

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

presentate il 20 giugno 2013 (1)

Causa C-319/12

Minister Finansów

contro

MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu, Sp. komandytowa

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)]

«Diritto tributario – Imposta sul valore aggiunto – Articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112/CE – Esenzione fiscale per servizi di formazione erogati da organismi commerciali – Effetto diretto»

I – Introduzione

1. La normativa in materia di IVA non è sempre d'immediata comprensione. In tal senso, anche la controversia alla base della domanda di pronuncia pregiudiziale in esame lascia, in un primo momento, sorpresi. Un soggetto passivo chiede, infatti, che si accerti che la sua attività *non* è esente da IVA. Ancora una volta il motivo è il diritto alla detrazione, operante in linea di principio soltanto per le attività imponibili. Per questa ragione un soggetto passivo può avere interesse a che la sua attività sia assoggettata a imposta, in particolare quando i suoi clienti hanno, a loro volta, diritto alla detrazione (2).

2. La domanda di pronuncia pregiudiziale in esame è volta anzitutto ad analizzare l'esenzione fiscale per i servizi di formazione. Al riguardo, si discute della portata del potere discrezionale riconosciuto agli Stati membri nell'individuare quali istituti di formazione privati siano esenti dall'imposta sul valore aggiunto. Dato che le disposizioni del diritto dell'Unione che occorre a tal fine interpretare non trovano applicazione soltanto nel settore dell'istruzione, ma segnatamente anche, *mutatis mutandis*, in quelli della sanità, dell'assistenza sociale e della cultura, la risposta della Corte può avere un significato ben più ampio.

3. Di ancora maggior respiro è la seconda questione sollevata, concernente le conseguenze di un esercizio illegittimo del potere discrezionale da parte di uno Stato membro in sede d'individuazione degli organismi esenti da imposta. In particolare, occorre chiarire nella presente sede se un soggetto passivo possa invocare *ex post* l'imponibilità che risulta in base al diritto dell'Unione per le operazioni da esso realizzate, al fine di beneficiare della detrazione d'imposta, senza tuttavia essere tenuto a tassare a posteriori le operazioni che ha in precedenza trattato come esenti in conformità delle disposizioni del diritto nazionale.

II – Contesto normativo

A – *Il diritto dell'Unione*

4. La riscossione dell'imposta sul valore aggiunto è disciplinata, nell'Unione, dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (3) (in prosieguo: la «direttiva IVA»). Il capo 2 del titolo IX prevede «[e]senzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico». In detto capo rientra l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), in base al quale gli Stati membri esentano dall'IVA le seguenti operazioni:

«l'educazione dell'infanzia o 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».

5. Gli Stati membri possono in particolare, a norma dell'articolo 133 della direttiva IVA, «subordinare, caso per caso, la concessione, ad organismi diversi dagli enti di diritto pubblico, [di detta esenzione], all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:

a) gli organismi in questione non devono avere per fine la ricerca sistematica del profitto (...); (...))».

6. L'articolo 134 della direttiva IVA stabilisce limiti inter alia all'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i):

«Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono escluse dal beneficio dell'esenzione (...) nei casi seguenti:

a) se esse non sono indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate;

b) se esse sono essenzialmente destinate a procurare all'ente o all'organismo entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con quelle di imprese commerciali soggette all'IVA».

7. Le succitate disposizioni corrispondono a quelle dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera i), e paragrafo 2, lettere a) e b), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (4) (in prosieguo: la «sesta direttiva»), in vigore sino al 31 dicembre 2006.

8. Il diritto a detrazione presuppone, a norma dell'articolo 168 della direttiva IVA, che il soggetto passivo impieghi i beni e i servizi «ai fini di sue operazioni soggette ad imposta»:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(...))».

B – *Il diritto nazionale*

9. A norma dell'articolo 43, paragrafo 1, punto 1, e della rubrica 7 dell'allegato n. 4 dell'Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (legge dell'11 marzo 2004 relativa all'imposta sui beni e sui servizi; in prosieguo: la «legge polacca sull'IVA»), per l'anno 2010, rilevante nella fattispecie, i servizi di formazione sono esenti da imposta a prescindere dal soggetto che li eroga.

III – **Procedimento principale e causa dinanzi alla Corte**

10. La società privata MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu, Sp. komandytowa (in prosieguo: la «MDDP») offre in Polonia corsi di formazione, in particolare in materia fiscale e di gestione del personale. La sua attività ha scopo di lucro.

11. La MDDP ha chiesto al Minister Finansów (Ministro delle Finanze) un'indicazione ufficiale circa il regime IVA applicabile alla propria attività. A suo parere, la legge polacca sull'IVA le impedirebbe di avvalersi della detrazione, in violazione del diritto dell'Unione. L'esenzione fiscale prevista nel diritto polacco per i suoi corsi di formazione non sarebbe, infatti, conforme alla direttiva IVA. Quest'ultima non ammetterebbe alcuna esenzione fiscale per i servizi di formazione erogati da organismi il cui unico obiettivo è il sistematico conseguimento di utili. Se le prestazioni della MDDP dovessero però essere imponibili, essa avrebbe anche diritto alla detrazione.

12. Il Ministro delle Finanze non ha condiviso tale posizione. Il susseguente ricorso della MDDP è stato accolto in primo grado. Alla MDDP spetterebbe un diritto alla detrazione addirittura in relazione alle operazioni per le quali essa, in passato, si è avvalsa dell'esenzione fiscale prevista dal diritto polacco.

13. Il Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunale amministrativo supremo), chiamato ora a pronunciarsi sulla vertenza, dubitando della correttezza della sentenza resa dal giudice di primo grado, ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali, ai sensi dell'articolo 267 TFUE:

«1) Se le disposizioni degli articoli 132, paragrafo 1, lettera i), 133 e 134 della direttiva [IVA] debbano essere interpretate nel senso che ostano all'applicazione ai servizi educativi forniti a fini commerciali da organismi non pubblici dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto risultante dall'articolo 43, paragrafo 1, punto 1, nonché dalla rubrica 7 dell'allegato 4 della legge [sull'IVA], nella versione in vigore nel 2010.

2) In caso di risposta [affermativa] alla prima questione, e considerata la non conformità di un'esenzione siffatta alle disposizioni della direttiva [IVA], se il soggetto passivo possa farne applicazione pur fruendo del diritto a detrarre l'IVA assolta a monte, conformemente all'articolo 168 della suddetta direttiva».

14. Durante la fase scritta hanno presentato osservazioni dinanzi alla Corte la MDDP, la Repubblica ellenica, la Repubblica portoghese e la Commissione. All'udienza del 15 maggio 2013 hanno partecipato il Ministro delle Finanze, la MDDP, la Repubblica di Polonia, il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord e la Commissione.

IV – **Analisi**

A – *L'esenzione fiscale per i servizi di formazione*

15. Con la prima questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede se la direttiva IVA osti a che gli Stati membri accordino l'esenzione fiscale per i servizi di formazione a norma dell'articolo 132,

paragrafo 1, lettera i), anche a organismi privati che operano esclusivamente *a fini commerciali*. In mancanza di spiegazioni più precise di tale nozione da parte del giudice del rinvio, nel prosieguo muoverò dal presupposto che essa abbia lo stesso significato di attività a scopo di lucro.

16. Tale questione sorge perché nell'ordinamento polacco ogni organismo che eroga servizi di formazione beneficia dell'esenzione fiscale.

1. Potere discrezionale assoluto degli Stati membri?

17. Se gli Stati membri potessero determinare a propria completa discrezione gli organismi privati esenti a norma dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA, si dovrebbe senz'altro rispondere alla prima questione pregiudiziale in senso negativo.

18. Tuttavia, i servizi di formazione menzionati all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA sono esenti da imposta, in base al tenore letterale di detta disposizione, solo se effettuati da enti di diritto pubblico cui sono affidati compiti nel settore dell'istruzione o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili. In base a detta norma, gli «altri» organismi, quindi gli enti privati, sono soggetti alla condizione di perseguire una finalità simile a quella dei suddetti enti di diritto pubblico.

19. Dato che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA non indica a quali condizioni può essere riconosciuta una tale finalità simile, spetta in linea di principio a ciascuno Stato membro stabilire, nel proprio ordinamento, le regole che disciplinano un tale riconoscimento (5). In tal senso gli Stati membri dispongono – come per il riconoscimento degli enti esenti nel quadro di altre fattispecie previste dall'articolo 132 della direttiva IVA (6) – di potere discrezionale. Questa impostazione legislativa dell'esenzione fiscale potrebbe essere giustificato dal fatto che i sistemi di istruzione degli Stati membri sono organizzati secondo modalità tra loro profondamente differenti. Nonostante tale diversità dei sistemi di istruzione degli Stati membri, le esenzioni fiscali per i servizi di formazione a norma dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva IVA devono tuttavia essere applicate, in definitiva, nel modo più uniforme possibile (7).

20. Non è peraltro possibile condividere l'opinione della Repubblica di Polonia secondo la quale gli Stati membri sono liberi di considerare tutti gli enti che erogano servizi di formazione come organismi aventi finalità simili. Una tale posizione ignora i requisiti che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA pone in capo al soggetto che eroga i servizi di formazione. Se gli Stati membri avessero la facoltà di esonerare i servizi di formazione resi da qualsiasi soggetto, il requisito della finalità simile, espressamente previsto all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA, perderebbe ogni significato, in spregio alla manifesta volontà del legislatore dell'Unione.

21. Anche la Corte ha già riconosciuto che non tutti gli enti possono beneficiare dell'esenzione fiscale per i servizi di formazione. Per esempio, essa ha escluso che una società che organizza soggiorni all'estero per alunni delle scuole superiori e studenti universitari possa costituire un organismo avente finalità simili ai fini dell'esenzione fiscale prevista dall'attuale articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA (8).

22. Si deve quindi condividere l'opinione del giudice del rinvio secondo cui gli Stati membri non possono determinare a propria completa discrezione gli organismi privati esenti a norma dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA.

2. Limiti del potere discrezionale

23. Si pone quindi la questione se comprendere gli organismi privati che erogano servizi di

formazione a fini commerciali nell'esenzione fiscale di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA ecceda i limiti del potere discrezionale riconosciuto agli Stati membri.

24. Il giudice del rinvio ha manifestato dubbi in tal senso in quanto l'articolo 132 della direttiva IVA esenta, a termini della sua stessa rubrica, solo le attività di interesse pubblico. La Corte ha però già avuto occasione di dichiarare in termini generali che il carattere commerciale di un'attività non esclude a priori che essa sia di interesse pubblico ai sensi dell'articolo in parola (9).

25. Lo stesso vale nello specifico per l'esenzione fiscale dei servizi di formazione ai sensi della lettera i) di detta disposizione.

26. Da un lato, la nozione di «organismo» è sufficientemente ampia da poter comprendere anche persone fisiche e società private con fini di lucro (10). Dall'altro, neppure la limitazione a organismi privati aventi finalità simili agli enti di diritto pubblico, quale prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA, esclude le attività di carattere commerciale.

27. La Repubblica di Polonia e la Repubblica portoghese hanno giustamente osservato che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA, diversamente che per altre esenzioni fiscali di cui al medesimo articolo, non contiene alcuna restrizione in relazione al carattere commerciale o al fine di lucro perseguito da un organismo. Una restrizione è prevista invece per le esenzioni fiscali di cui alle lettere l), m) e q), che escludono dal proprio ambito di applicazione gli organismi con fini di lucro e le attività aventi carattere commerciale. Se ne deve pertanto dedurre, a contrario, che anche organismi aventi carattere commerciale la cui attività persegue meri fini di lucro possono, in linea di principio, beneficiare dell'esenzione fiscale per i servizi di formazione a norma della lettera i) (11).

28. All'applicazione di tale esenzione alle imprese commerciali non osta neppure l'obiettivo dell'esenzione fiscale per i servizi di formazione (12). Riprendendo un'affermazione della Corte in merito all'insegnamento universitario, detto obiettivo può consistere infatti nel garantire che i servizi di formazione non divengano inaccessibili a causa dell'aumento dei costi che si verificherebbe nel caso in cui le prestazioni in questione venissero assoggettate all'IVA (13). Benché dall'obiettivo così delineato non risultino direttamente i criteri per individuare gli organismi privati esenti, ritengo che in linea di principio sia irrilevante per il conseguimento dello stesso se i servizi di formazione siano o meno erogati a fini commerciali.

29. Siccome la Commissione, nelle sue osservazioni, si è espressa contro l'applicazione dell'esenzione fiscale a organismi aventi carattere commerciale basandosi sugli articoli 133 e 134 della direttiva IVA, occorre illustrare tali due disposizioni.

30. Da un lato, la Corte ha già chiarito che l'articolo 133 autorizza gli Stati membri a stabilire ulteriori condizioni, ossia quelle previste allo stesso articolo 133, per la concessione delle esenzioni ivi indicate, in aggiunta alle modalità e alle condizioni per il riconoscimento di organismi privati ai fini dell'esenzione fiscale (14). Viceversa, gli Stati membri possono anche non prescrivere per gli organismi privati alcuna condizione tra quelle indicate all'articolo 133 (15). Proprio dalla condizione prevista all'articolo 133, lettera a), della direttiva IVA la Corte ha quindi dedotto che il perseguimento di uno scopo di lucro non può escludere il beneficio dell'esenzione fiscale. Infatti, in base a detta norma, gli Stati membri possono tra l'altro subordinare l'esenzione fiscale per i servizi di formazione alla condizione che gli organismi privati non abbiano per fine la ricerca sistematica del profitto. Questa facoltà risulterebbe però priva di oggetto se la stessa condizione venisse già richiesta per il riconoscimento degli organismi privati ai fini dell'esenzione fiscale in parola (16).

31. Dall'altro lato, neppure l'articolo 134 della direttiva IVA osta alla possibilità di estendere

l'esenzione fiscale a organismi privati che erogano servizi di formazione a fini commerciali. Certo, diversamente dall'articolo 133, tale disposizione esclude tassativamente determinate operazioni dall'esenzione fiscale per servizi di formazione (17). In base alla sua logica intrinseca – in particolare alla luce della condizione di cui alla lettera a) – essa è però applicabile soltanto alle operazioni «strettamente connesse» ai servizi di formazione esenti ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA (18), e quindi non alle operazioni esentate per loro natura. Dall'esclusione dall'esenzione fiscale di operazioni effettuate in regime di concorrenza diretta con quelle di imprese commerciali soggette a imposta, prevista all'articolo 134, lettera b), della direttiva IVA, non si può quindi trarre alcuna conclusione quanto alla possibilità, in termini generali, di esentare le imprese commerciali.

32. Tutto ciò considerato, si deve concludere che la previsione nel diritto nazionale di un'esenzione dall'imposta anche a favore di organismi privati che erogano servizi di formazione a fini commerciali non eccede i limiti del potere discrezionale degli Stati membri concesso nell'ambito dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA.

3. Risposta alla prima questione pregiudiziale

33. Occorre quindi rispondere alla prima questione pregiudiziale in senso negativo.

34. Questa risposta non è tuttavia utile al giudice del rinvio ai fini del procedimento principale. Al giudice del rinvio interessa infatti sapere, in definitiva, come emerge in particolare dalla formulazione della seconda questione pregiudiziale, se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA vada interpretato nel senso che esso osta all'esenzione fiscale per i servizi di formazione prevista nel diritto polacco.

35. Orbene, nelle precedenti sezioni 1 e 2 è stato accertato che la Repubblica di Polonia è libera, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA, di esentare dall'imposta i servizi di formazione erogati da organismi privati a fini commerciali, ma non può accordare tale esenzione senza prevedere alcuna condizione per il riconoscimento degli organismi. La normativa polacca applicabile nel procedimento principale non ha quindi recepito correttamente l'esenzione fiscale di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA.

36. Occorre quindi rispondere alla prima questione pregiudiziale che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), e gli articoli 133 e 134 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che non ostano all'applicazione dell'esenzione fiscale ai servizi di formazione erogati da organismi privati a fini commerciali. Essi ostano tuttavia a che tali disposizioni vengano recepite senza prevedere alcuna condizione per il riconoscimento di finalità simili in capo agli organismi privati.

B – *L'effetto diretto della direttiva IVA*

37. Nel contesto suddescritto occorre rispondere anche alla seconda questione pregiudiziale. Con essa il giudice del rinvio vuol sapere se, considerata la non conformità dell'esenzione nazionale alla direttiva IVA, un soggetto passivo abbia diritto, ai sensi dell'articolo 168 di quest'ultima, ad avvalersi sia dell'esenzione fiscale sia della detrazione (19).

38. Nella causa VDP Dental Laboratory ho sostenuto a tal proposito che la sesta direttiva non può «essere invocata in modo asimmetrico». Un soggetto passivo non può invocare direttamente una direttiva che esclude l'esenzione per determinate operazioni al fine di beneficiare della detrazione e, allo stesso tempo, avvalersi dell'esenzione fiscale prevista dal diritto nazionale in violazione del diritto dell'Unione. Ciò contrasterebbe con il principio centrale del sistema dell'IVA secondo cui la detrazione dell'imposta a monte è accordata in linea di principio solo per le operazioni imponibili a valle (20).

39. Nella sentenza corrispondente la Corte sembra condividere tale tesi, poiché ha stabilito che un soggetto passivo può invocare direttamente la sesta direttiva per ottenere che la sua attività sia assoggettata a IVA e beneficiare del diritto alla detrazione che ne consegue. La sentenza in oggetto non affronta tuttavia direttamente la possibilità di un'invocazione «asimmetrica» (21).

40. La MDDP obietta che, mentre un soggetto passivo trae diritto alla detrazione dalla direttiva IVA, la normativa nazionale non consente alcuna tassazione delle operazioni a valle. Il diritto nazionale prevede infatti per tali operazioni un'esenzione fiscale, sicché i destinatari delle prestazioni non accetterebbero un prezzo maggiorato a posteriori a causa dell'applicazione dell'imposta. L'imposizione fiscale soddisferebbe sì la direttiva IVA, ma questa vincolerebbe, in conformità dell'articolo 288 TFUE, soltanto gli Stati membri e non potrebbe avere quindi alcun effetto diretto nei confronti di un soggetto passivo. Anche la Commissione ha aderito a questa posizione nel corso del procedimento davanti alla Corte.

41. È alla luce di questi argomenti che verificherò nel prosieguo la mia posizione facendo riferimento alla presente fattispecie. Tale verifica muoverà dalla giurisprudenza costante della Corte secondo la quale, in tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiono, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli possono farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia che questo non abbia recepito tempestivamente la direttiva nel proprio ordinamento sia che l'abbia recepita in modo non corretto (22).

42. Di conseguenza, occorre anzitutto chiarire quale disposizione della direttiva IVA sia stata recepita in modo non corretto nel diritto nazionale (punto 1), quindi se e in quale misura tale disposizione sia, dal punto di vista sostanziale, incondizionata e sufficientemente precisa (punto 2) e infine quali conseguenze giuridiche comporti, nel caso di specie, il fatto che un soggetto passivo invochi detta disposizione (punto 3).

1. Disposizione recepita in modo non corretto

43. Occorre anzitutto chiarire quale tra le disposizioni della direttiva IVA sia stata recepita in modo non corretto.

44. A questo proposito si deve riconoscere che, nel caso di specie, è fuori discussione l'articolo 168 della direttiva IVA, che disciplina il diritto alla detrazione, al quale fa riferimento la domanda di pronuncia pregiudiziale. Non vi è motivo di ritenere, infatti, che detta disposizione sia stata recepita nel diritto polacco in modo non corretto. Anzi, accordando la detrazione, in linea di principio, solo per le prestazioni imponibili a valle, la normativa polacca sarebbe conforme all'articolo 168 della direttiva IVA.

45. Un recepimento non corretto della direttiva IVA sussiste soltanto in relazione all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i). Il diritto polacco ha infatti ampliato eccessivamente il novero dei beneficiari dell'esenzione fiscale per i servizi di formazione, estendendola a tutti.

46. Si potrebbe anche ritenere che l'ordinamento polacco abbia recepito in modo non corretto

l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, il quale stabilisce che, in linea di principio, ogni prestazione è soggetta all'imposta. La Corte ha tuttavia già chiarito che l'articolo 132 della direttiva IVA non definisce soltanto le attività che devono essere esentate dall'imposta, ma anche quelle che non possono esserlo (23).

47. Ne consegue che, se un'esenzione fiscale nazionale non è conforme alla direttiva IVA, un soggetto passivo può soltanto far valere, eventualmente, l'imponibilità delle sue prestazioni, ma non un diritto autonomo alla detrazione risultante direttamente dalla direttiva IVA. Il diritto alla detrazione è piuttosto il corollario di tale imponibilità. Infatti, se un soggetto passivo può, in deroga al diritto nazionale, invocare l'imponibilità delle sue prestazioni, allora beneficia del diritto alla detrazione recepito a livello nazionale in conformità della direttiva, il quale presuppone che le operazioni a valle siano imponibili.

48. Questa distinzione tra recepita esenzione fiscale e recepito diritto alla detrazione non contrasta con la giurisprudenza. La Corte infatti, in casi simili, si è sinora astenuta dall'indicare quale tra le succitate disposizioni abbia effetto diretto, desumendo invece dalla loro combinazione diritti individuali azionabili nei confronti di uno Stato membro (24).

49. La Commissione non può utilmente replicare che, in base alla giurisprudenza, una direttiva non può fondare obblighi per un singolo (25). Non è questa l'ipotesi considerata nella presente controversia. Un'esenzione fiscale non correttamente recepita non determina a carico del soggetto passivo nessun obbligo di assoggettare a imposta le sue prestazioni. Egli ha soltanto diritto, a determinate condizioni, di invocare l'assoggettamento ad imposta.

50. Visto che la Commissione cita, a sostegno della propria posizione, anche la sentenza RBS Deutschland Holding, si deve osservare che detta sentenza si riferisce all'interpretazione dell'attuale articolo 169, lettera a), della direttiva IVA. Tale fattispecie speciale non subordina, diversamente dall'articolo 168 applicabile nella presente sede, il diritto di detrazione all'impiego a fini di operazioni imponibili. Del resto, la causa RBS Deutschland Holding riguardava l'effettivo mancato assoggettamento a imposta di un'operazione a causa della diversa posizione dei due Stati membri interessati in merito al luogo della prestazione, e non un caso di prestazione esente da imposta ex lege (26).

51. Siccome l'effetto diretto di una direttiva può sussistere soltanto in relazione a una norma recepita in modo non corretto, si deve constatare che, a fronte della contrarietà di un'esenzione nazionale alla direttiva IVA, un soggetto passivo non è legittimato dall'articolo 168 di quest'ultima ad avvalersi al contempo dell'esenzione fiscale e del diritto alla detrazione.

52. Ecco così risposto alla seconda questione pregiudiziale. Tuttavia, per dare al giudice del rinvio una risposta utile ai fini del procedimento principale, occorre ancora esaminare se un soggetto passivo come la MDDP possa, in una fattispecie come quella considerata, invocare l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA, non correttamente recepita, per ottenere l'assoggettamento a imposta dei servizi di formazione da esso erogati e il conseguente riconoscimento del diritto alla detrazione.

2. Contenuto incondizionato e sufficientemente preciso

53. Si pone quindi la domanda se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA, non correttamente recepita, abbia un contenuto incondizionato e sufficientemente preciso riguardo all'esenzione dei servizi di formazione erogati da organismi privati.

54. La prima di queste condizioni è soddisfatta. L'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA è, dal punto di vista del contenuto, incondizionato, dato che non lascia liberi gli Stati

membri, ma li obbliga ad accordare l'esenzione fiscale ivi disciplinata.

55. È invece più difficile rispondere alla domanda se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA sia anche sufficientemente preciso per quanto attiene ai soggetti da esentare. L'esenzione fiscale richiede infatti, come abbiamo visto, che lo Stato membro interessato individui gli organismi privati aventi finalità simili a quelle degli enti pubblici (27).

56. L'effetto diretto di una disposizione di una direttiva presuppone tuttavia, in linea di principio, che essa non risulti subordinata all'adozione di alcun altro atto da parte delle istituzioni dell'Unione o degli Stati membri (28). Se sussiste un margine di discrezionalità in capo agli Stati membri, è tendenzialmente escluso che il singolo possa invocare le disposizioni di una direttiva (29).

57. L'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA ammette tuttavia che, a seconda dell'esercizio del potere discrezionale dello Stato membro, per una determinata cerchia di organismi sia l'esenzione sia la tassazione dei servizi di formazione sono conformi alle sue disposizioni (30). In tale ottica, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA è sufficientemente preciso, per quanto attiene agli organismi privati esenti da imposta, soltanto nella misura in cui pone limiti al potere discrezionale degli Stati membri. In altre parole, ci sono organismi privati le cui finalità devono essere riconosciute simili dagli Stati membri, mentre altri per i quali ciò è escluso. Ebbene, quando si tratta di organismi privati il cui riconoscimento, in conformità dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA, è rimesso proprio alla discrezionalità degli Stati membri, questa norma non risulta sufficientemente precisa ai fini di un effetto diretto.

58. Vero è che la Corte ha già ritenuto, in relazione ad altri casi di potere discrezionale degli Stati membri nel determinare l'ambito di applicazione delle esenzioni fiscali, che la corrispondente disposizione di diritto dell'Unione fosse sufficientemente precisa ai fini di un effetto diretto anche nel quadro del potere discrezionale conferito agli Stati membri.

59. Essa ha, infatti, statuito, per esempio, che il soggetto passivo può, in linea di principio, invocare direttamente l'esenzione fiscale per prestazioni mediche ai sensi dell'attuale articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, se gli Stati membri hanno disciplinato il riconoscimento degli istituti esenti in modo contrario al diritto dell'Unione, nonostante il potere discrezionale loro riconosciuto a tale riguardo (31). La Corte si è pronunciata nello stesso senso in relazione all'odierno articolo 135, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, che esenta dall'imposta la gestione di fondi comuni d'investimento. Benché accordi agli Stati membri un potere discrezionale per la definizione dei fondi comuni agevolati, tale disposizione ha effetto diretto se gli Stati membri non hanno definito detti fondi in modo conforme al diritto dell'Unione (32). Anche in relazione all'articolo 135, lettera i), della direttiva IVA, che autorizza gli Stati membri a imporre discrezionalmente limiti all'esenzione fiscale per i giochi d'azzardo, la Corte ha riconosciuto l'effetto diretto nel caso di una limitazione nazionale non conforme al diritto dell'Unione (33).

60. Si tratta tuttavia sempre di casi di limitazione dell'ambito di applicazione di un'esenzione fiscale nei quali gli Stati membri hanno sì esercitato il loro potere discrezionale, ma non in conformità del principio di neutralità fiscale. Essi avevano infatti escluso dall'esenzione fiscale soggetti passivi che dovevano essere trattati come i loro concorrenti (34). L'effetto diretto esige quindi, in casi siffatti, l'esenzione dei soggetti che erano stati in precedenza esclusi in violazione del principio di uguaglianza.

61. La situazione nel caso di specie è però diversa. Il diritto polacco non prevede per i servizi di formazione alcuna limitazione dell'esenzione fiscale contraria al diritto dell'Unione che potrebbe essere rimossa mediante un effetto diretto dell'articolo 135, lettera i), della direttiva IVA. L'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto polacca è, viceversa, contraria al diritto dell'Unione

proprio perché non prevede limitazioni. In un caso simile, uno Stato membro viola quindi i limiti del potere discrezionale accordato dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA solo nella misura in cui nell'esercizio del suo potere discrezionale esenta soggetti passivi che non avrebbe potuto esentare. È il caso dei soggetti passivi che non avrebbero potuto in nessun caso essere riconosciuti come organismi aventi finalità simili.

62. Si deve pertanto constatare che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA, in relazione all'esenzione fiscale dei servizi di formazione erogati da organismi privati, è incondizionato dal punto di vista del contenuto ma, con riguardo al caso di specie, è sufficientemente preciso solo nella misura in cui non ammette che il diritto nazionale estenda l'esenzione fiscale a tutti gli organismi privati.

3. Conseguenze giuridiche dell'appellarsi alla disposizione

63. Le conseguenze giuridiche dell'appellarsi alla disposizione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA variano dunque, nel caso di specie, a seconda se il soggetto passivo che ambisce all'effetto diretto di detta disposizione *poteva* o meno essere considerato dallo Stato membro, nell'esercizio del suo potere discrezionale, come un organismo avente finalità simili. In caso affermativo, invocare detta norma non comporta una deroga al diritto nazionale. Solo se si accerta che lo Stato membro non avrebbe potuto, nell'esercizio del suo potere discrezionale, considerare un soggetto passivo come organismo avente finalità simili, quest'ultimo ha facoltà di far valere l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA nei confronti del diritto nazionale e di ottenere l'assoggettamento a imposta delle sue prestazioni.

64. In alcuni casi vertenti sull'attuale articolo 132, paragrafo 1, lettere b) o g), della direttiva IVA, la Corte, pur constatando la non conformità al diritto dell'Unione del riconoscimento di organismi privati compiuto dagli Stati membri e accertando l'effetto diretto delle norme, non ne ha tuttavia tratto alcuna conseguenza giuridica diretta per il diritto dell'Unione. Essa ha piuttosto affidato di volta in volta al giudice nazionale il compito di esaminare in proprio, nel caso specifico, alla luce di tutti gli elementi rilevanti e in particolare delle circostanze di fatto del procedimento principale, se il soggetto passivo soddisfacesse le condizioni di un organismo passibile di riconoscimento (35). In tal modo all'errato esercizio del potere discrezionale da parte dello Stato membro ovvia, in definitiva, nel singolo caso, il potere discrezionale del giudice nazionale chiamato a decidere.

65. Applicato al caso di specie, detto approccio comporta che, qualora la MDDP invochi l'effetto diretto dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA, il giudice nazionale dovrebbe verificare se la MDDP, *in base alla valutazione del giudice stesso*, vada riconosciuta come organismo avente finalità simili. Qualora il giudice nazionale dovesse rispondere in senso negativo, la MDDP potrebbe avvalersi dell'assoggettamento a tassazione dei servizi di formazione da essa erogati.

66. L'origine di questo approccio potrebbe risiedere nel fatto che, per quanto attiene al riconoscimento dei soggetti passivi da parte degli Stati membri nell'ambito delle esenzioni fiscali di cui all'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva IVA, la Corte sino ad oggi non ha chiaramente stabilito in che modo gli Stati membri devono esercitare la discrezionalità loro riconosciuta al riguardo: se mediante una disciplina normativa astratta o mediante l'esercizio caso per caso del potere discrezionale. La Corte, infatti, da una parte afferma che spetta al diritto nazionale di ogni Stato membro fissare le norme in base alle quali è possibile ottenere un tale riconoscimento (36), ma, dall'altra parte, dà l'impressione che spetti alle autorità nazionali decidere, caso per caso, discrezionalmente, quali organismi riconoscere (37).

67. A mio avviso, tuttavia, l'esercizio del potere discrezionale accordato agli Stati membri in relazione al riconoscimento di organismi privati ai fini delle esenzioni fiscali di cui all'articolo 132,

paragrafo 1, della direttiva IVA non deve essere rimesso né alle autorità nazionali né ai giudici nazionali. Le loro valutazioni, necessariamente riferite alla singola fattispecie, non possono sostituire la valutazione discrezionale del legislatore nazionale ai fini di una regola astratta in materia di riconoscimento. Come ha già correttamente osservato l'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer, i criteri per la qualificazione devono essere neutri, astratti e predeterminati (38).

68. La Corte ha inoltre recentemente osservato che le autorità tributarie devono trattare in modo paritario istituti equiparabili e concorrenti (39). Una tale coerenza non può essere conseguita se ogni autorità nazionale o ogni giudice nazionale adotta nel singolo caso una decisione discrezionale, destinata pressoché necessariamente a condurre a un trattamento differente di soggetti passivi comparabili.

69. Quindi, se uno Stato membro ha esercitato in modo contrario al diritto dell'Unione il potere discrezionale che gli compete in base all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA in relazione al riconoscimento di organismi privati, a tale errore si può porre rimedio soltanto con una disciplina normativa astratta e non mediante il potere discrezionale di valutazione del giudice nazionale.

70. Nel procedimento principale il giudice del rinvio deve quindi verificare soltanto se la decisione di esentare dall'imposta un organismo come la MDDP a norma dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA ecceda il potere discrezionale riconosciuto al legislatore polacco. È compito del giudice nazionale esaminare a tal fine l'obiettivo e le condizioni dell'attività della MDDP rispetto agli enti polacchi di diritto pubblico cui sono affidati compiti nel settore dell'istruzione. Occorre tuttavia osservare che l'esenzione di un organismo come la MDDP non eccederebbe il potere discrezionale del legislatore polacco se il solo motivo per negare l'equiparazione fosse che l'attività è svolta a fini commerciali. Ciò non costituisce, infatti, come già osservato, un motivo per negare il riconoscimento a norma dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA (40).

71. Qualora il giudice del rinvio dovesse comunque accertare che il legislatore polacco non può in nessun caso riconoscere simili le finalità di un organismo come la MDDP, allora la MDDP potrebbe esigere nel caso di specie che l'esenzione fiscale prevista dal diritto nazionale non le sia applicata in quanto non conforme all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA. In questo caso i servizi di formazione da essa erogati sarebbero soggetti a IVA e la MDDP potrebbe così far valere in base alla normativa polacca un diritto alla detrazione.

72. La MDDP avrebbe inoltre, a determinate condizioni, il diritto di chiedere il risarcimento dei danni, come la Corte ha già osservato in relazione a una fattispecie analoga nella sentenza Stockholm Lindöpark (41). Un danno risarcibile per la MDDP potrebbe consistere nel fatto che i destinatari delle sue prestazioni non accettano un corrispettivo maggiorato a posteriori a motivo dell'imposizione.

4. Risposta alla seconda questione pregiudiziale

73. In conclusione occorre rispondere alla seconda questione pregiudiziale nel senso che un soggetto passivo non è legittimato, a fronte della non conformità di un'esenzione nazionale alla direttiva IVA, ad avvalersi sia dell'esenzione fiscale sia della detrazione. In una fattispecie come quella in esame, invocare direttamente l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA comporta inoltre l'assoggettamento a imposta dei servizi di formazione solo se il riconoscimento del soggetto passivo in questione come organismo avente finalità simili eccede i limiti del potere discrezionale dello Stato membro.

V – Conclusione

74. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo di rispondere alle questioni pregiudiziali sottoposte dal Naczelný Súd Administratívnyjny come segue:

1) Gli articoli 132, paragrafo 1, lettera i), 133 e 134 della direttiva IVA vanno interpretati nel senso che non ostano all'applicazione dell'esenzione fiscale ai servizi di formazione erogati da organismi privati a fini commerciali. Essi ostano tuttavia a che l'esenzione venga applicata senza prevedere alcuna condizione per il riconoscimento di finalità simili in capo agli organismi privati.

2) Un soggetto passivo non è legittimato, a fronte della non conformità di un'esenzione nazionale alla direttiva IVA, ad avvalersi sia dell'esenzione fiscale sia della detrazione. In una fattispecie come quella in esame, invocare direttamente l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA comporta l'assoggettamento a imposta dei servizi di formazione solo se il riconoscimento del soggetto passivo in questione come organismo avente finalità simili eccede i limiti del potere discrezionale dello Stato membro.

1 – Lingua originale: il tedesco.

2 – V., sui vantaggi della tassazione, la dettagliata esposizione contenuta nelle conclusioni dell'avvocato generale Sharpston dell'8 marzo 2007 nelle cause Horizon College e Haderer (C-434/05 e C-445/05, Racc. pag. I-4793, paragrafi 20 e segg.).

3 – GU L 347, pag. 1.

4 – GU L 145, pag. 1.

5 – V., in tal senso, sentenze del 6 novembre 2003, Dornier (C-45/01, Racc. pag. I-12911, punto 64), e dell'8 giugno 2006, L.u.P. (C-106/05, Racc. pag. I-5123, punto 42), sull'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, nonché sentenze del 26 maggio 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, Racc. pag. I-4427, punto 49), e del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, punto 26), sull'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettere g) e h), della sesta direttiva.

6 – V. sentenze L.u.P. (cit. alla nota 5, punto 42) e del 10 giugno 2010, CopyGene (C-262/08, Racc. pag. I-5053, punto 63), sull'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, nonché sentenze del 10 settembre 2002, Kügler (C-141/00, Racc. pag. I-6833, punto 54); Kingscrest Associates e Montecello (cit. alla nota 5, punto 51) e Zimmermann (cit. alla nota 5, punto 26), sull'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettere g) e h), della sesta direttiva.

7 – V., in tal senso, sentenza del 28 gennaio 2010, Eulitz (C-473/08, Racc. pag. I-907, punto 36), sull'interpretazione della nozione di «insegnamento scolastico o universitario» nell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera j), della sesta direttiva.

8 – Sentenza del 13 ottobre 2005, iSt (C-200/04, Racc. pag. I-8691, punti da 45 a 47), sull'articolo 13, parte A, paragrafo 1), lettera i), della sesta direttiva.

9 – V. sentenze del 3 aprile 2003, Hoffmann (C-144/00, Racc. pag. I-2921, punto 38), e Kingscrest Associates e Montecello (cit. alla nota 5, punto 31), sull'articolo 13, parte A, della sesta direttiva.

- 10 – V. sentenze del 7 settembre 1999, Gregg (C?216/97, Racc. pag. I?4947, punti 15 e segg.), e Kingscrest Associates e Montecello (cit. alla nota 5, punto 35).
- 11 – V., in tal senso, sentenza Kingscrest Associates e Montecello (cit. alla nota 5, punto 37).
- 12 – V., quanto a detta condizione per l'esercizio del potere discrezionale degli Stati membri, le conclusioni dell'avvocato generale Geelhoed del 14 novembre 2002 nella causa Hoffmann (C?144/00, Racc. 2003, pag. I?2921, paragrafo 66), sull'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera n), della sesta direttiva.
- 13 – V. sentenza del 20 giugno 2002, Commissione/Germania (C?287/00, Racc. pag. I?5811, punto 47), sull'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera i), della sesta direttiva.
- 14 – V. sentenze Dornier (cit. alla nota 5, punti da 64 a 66), Kingscrest Associates e Montecello (cit. alla nota 5, punto 38), L.u.P. (cit. alla nota 5, punti da 41 a 43) e Zimmermann (cit. alla nota 5, punto 27), sull'articolo 13, parte A, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva.
- 15 – V. conclusioni dell'avvocato generale Poiares Maduro del 7 marzo 2006 nella causa L.u.P. (C?106/05, Racc. pag. I?5123, paragrafo 39), con riferimento all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva.
- 16 – V. sentenza Kingscrest Associates e Montecello (cit. alla nota 5, punto 40), sull'articolo 13, parte A, paragrafo 2, lettera a), e sul paragrafo 1, lettere g) e h), della sesta direttiva.
- 17 – Questa distinzione sistematica è già nelle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs del 13 dicembre 2001 nella causa Kennemer Golf (C?174/00, Racc. pag. I?3293, paragrafo 38), e dell'avvocato generale Léger del 15 settembre 2005 nella causa Ygeia (C?394/04, Racc. pag. I?10373, paragrafo 31), con riferimento all'articolo 13, parte A, paragrafo 2, della sesta direttiva.
- 18 – V., in tal senso, sentenze del 1° dicembre 2005, Ygeia (C?394/04, Racc. pag. I?10373, punto 26), e del 9 febbraio 2006, Kinderopvang Enschede (C?415/04, Racc. pag. I?1385, punti 22 e 25), con riferimento all'articolo 13, parte A, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva.
- 19 – V. in proposito anche la prima questione pregiudiziale nella causa C?144/13 (VDP Dental Laboratory).
- 20 – Conclusioni del 7 settembre 2006 nella causa VDP Dental Laboratory (C?401/05, Racc. pag. I?12121, paragrafi da 95 a 97), e già le conclusioni dell'avvocato generale Fennelly del 18 giugno 1998 nella causa Victoria Film (C?134/97, Racc. pag. I?7023, paragrafo 46).
- 21 – V. sentenza del 14 dicembre 2006, VDP Dental Laboratory (C?401/05, Racc. pag. I?12121, punto 41).
- 22 – V., in particolare, sentenze del 19 gennaio 1982, Becker (8/81, Racc. pag. 53, punto 25); del 22 giugno 1989, Costanzo (103/88, Racc. pag. 1839, punto 29); Kügler (cit. alla nota 6, punto 51) e, da ultimo, dell'8 maggio 2013, Marinov (C?142/12, punto 37); v. già la sentenza del 4 dicembre 1974, van Duyn (41/74, Racc. pag. 1337, punto 12).
- 23 – Sentenza Zimmermann (cit. alla nota 5, punto 51), sull'articolo 13, parte A, della sesta direttiva.

- 24 – V. sentenze del 18 gennaio 2001, Stockholm Lindöpark (C?150/99, Racc. pag. I?493, punto 35), e VDP Dental Laboratory (cit. alla nota 21, punto 40).
- 25 – V. sentenza del 26 febbraio 1986, Marshall (152/84, Racc. pag. 723, punto 48).
- 26 – V. sentenza del 22 dicembre 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, Racc. pag. I?13805, punti 37 e 41).
- 27 – V. supra, paragrafo 19.
- 28 – V., in tal senso, sentenza del 3 marzo 2011, Auto Nikolovi (C?203/10, Racc. pag. I?1083, punto 62).
- 29 – V. sentenza del 1° febbraio 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Racc. pag. 113, punti da 25 a 29).
- 30 – V., in tal senso, anche la sentenza CopyGene (cit. alla nota 6, punti 77 e seg.), con riferimento all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva.
- 31 – Sentenza Dornier (cit. alla nota 5, punti 81 e seg.).
- 32 – Sentenza del 28 giugno 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies (C?363/05, Racc. pag. I?5517, punti da 59 a 62).
- 33 – Sentenze del 17 febbraio 2005, Linneweber e Akritidis (C?453/02 e C?462/02, Racc. pag. I?1131, punto 37), e del 10 novembre 2011, Rank Group (C?259/10 e C?260/10, Racc. pag. I?10947, punto 68).
- 34 – V. sentenze Dornier (cit. alla nota 5, punti 69 e seg.), Linneweber e Akritidis (cit. alla nota 33, punto 37) e JPMorgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies (cit. alla nota 32, punto 48).
- 35 – V. sentenze Kügler (cit. alla nota 6, punti da 55 a 61), Dornier (cit. alla nota 5, punti 81 e seg.) e Zimmermann (cit. alla nota 5, punto 32).
- 36 – V. sentenze Dornier (cit. alla nota 5, punto 64), L.u.P. (cit. alla nota 5, punto 42) e CopyGene (cit. alla nota 6, punto 63), sull'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, nonché sentenze Kingscrest Associates e Montecello (cit. alla nota 5, punto 49) e Zimmermann (cit. alla nota 5, punto 26), sull'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettere g) e h), della sesta direttiva.
- 37 – V. sentenza CopyGene (cit. alla nota 6, punti 64 e seg.), sull'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, nonché sentenze Kügler (cit. alla nota 6, punto 56 e seg.) e Zimmermann (cit. alla nota 5, punti 31 e 33), sull'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera g), della sesta direttiva.
- 38 – Conclusioni dell'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer del 22 febbraio 2005 nella causa Kingscrest Associates e Montecello (C?498/03, Racc. pag. I?4427, paragrafo 36), con riferimento all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettere g) e h), della sesta direttiva.
- 39 – Sentenza CopyGene (cit. alla nota 6, punto 73), sull'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva.
- 40 – V. supra, paragrafi 23 e segg.

41 – Cit. alla nota 24, punti 34 e segg.