. Haderer non debbano essere considerate «lezioni impartite da insegnanti a titolo personale» nell'accezione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. j).

69. A questo punto affronterò le questioni irrisolte specifiche di ciascuna delle due cause.

Causa C-434/05, Horizon College: prestazioni di servizi e forniture di beni strettamente connessi

70. L'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva esenta non soltanto l'insegnamento e la formazione professionale, ma anche le prestazioni di servizi e le forniture di beni con essi strettamente connesse. La Corte ha definito un servizio accessorio di tale natura come un servizio che «non costituisce un fine a sé stante, bensì un mezzo per fruire nelle condizioni migliori del servizio principale offerto da detto operatore» (41).

71. L'Horizon College e la Commissione deducono che una messa a disposizione di personale docente da parte di un istituto di istruzione in favore di un altro costituisce, in linea di principio, una prestazione di un servizio strettamente connesso con l'insegnamento. Se gli studenti ricevono insegnamento o formazione professionale da un istituto di istruzione e quest'ultimo soffre di una carenza temporanea di docenti o di istruttori qualificati, la prestazione dell'insegnamento o della formazione ricevute sarà fortemente valorizzata dal distacco di personale qualificato da un altro istituto analogo.

72. Questa tesi appare a prima vista così palesemente corretta, secondo il buon senso, che sarebbe necessaria una motivazione veramente molto forte per confutarla. I governi greco e olandese hanno dedotto argomenti a sostegno della propria tesi, secondo cui la messa a disposizione di personale da parte dell'Horizon College non potrebbe essere esentata in base a tali presupposti, ma non ritengo che tali argomenti siano sufficientemente forti.

73. Entrambi i governi deducono che l'esenzione è esclusa poiché la messa a disposizione in questione (del personale docente dell'Horizon College) non è effettuata nei confronti dei destinatari dell'insegnamento o della formazione professionale (gli studenti), ma dell'operatore del servizio principale (l'altro istituto di istruzione). Il governo olandese aggiunge che la messa a disposizione del personale è svincolata dall'insegnamento o dalla formazione impartiti dall'Horizon

College ai propri studenti. Pertanto, essa non è «strettamente connessa» né con il servizio principale esente prestato agli studenti dell'altro istituto né con l'attività principale esente dell'Horizon College.

74. In particolare, il governo olandese cita una serie di sentenze (42) a sostegno della propria tesi, secondo la quale, in sostanza, per potere essere qualificata come «strettamente connessa», una prestazione deve essere effettuata nell'ambito del medesimo rapporto prestatore/destinatario della prestazione principale esente. La Corte, tuttavia, non sembra avere basato il proprio ragionamento su questo criterio in nessuno di tali casi. Nella sentenza *Card Protection Plan*, ad esempio, la Corte non ha nemmeno esaminato la questione dell'esistenza di un «servizio connesso» (43), mentre nella sentenza *Commissione/Germania*, sebbene i due servizi (insegnamento universitario agli studenti e attività di ricerca svolta a titolo oneroso da università) fossero palesemente prestati a destinatari diversi, la Corte ha basato il proprio ragionamento sul fatto che le attività di ricerca non fossero in alcun modo necessarie per impartire l'insegnamento (44).

75. Inoltre, nella sentenza *Stichting Kinderopvang Enschede* (45), la Corte ha chiaramente accettato che, in linea di principio, quando un'organizzazione che offre servizi di custodia di bambini, esenti ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. g) o h), della sesta direttiva, offre anche, in alternativa, un servizio in qualità di intermediario tra altre persone che domandano e persone che offrono un servizio di custodia di bambini, il suddetto servizio distinto di intermediazione può essere qualificato come «strettamente connesso» con la custodia di bambini anche se l'organizzazione, nel suddetto caso, non presta essa stessa i servizi di custodia di bambini a tali destinatari specifici.

76. La Corte ha tuttavia chiarito anche nella suddetta sentenza che devono essere rispettati una serie di presupposti per potere beneficiare dell'esenzione.

77. In tale contesto è d'uopo menzionare la tesi del governo greco secondo la quale la messa a disposizione di personale da parte dell'Horizon College deve essere dichiarata imponibile poiché la Corte non dispone di informazioni sufficienti per accertare se sia effettivamente qualificabile come esente.

78. Alla Corte, tuttavia, si chiede se «la messa a disposizione, a titolo oneroso, di un docente a favore di un istituto di insegnamento affinché vi svolga attività di insegnamento a carattere temporaneo, sotto la responsabilità di quest'ultimo istituto» sia qualificabile *in linea di principio* come un servizio strettamente connesso con l'insegnamento o la formazione nell'accezione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i). Sono dell'opinione che un servizio così definito sia qualificabile come tale. In ultima analisi, sarà *di fatto* qualificabile come tale solo se rispetta una serie di condizioni, questione che deve essere risolta dal competente giudice nazionale. Il fatto che questa Corte non disponga di tutte le informazioni necessarie per pervenire ad una conclusione non l'autorizza né a decidere che il servizio non può essere esentato né le impedisce di offrire un orientamento circa la valutazione delle condizioni che devono essere rispettate.

79. Tali condizioni discendono dalle parole della sesta direttiva stessa, come chiarito dalla sentenza *Stichting Kinderopvang Enschede*.

80. In primo luogo, dal momento che il servizio principale con cui la prestazione in questione è strettamente connessa è l'insegnamento impartito non dallo stesso Horizon College ma dall'istituto intermediario, il suddetto insegnamento deve ottemperare ai requisiti stabiliti per l'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i) (46). In particolare deve consistere «nell'educazione dell'infanzia e della gioventù, [nel]l'insegnamento scolastico o universitario, [nel]la formazione o riqualificazione professionale» e deve essere «compiuto da organismi di diritto pubblico o da altri organismi

riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili».

81. In secondo luogo la messa a disposizione del personale deve essere «indispensabil[e] all'espletamento delle operazioni esentate», nella formulazione dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), primo trattino. Ciò vuol dire, adattando il testo della sentenza *Stichting Kinderopvang Enschede (47)*, che deve avere delle caratteristiche o una qualità tali che gli istituti intermediari non potrebbero avere la garanzia di beneficiare di un servizio di valore identico senza il distacco del personale docente dell'Horizon College.

82. A tale riguardo, come è stato sottolineato dal governo olandese, il giudice nazionale deve stabilire se un'impresa di collocamento di lavoratori o un altro operatore che fornisce personale (i cui servizi sarebbero soggetti ad IVA) avrebbero potuto fornire un servizio dello stesso valore. Ad esempio potrebbe darsi che le procedure di reclutamento e formazione del personale dell'Horizon College siano tali da garantire un livello eccezionalmente elevato di personale docente, oppure che un'agenzia normalmente abbia maggiori possibilità di fornire personale temporaneo con un preavviso molto breve. Tali fattori, nonché qualsiasi altro fattore pertinente alla qualità del servizio prestato, devono essere valutati dal giudice competente.

83. In terzo luogo, ai termini dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), secondo trattino, le prestazioni non devono essere essenzialmente destinate a procurare entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con le imprese commerciali sottoposte all'IVA. A questo riguardo, come notato dal governo olandese, potrebbe non essere sufficiente stabilire che l'Horizon College addebitava un importo non superiore al costo degli stipendi e delle altre spese relative al rapporto di lavoro dei docenti distaccati. Se non avesse messo a disposizione di altri istituti i docenti, è presumibile che l'Horizon College avrebbe ugualmente dovuto pagare loro lo stipendio. La Corte non sa se i docenti in questione fossero in parte utilizzati all'interno dell'Horizon College e distaccati altrove per completare ciascuna settimana lavorativa, o se durante i rispettivi periodi i loro servizi non fossero semplicemente richiesti dall'Horizon College. In ogni caso l'operazione forniva entrate supplementari (e pertanto, in generale, profitti supplementari – o perdite ridotte) anche senza riscuotere un profitto determinato in aggiunta al mero costo del personale in questione. Potrebbero essere necessarie ulteriori constatazioni di fatto per stabilire se ciò rappresentasse l'obiettivo principale degli accordi di distacco o semplicemente una conseguenza accessoria.

84. In quarto luogo si deve notare che gli Stati membri possono subordinare l'esenzione ad una serie di altre condizioni a norma dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva (48). L'imposizione di tali condizioni supplementari non è stata menzionata nel presente procedimento, pertanto si può dedurre che nessuna di esse sia pertinente. Ove siano imposte condizioni in forza della suddetta disposizione, tuttavia, il giudice nazionale deve verificarne in modo chiaro l'ottemperanza.

85. Infine, in relazione alla terza questione sottoposta dallo Hoge Raad è ovviamente necessario che la messa a disposizione del personale sia effettuata da un ente o un organismo di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i). Non sembra sia stato contestato che l'Horizon College sia un organismo di tale natura.

Causa C?445/05, Haderer: insegnamento scolastico o universitario

86. Nelle proprie osservazioni scritte presentate alla Corte, l'autorità fiscale convenuta ha dedotto un'obiezione di natura specifica all'esenzione nel caso del sig. Haderer. Essa sostiene che le sue lezioni di terracotta e ceramica, nonché «l'aiuto a svolgere i compiti» non rientrano

nell'«insegnamento scolastico o universitario», così come definito da diverse normative nazionali. In particolare, non si conformano al tipo di programma prestabilito che rappresenta una caratteristica necessaria di questo insegnamento.

87. Sono già pervenuta alla conclusione che le lezioni impartite dal sig. Haderer non possono fruire dell'esenzione in alcun caso. Mi sembra tuttavia importante chiarire che non dovrebbero esserne escluse sulla base dei motivi dedotti dall'autorità fiscale.

88. Il giudice del rinvio è persuaso che i settori compresi nell'attività didattica sembrano effettivamente costituire «insegnamento scolastico o universitario» ed è arduo dissentire su tale valutazione. Da un lato «l'aiuto a svolgere i compiti» deve rientrare per definizione nella categoria, dall'altro la didattica finalizzata alla realizzazione di manufatti in ceramica o terracotta è molto comune nelle scuole in tutta Europa. Sebbene forse non faccia parte dell'attività accademica in senso stretto, questa formazione permette in ogni caso di sviluppare abilità manuali ed artistiche del tipo generalmente perseguito dall'insegnamento scolastico.

89. Occorre dare una definizione comunitaria alla nozione di insegnamento scolastico e universitario nell'accezione dell'esenzione (49). Ritengo che tale definizione debba essere relativamente ampia: ove non lo fosse, lezioni private di vario genere miranti a fornire sostegno agli scolari potrebbero trovarsi soggette all'IVA, contrariamente allo scopo manifesto dell'esenzione. È chiaro che vi deve essere una linea di demarcazione fra le lezioni esenti e le attività meramente ricreative prive di qualunque valore educativo, ma qualsiasi materia o attività comunemente insegnata nelle scuole o nelle università deve a mio avviso rientrare nel campo di applicazione dell'esenzione, indipendentemente dal fatto che segua un programma o un curriculum rigidamente definito.

90. Sembra inoltre essenziale ed inevitabile che la locuzione «insegnamento scolastico o universitario» debba essere definita in modo identico alle lett. i) e j). Se si accogliesse l'argomento delle autorità fiscali, alcuni tipi di insegnamento e di formazione effettivamente impartiti negli istituti d'istruzione pubblici sarebbero conseguentemente esclusi dall'esenzione di cui alla lett. i), con esiti molto problematici.

Conclusioni

91. Propongo pertanto alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali sollevate dallo Hoge Raad nella causa C?434/05 nei seguenti termini:

– L'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva del Consiglio, 77/388/CEE, deve essere interpretato nel senso che la messa a disposizione temporanea di un docente a favore di un istituto d'istruzione affinché vi svolga attività di insegnamento sotto la responsabilità di quest'ultimo istituto non costituisce prestazione di attività di insegnamento o di formazione o di riqualificazione professionale, ma, in linea di principio, costituisce prestazione di un servizio ad essi strettamente connesso.

– Per poter beneficiare dell'esenzione dall'IVA in forza della suddetta disposizione, la prestazione in questione deve essere effettuata da un ente o un organismo ivi qualificato e deve ottemperare ai requisiti di cui all'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), della stessa direttiva, come chiarito dalla Corte nella sentenza Stichting Kinderopvang Enschede, causa C?415/04, e, se applicabili, ai requisiti di cui all'art. 13, parte A, n. 2, lett. a).

92. Nella causa C?445/05 propongo alla Corte di risolvere le questioni sollevate dal

Bundesfinanzhof nei seguenti termini:

– L'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della direttiva 77/388/CEE deve essere interpretato nel senso che la nozione di lezioni impartite da insegnanti a titolo personale non comprende una situazione in cui un insegnante autonomo stipuli un contratto con un istituto di istruzione per impartire lezioni a studenti in corsi organizzati dal suddetto istituto nei propri locali e sotto la propria responsabilità, per le quali l'istituto, e non l'insegnante, sia remunerato dagli studenti.

1 – Lingua originale: l'inglese.

2 – Sesta direttiva 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, modificata in numerose occasioni). A decorrere dal 1° gennaio 2007, e pertanto successivamente ai fatti delle presenti cause, la sesta direttiva è stata abrogata e sostituita dalla direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), che mira, a norma del terzo 'considerando', a procedere alla rifusione della struttura e del testo soprattutto della sesta direttiva, senza apportare modifiche sostanziali. Le poche modifiche sostanziali che sono state comunque apportate non sembrano incidere sulle questioni delle presenti cause.

3 – V. anche art. 2, n. 1, lett. c), della direttiva 2006/112.

4 – V. anche art. 9, n. 1, primo e secondo comma, della direttiva 2006/112.

5 – V. anche art. 24, n. 1, della direttiva 2006/112.

6 – V. anche, rispettivamente, artt. 52, lett. a) e 56, n. 1, lett. f), della direttiva 2006/112.

7 – V. anche artt. 132?134 della direttiva 2006/112.

8 – Le lett. b), g) e h) riguardano sostanzialmente l'ospedalizzazione e le cure mediche, le attività relative ad assistenza sociale e sicurezza sociale e la protezione dell'infanzia e della gioventù.

9 – Le lettere l), m) e n) riguardano essenzialmente le attività di organizzazioni politiche, sindacali, religiose, patriottiche, filosofiche, sportive o culturali.

10 – Due *Volkshochschule* ed un *Elternzentrum*.

11 – Sebbene l'esatto grado di indipendenza dello stesso potrebbe apparire discutibile sulla base di alcuni elementi del fascicolo (v. paragrafi 12 e 13 supra), questa constatazione di fatto, recepita dal giudice nazionale, rappresenta il punto di partenza da cui la Corte deve procedere.

12 – La Commissione ha rilevato, nelle sue osservazioni, che l'art. 4, n. 21, lett. b), della *Umsatzsteuergesetz* (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari) è stato modificato nel 1999 in modo tale per cui sembra attualmente esentare dall'IVA i servizi di docenti autonomi che insegnano in centri d'istruzione aventi determinati requisiti.

13 – [nota che riguarda la versione inglese].

14 – J. Reugebrink e M. E. van Hilten, *Omzetbelasting* (Deventer, 1997), pag. 40, cit. in B. Terra e J. Kajus *A Guide to the European VAT Directives* (IBFD, 2006), Vol 1, pag. 443.

15 – V. art. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di

armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari (GU 71, pag. 14), e art. 1, n. 2, della direttiva 2006/112. Le detrazioni sono disciplinate dagli artt. 17-20 della sesta direttiva (artt. 167-192 della direttiva 2006/112).

16 – Relative sostanzialmente alle cessioni o prestazioni ad un cliente in un altro Stato membro o in un paese terzo e disciplinate dagli artt. 14-16 della sesta direttiva; v. anche artt. 140-166 della direttiva 2006/112. (In deroga alla regola generale, alcuni Stati membri sono stati anche autorizzati a mantenere un'«aliquota zero» per alcune cessioni o prestazioni specifiche, con il medesimo effetto di un'esenzione con diritto di detrazione).

17 – Cioè esenzioni «all'interno del paese» ai sensi dell'art. 13 della sesta direttiva; v. anche artt. 132-137 della direttiva 2006/112.

18 – O una prestazione ad aliquota zero, v. nota 16.

19 – Tali esenzioni spesso riguardano le prestazioni effettuate da organismi senza scopi di lucro, dove la differenza fra il costo degli acquisti imponibili a monte ed il prezzo delle vendite esenti dall'imposta a valle può essere in parte o totalmente dovuta ai costi del personale e ad altre spese fuori dal campo IVA.

20 – Essendo esenzioni all'interno del paese, v. nota 17 supra. Per una disamina sulla relazione fra i due tipi di esenzione, v. la recente sentenza 7 dicembre 2006, causa C-240/05, Eurodental (Racc. pag. I-0000, punto 23 e seg.), nonché le conclusioni dell'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer nella stessa causa, paragrafo 24 e seg.

21 – Ove sia richiesto il pagamento di tasse, le istituzioni didattiche spesso stipulano un accordo con i genitori per impartire l'insegnamento ai figli, ma l'effetto è identico.

22 – V. paragrafo 29 supra.

23 – Sentenza 20 giugno 2002, causa C-287/00 (Racc. pag. I-5811).

24 – V. punto 43 e la giurisprudenza ivi citata; v., da ultimo, sentenza 14 dicembre 2006, causa C-401/05, VDP Dental Laboratory (Racc. pag. I-0000, punto 23).

25 – V. punto 47 e giurisprudenza ivi citata.

26 – L'elenco delle esenzioni di cui all'art. 13, parte A, non è sistematico ma lo scopo era quello di comprendere, stando ai 'considerando' della proposta di sesta direttiva della Commissione «le esenzioni già esistenti negli Stati membri» (Bollettino delle Comunità europee, Supplemento 11/73, pag. 7, pag. 15). L'elenco contenuto originariamente all'art. 14 della proposta (ibidem, pag. 41; GU 1973 C 80, pag. 1) è stato tuttavia ampiamente modificato durante l'iter procedurale in Consiglio.

27 – Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo ? Strategia volta a migliorare il funzionamento del regime IVA nel mercato interno, COM (2000) 348 def., allegato, punto 2.1.

28 – Anche se li avesse dati, la comunicazione era successiva ai fatti di causa di cui alle questioni pregiudiziali sottoposte alla Corte in questi due procedimenti.

29 – Come affermato dal Comitato economico e sociale: «È un atto di accusa nei confronti degli Stati membri il fatto che la realizzazione di un concetto, accettato in linea di principio 33 anni fa, sembra ancora tanto lontana quanto lo era all'epoca. La storia della normativa IVA in Europa è un

catalogo di fallimenti, non imputabili alla Commissione che ha agito con coerenza encomiabile e non risparmiando gli sforzi per tentare di far avanzare la situazione, ma agli Stati membri che hanno costantemente frustrato tali sforzi». [Parere del Comitato economico e sociale in merito a «Strategia volta a migliorare il funzionamento del regime IVA nel mercato interno» (GU C 193, pag. 45)].

30 – V. punto 44 e giurisprudenza ivi citata. V., da ultimo, sentenza 7 dicembre 2006, causa C?13/06, Commissione/Grecia (Racc. pag. I?0000, punto 9).

31 – V. punto 45 e giurisprudenza ivi citata. V., da ultimo, sentenza Eurodental, cit. alla nota 20, punto 43.

32 – Cfr. sentenze 11 agosto 1995, causa C?453/93, Bultuis-Griffioen (Racc. pag. I?2341) e 7 settembre 1999, causa C?216/97, Gregg (Racc. pag. I?4947, soprattutto punti 14?19).

33 – Cfr. sentenza 10 settembre 2002, causa C?141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler (Racc. pag. I?6833, punto 36) relativamente a diversi tipi di cure mediche esentate dalle lett. b) e c).

34 – Sebbene la Commissione non menzioni specificamente la lett. k), citata al paragrafo 6 supra, la quale costituisce l'unica esenzione per la messa a disposizione di personale, appare evidente che il distacco in questione non rispetta le condizioni di essere effettuato da un'istituzione religiosa o filosofica o di essere finalizzato all'assistenza spirituale.

35 – Oltre alle sentenze 11 gennaio 2001, causa C?76/99, Commissione/Francia (Racc. pag. I?249) e 20 giugno 2002, Commissione/Germania, cit. al paragrafo 32 supra, l'Horizon College cita la sentenza Ambulanter Pflegedienst Kügler, cit. alla nota 33, punto 29, e la sentenza 21 marzo 2002, causa C?174/00, Kennemer Golf Club (Racc. pag. I?3293, punto 19).

36 – «[P]rivattimer givet af undervisere» in danese; «privelessen die particulier door docenten worden gegeven» in neerlandese; «tuition given privately by teachers' in inglese»; «leçons données, à titre personnel, par des enseignants» in francese; «lezioni impartite da insegnanti a titolo personale» in italiano.

37 – V. anche sentenza del Conseil d'État (Consiglio di Stato) francese 26 gennaio 2000, causa 169 626 [*Revue de droit fiscal* n. 47 (2000), pag. 1553] ed in particolare le conclusioni del sig. Goulard, commissaire du gouvernement.

38 – Cit. alla nota 26; art. 14, parte A, n. 1, lett. i), della proposta.

39 – B. Terra e J. Kajus *A Guide to the Sixth VAT Directive* (IBFD, 1991), Vol. A, pagg. 604 e 605.

40 – Si ricorderà tuttavia che se l'insegnamento impartito da un istituto in cui un insegnante come il sig. Haderer presta i propri servizi è esentato, i costi dello stesso comprenderanno già l'IVA non recuperabile su vari acquisti a monte (comprese le attrezzature e il materiale didattico come, ad esempio, l'argilla da vasaio) ma, conformemente allo scopo dell'art. 13, parte A, non vi sarà alcun aggravio di IVA sul profitto, ove esistente, a carico dell'istituto.

41 – V. sentenza 1° dicembre 2005, cause riunite C?394/04 e C?395/04, Ygeia (Racc. pag. I?10373, punto 19) e giurisprudenza ivi citata.

42 – Sentenze 25 febbraio 1999, causa C?349/96, Card Protection Plan (Racc. pag. I?973); sentenza Commissione/Francia, cit. alla nota 35; sentenza Commissione/Germania, cit. alla nota 23; sentenza 3 marzo 2005, causa C?472/03, Arthur Andersen (Racc. pag. I?1719), nonché sentenza Ygeia, cit. alla nota 41.

43 – V., in particolare, punti 22?24 della sentenza.

44 – V., in particolare, punto 48 della sentenza.

45 – Sentenza 9 febbraio 2006, causa C?415/04, (Racc. pag. I?1385).

46 – V. sentenza Stichting Kinderopvang Enschede, punti 21?23 e dispositivo.

47 – V. punti 25?28 e dispositivo.

48 – V. paragrafo 6 supra.

49 – Ovviamente esiste un certo numero di precedenti giurisprudenziali sulle nozioni di insegnamento e formazione in relazione ai divieti di discriminazione nell'accesso a tali servizi, ma forse non possono essere trasposti integralmente al campo delle esenzioni IVA.