

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MACIEJ SZPUNAR

presentate il 3 ottobre 2018 (1)

Causa C-449/17

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

contro

Finanzamt Wolfenbüttel

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania)]

Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j) – Esenzione dell'insegnamento scolastico o universitario – Nozioni di insegnamento scolastico o universitario, organismi riconosciuti come aventi finalità simili nonché lezioni impartite da insegnanti a titolo personale – Inclusione in tali nozioni di lezioni di scuola guida per l'ottenimento della patente di guida per le categorie B e C1 – Società a responsabilità limitata che gestisce una scuola guida

Introduzione

1. Saper guidare una macchina è considerato, nella società odierna, pressoché alla pari del saper leggere e scrivere - quasi tutti hanno la patente di guida. Può tuttavia tale circostanza giustificare l'esenzione fiscale delle lezioni di scuola guida alla stregua degli stessi principi sui quali è fondata l'esenzione dell'insegnamento della scrittura e della lettura? È così che si prospetta, in estrema sintesi, la questione sottoposta alla decisione della Corte.

Quadro giuridico

Diritto dell'Unione

2. A norma dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (2):

«Gli Stati membri esentano le seguenti operazioni:

[...]

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

Diritto tedesco

3. L'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112 è stato recepito nel diritto tedesco dall'articolo 4, punto 21 dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sul fatturato). In base alle informazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale tale disposizione non consente, nel contesto normativo vigente, di applicare l'esenzione a favore delle scuole guida.
4. L'abilitazione come istruttore di guida e quella per l'esercizio della scuola guida sono disciplinate dalla Gesetz über das Fahrlehrerwesen (legge sulla qualifica di istruttore di guida).

Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

5. L'A & G Fahrschul-Akademie GmbH (in prosieguo: la «società A & G Fahrschul-Akademie») è una società di diritto tedesco che gestisce una scuola guida. Nell'esercizio fiscale 2010 tale società aveva assoggettato all'IVA le operazioni svolte nell'ambito della sua attività. Tuttavia, con comunicazione del 22 dicembre 2014 indirizzata al Finanzamt Wolfenbüttel (amministrazione finanziaria di Wolfenbüttel, Germania) essa chiedeva la rettifica dell'imposizione fiscale attraverso la sua riduzione a zero richiamandosi all'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j) della direttiva 2006/112.
6. L'amministrazione finanziaria rigettava la richiesta della società A & G Fahrschul-Akademie. Avverso tale decisione, la suddetta società proponeva ricorso dinanzi al giudice, ma tale ricorso veniva tuttavia respinto. La società chiedeva, quindi, al giudice del rinvio l'annullamento della decisione del giudice di primo grado.
7. In tali circostanze, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- 1) Se la nozione di «insegnamento scolastico o universitario», di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva [2006/112], comprenda le lezioni di scuola guida per l'ottenimento della patente di guida per le categorie B e C1.
- 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se il riconoscimento della ricorrente come «organismo avente finalità simili» ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva [2006/112], possa risultare dalle disposizioni di legge sull'esame di istruttore di guida e sul rilascio dell'abilitazione di istruttore di guida e di scuola guida di cui alla legge [...] sulla qualifica di istruttore di guida [...] e dall'interesse generale alla formazione di allievi conducenti volta a creare utenti della strada sicuri, responsabili e rispettosi dell'ambiente.
- 3) In caso di risposta negativa alla seconda questione, se la nozione di «insegnante a titolo personale» di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera j), della direttiva [2006/112], presupponga che il soggetto passivo sia un imprenditore individuale.
- 4) In caso di risposta negativa alle questioni seconda e terza, se un insegnante agisca sempre in qualità di «insegnante a titolo personale» ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera j), della

direttiva [2006/112], qualora operi per proprio conto e sotto la propria responsabilità, oppure se il carattere di «insegnante a titolo personale» implichi ulteriori requisiti.

8. La domanda di pronuncia pregiudiziale è pervenuta alla Corte il 26 luglio 2017. Hanno presentato osservazioni scritte: la società A & G Fahrschul-Akademie, i governi tedesco, spagnolo, italiano, austriaco, portoghese e finlandese nonché la Commissione europea. La società A & G Fahrschul-Akademie, i governi tedesco e spagnolo così come la Commissione erano rappresentati all'udienza del 20 giugno 2018.

Analisi

9. Il giudice del rinvio ha sottoposto alla Corte quattro questioni pregiudiziali volte a stabilire se un'attività consistente nell'impartire lezioni di scuola guida per l'ottenimento della patente di guida per le categorie B e C1 possa beneficiare dell'esenzione ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) o j) della direttiva 2006/112. Procederò ad esaminare le suddette quattro questioni in ordine successivo. Tuttavia, è di fondamentale rilevanza, in questa sede, la risposta alla prima questione poiché essa è dirimente per la soluzione delle altre questioni.

Sulla prima questione pregiudiziale

10. Con la prima questione pregiudiziale il giudice del rinvio mira a stabilire se le lezioni di scuola guida per l'ottenimento dell'abilitazione alla guida di veicoli (patente di guida) per le categorie B e C1 possano essere comprese nella nozione di insegnamento scolastico o universitario ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della direttiva 2006/112.

11. Le parti interessate che hanno presentato osservazioni nella fattispecie in esame, hanno opinioni divergenti riguardo alla possibilità di riconoscere le lezioni di scuola guida come insegnamento scolastico o universitario. I governi tedesco, austriaco, portoghese e finlandese e anche la Commissione propongono, in maniera più o meno ferma, che tale questione venga risolta in senso negativo. La società A & G Fahrschul-Akademie e anche i governi spagnolo e italiano suggeriscono invece, una risposta positiva (3).

12. Condivido la prima posizione. A mio avviso, le lezioni di scuola guida non possono essere comprese nelle nozioni di insegnamento scolastico o universitario. Ciò deriva sia dall'interpretazione letterale sia da quella teologica dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della direttiva 2006/112.

Tenore letterale dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112

13. Occorre riconoscere che gli autori della versione linguistica polacca della direttiva 2006/112 hanno mostrato grande inventiva utilizzando nella disposizione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della stessa, l'espressione «kszta?cenie powszechnie lub wy?sze» [insegnamento generale o superiore]. Tuttavia, la stragrande maggioranza delle altre versioni linguistiche di tale disposizione utilizza un'espressione che si dovrebbe tradurre piuttosto come «insegnamento scolastico o universitario»: «enseignement scolaire ou universitaire» nella versione francese, «school or university education» nella versione inglese, «Schul- und Hochschulunterricht» nella versione tedesca e così via. Paradossalmente, tuttavia, tale deviazione terminologica consente una migliore comprensione della volontà del legislatore dell'Unione per quanto riguarda l'ambito di applicazione dell'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della direttiva in esame. Si tratta, in particolare, di un'istruzione generale, vale a dire accessibile a tutti - ed ai livelli più bassi addirittura obbligatoria -, e generalizzata, che comprende cioè una vasta gamma di conoscenze, erogata nell'ambito del sistema scolastico e universitario di ogni Stato membro. Siffatto sistema, chiamato in alcuni paesi istruzione nazionale, suddiviso in più livelli che si possono genericamente definire

come primario, secondario e superiore, garantisce alla popolazione una vasta gamma di conoscenze e competenze che consentono di operare nella società moderna, sia nella sfera privata sia in quella professionale.

14. Il suddetto sistema di istruzione generale si caratterizza, tra l'altro, per il fatto che esso è fortemente e ampiamente disciplinato dalla legge. Le disposizioni di legge definiscono la struttura del sistema scolastico e il funzionamento delle scuole, i programmi di studio, le qualifiche degli insegnanti e, infine, le regole per l'ottenimento di diplomi.

15. Nella maggior parte degli Stati membri tale sistema di istruzione è basato sulle scuole pubbliche in cui l'istruzione è spesso fornita a titolo gratuito o parzialmente gratuito. Ovviamente, in caso di istruzione gratuita, non si pone il problema di assoggettamento all'IVA. Tuttavia, il sistema scolastico pubblico può essere integrato anche con le scuole private che forniscono servizi di istruzione a titolo oneroso. Può accadere che anche nelle scuole pubbliche alcuni servizi di istruzione siano forniti a titolo oneroso. Tali servizi, in linea di principio, dovrebbero essere assoggettati all'IVA. Tuttavia, per evitare, da un lato, l'aumento dei costi di tali servizi per gli utenti e, dall'altro lato, la distorsione della concorrenza tra soggetti pubblici e privati, il legislatore dell'Unione ha introdotto l'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della direttiva 2006/112 relativa all'attività definita come insegnamento scolastico o universitario. Pertanto, la disposizione in esame deve essere interpretata nel senso che qualora nell'ambito del sistema di istruzione generale (scolastico) o superiore (universitario) di uno Stato membro alcuni servizi siano forniti a titolo oneroso, tanto dalle scuole pubbliche («enti di diritto pubblico» secondo la terminologia usata nella disposizione stessa) quanto dalle scuole private («altri organismi riconosciuti come aventi finalità simili»), tali servizi sono esenti da IVA.

16. In base alle informazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale in esame, le lezioni di scuola guida non sono invece parte integrante del sistema di istruzione generale in Germania. Per quanto di mia conoscenza, in altri Stati membri, la situazione è simile. Si tratta di un servizio consistente nel trasferimento di alcune competenze specialistiche che consentono di ottenere l'abilitazione alla guida dei veicoli a motore sulle strade pubbliche. Tale servizio viene fornito a titolo oneroso da enti specializzati come la società A & G Fahrschul-Akademie i quali - anche se in alcune lingue vengono comunemente chiamati scuole («auto-écoles», «Fahrschule») - non entrano a far parte del sistema scolastico dei singoli Stati membri.

17. Pertanto, la nozione di insegnamento scolastico o universitario di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112 non comprende servizi che non sono parte integrante del sistema di istruzione dei singoli Stati membri e sono forniti da soggetti non appartenenti al sistema scolastico di quei paesi, come quello delle lezioni di scuola guida fornito da centri specializzati.

Scopo dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della direttiva 2006/112

18. Ricomprendere le scuole guida nell'ambito della nozione di insegnamento scolastico o universitario o, perfino, nell'esenzione prevista dalla disposizione in esame, a mio parere, non sarebbe compatibile con lo scopo di tale disposizione.

19. L'articolo 132 della direttiva 2006/112 è contenuto nel capo 2, intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», del titolo IX della stessa direttiva. La ratio delle esenzioni previste dal suddetto articolo e, quindi, anche dal suo paragrafo 1, lettera i) è dunque l'interesse pubblico in ragione del quale sono svolte le attività che beneficiano di tale esenzione.

20. Per quanto riguarda i servizi di istruzione generale di livello primario, secondario e superiore l'interesse pubblico è abbastanza evidente. L'acquisizione di un certo bagaglio di

conoscenze e competenze è indispensabile per vivere nella società moderna ed è nell'interesse non solo di ogni singola persona ma anche della società intesa nel suo complesso poiché permette il suo buon funzionamento. Per tale ragione, l'istruzione fino a un certo livello è perfino obbligatoria. Tuttavia, l'interesse pubblico non si limita a garantire il solo livello di istruzione obbligatoria. Infatti, la società moderna non potrebbe funzionare né svilupparsi dal punto di vista economico, culturale e politico se non ci fossero risorse umane altamente qualificate il cui livello di istruzione vada ben oltre quello obbligatorio. Non a caso si parla di esse come di società basate sulla conoscenza(4).

21. Per tali ragioni, gli Stati moderni, ivi compresi gli Stati membri, investono notevoli risorse finanziarie per il mantenimento e lo sviluppo dei sistemi di istruzione. Pertanto, sarebbe incoerente se allo stesso tempo limitassero l'accesso al sistema di istruzione aumentando, attraverso l'imposizione fiscale, il costo dei servizi ivi forniti. Ciò contrasterebbe anche con il principio di uguaglianza poiché renderebbe più difficoltoso l'accesso al sistema di istruzione alle persone meno abbienti. Occorre, infine, ricordare che il costo dell'istruzione dei ragazzi è di norma sostenuto dai genitori. Spesso si tratta di un costo molto elevato che occorre sostenere non una tantum, ma per un periodo più lungo. Se il costo dell'istruzione superasse le capacità finanziarie dei genitori, questi potrebbero rinunciare non solo alla formazione dei loro figli, ma perfino alla loro nascita e tale circostanza potrebbe comportare, a sua volta, problemi di carattere demografico, ben noti in molti Stati membri.

22. Tutto ciò giustifica l'esenzione dell'insegnamento scolastico e universitario di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della direttiva 2006/112.

23. Tuttavia, come ha giustamente rilevato il governo tedesco nelle sue osservazioni, è difficile individuare un interesse pubblico che possa giustificare l'esenzione dall'IVA delle lezioni di scuola guida dei veicoli a motore. Tale competenza è senza dubbio molto utile, tuttavia, la sua acquisizione è nell'interesse dei singoli e non della società intesa nel suo complesso. Infatti, essa non è sotto alcun profilo determinante per il buon funzionamento della società così come lo è l'acquisizione da parte della collettività di un certo livello minimo di istruzione.

24. Certo, in alcune circostanze, ad esempio nei territori più isolati o per lo svolgimento di alcune professioni, spostarsi con il proprio veicolo potrebbe essere perfino indispensabile. Tuttavia, il conseguimento delle abilitazioni necessarie a tal fine è soprattutto nell'interesse delle singole persone e non già in quello pubblico e non giustifica l'esenzione dall'IVA. Per lo stesso principio, non sono esenti dall'IVA, ma sono al più assoggettati ad un'aliquota di imposta ridotta alcuni beni essenziali per la vita quali i generi alimentari, l'abbigliamento o le case. Inoltre, la circolazione con un proprio veicolo richiede non solo il conseguimento delle abilitazioni a tal fine richieste, ma anche l'acquisto del veicolo stesso. E dunque per tali ragioni occorrerebbe esentare dall'imposta anche l'acquisto di automobili?

25. Con riferimento alle lezioni di scuola guida non vi è nemmeno il rischio di distorsione della concorrenza dovuta alla tassazione di tale servizio dal momento che non esiste alcun sistema di soggetti pubblici che fornisca questo tipo di servizi a titolo gratuito e con il quale i soggetti privati dovrebbero concorrere. A differenza di quanto avviene nel sistema scolastico, le lezioni di scuola guida sono, in linea di principio, a titolo oneroso.

26. Non mi convince, infine, l'argomento addotto in particolare dalla società A & G Fahrschul-Akademie, secondo il quale l'interesse pubblico si rinverrebbe nella riduzione, attraverso un'adeguata formazione dei conducenti, del numero degli incidenti e nel conseguente miglioramento della sicurezza stradale.

27. La circolazione dei veicoli sulle strade pubbliche comporta naturalmente determinati rischi

tra cui quello del verificarsi di incidenti e delle conseguenze che ne derivano. Al fine di ridurre tali rischi, la possibilità di guidare i veicoli è regolamentata dallo Stato attraverso la previsione del requisito del possesso di specifiche abilitazioni. Tale requisito serve proprio affinché i conducenti possiedano conoscenze e competenze necessarie per consentire loro di guidare in modo sicuro. Pertanto, l'interesse pubblico alla sicurezza della circolazione stradale si realizza in questo contesto attraverso il requisito del possesso dei titoli abilitativi per la guida dei veicoli. Invece, l'acquisizione di conoscenze e competenze necessarie per ottenere tali abilitazioni, attraverso la partecipazione alle lezioni di scuola guida, è già nell'interesse personale dei singoli.

28. Come ho evidenziato in precedenza, le esenzioni dall'IVA di cui all'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 riguardano attività di interesse pubblico che costituiscono, al contempo, la ratio di tali esenzioni. Pertanto, le disposizioni del suddetto paragrafo 1 non possono essere interpretate nel senso di comprendere tra le esenzioni attività che non siano di pubblico interesse. Ciò non è imposto solamente dal principio di interpretazione restrittiva delle eccezioni quali sono le esenzioni dall'IVA. Infatti, il sistema dell'IVA si basa sull'imposizione fiscale generalizzata di tutte le operazioni in ogni fase del commercio con il trasferimento della pressione fiscale verso la fase del consumo. Ogni esenzione dall'imposta mina il corretto funzionamento del suddetto sistema. Per questo motivo tali esenzioni dovrebbero essere applicate solo nei casi in cui sono essenziali o giustificate da finalità specifiche quali, ad esempio, la riduzione dei costi dei servizi di interesse pubblico. Si dovrebbe evitare, invece, di ricorrere alle esenzioni in situazioni in cui l'imposizione sia possibile e non si ponga in contrasto con questo tipo di finalità specifiche (5).

29. Per le ragioni sopra esposte, ritengo che l'esenzione dall'IVA delle lezioni di scuola guida non trovi giustificazione alla luce delle finalità perseguite dall'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112.

Giurisprudenza della Corte sulle esenzioni di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112.

30. Non è mia intenzione fare in questa sede una panoramica completa della giurisprudenza della Corte concernente le esenzioni dall'IVA previste dall'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j) della direttiva 2006/112, ritengo, infatti, che non vi sia tale necessità. Tuttavia, sia il giudice del rinvio, sia alcune parti del procedimento e, in particolare, la società A & G Fahrschul-Akademie nonché i governi spagnolo e italiano richiamano talune affermazioni contenute nelle sentenze della Corte che, a loro avviso, potrebbero portare a conclusioni diverse rispetto a quelle esposte nelle mie precedenti considerazioni. Pertanto, si rende necessario fornire al riguardo alcuni chiarimenti.

31. In primo luogo, nella causa Commissione/Germania (C-287/00), la Corte si pronunciava sulla questione se le attività di ricerca effettuate a titolo oneroso potessero essere considerate come prestazioni di servizi strettamente connessi all'insegnamento universitario ai sensi dell'articolo 13, parte A, n. 1, lettera i) della direttiva 77/388/CEE del Consiglio (6). In tale occasione la Corte ha affermato che la nozione di servizi strettamente connessi all'insegnamento scolastico o universitario non deve essere interpretata in modo particolarmente restrittivo (7). Ritengo, tuttavia, non opportuno attribuire a tale affermazione un significato troppo esteso. Il legislatore dell'Unione ha appositamente utilizzato una nozione generica di servizi strettamente connessi per consentire, in sede di applicazione della legge, di includere nell'esenzione diverse tipologie di servizi che nella pratica potrebbero essere collegati all'attività di insegnamento più strettamente intesa. Può trattarsi, ad esempio, di servizi di ristorazione qualora essi vengano forniti dagli studenti di un istituto d'insegnamento nell'ambito del programma di studio (8). Pertanto, una definizione ristretta di tale nozione data dalla Corte si porrebbe in diretto contrasto con la volontà del legislatore e con le finalità della disposizione. Tuttavia, ciò non significa che un'interpretazione altrettanto estensiva debba essere applicata alle altre nozioni utilizzate nell'articolo 132, paragrafo

1, lettera i) della direttiva 2006/112 e, in particolare, a quelle che, come la nozione di insegnamento scolastico o universitario, delimitano l'ambito dell'esenzione dall'IVA prevista da tale disposizione.

32. In secondo luogo, la società A & G Fahrschul-Akademie nonché i governi spagnolo e italiano richiamano un'affermazione della Corte che in questa sede vale la pena citare per esteso. In particolare, la Corte ha stabilito che la nozione di insegnamento scolastico o universitario ai sensi dell'attuale articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112, «non si limita ai soli insegnamenti che si concludono con esami volti all'ottenimento di una qualifica o che consentono di acquisire una formazione per l'esercizio di un'attività professionale, ma comprende altre attività in cui l'istruzione viene fornita nelle scuole o nelle università per sviluppare le conoscenze e le attitudini degli scolari o degli studenti, purché tali attività non abbiano carattere puramente ricreativo» (9).

33. Le summenzionate parti del procedimento deducono, da tale affermazione, che ogni attività consistente nella trasmissione di conoscenze o competenze, purché non abbia carattere puramente ricreativo, rientri nelle esenzioni previste dalla disposizione in esame. E poiché, invece, è evidente che le lezioni di scuola guida non hanno carattere né finalità puramente ricreative, tale esenzione dovrebbe estendersi anche all'attività delle scuole guida.

34. A mio avviso, tuttavia, tale ragionamento si basa su un'interpretazione selettiva di un frammento decontestualizzato della sentenza della Corte.

35. In primo luogo, infatti, tale interpretazione ignora le parole contenute nel frammento citato, vale a dire «nelle scuole o università». Tali parole rimandano direttamente al tenore letterale dell'attuale articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j) della direttiva 2006/112 in base al quale, nelle versioni linguistiche diverse da quella polacca, l'esenzione è prevista a favore dell'insegnamento scolastico o universitario. Come rilevato nei punti da 13 a 17 delle presenti conclusioni, tale nozione dovrebbe essere interpretata in riferimento al sistema di istruzione generale delle scuole primarie, secondarie e superiori. Pertanto, dal citato frammento della sentenza della Corte, non si può desumere che un'attività svolta al di fuori di tale sistema possa beneficiare dell'esenzione purché non abbia carattere puramente ricreativo.

36. In secondo luogo, nei casi sopra citati, la Corte non si è pronunciata sull'appartenenza al suddetto sistema di istruzione di istituti specifici(10), bensì sulla possibilità di includere nell'esenzione una specifica materia di insegnamento. La Corte è arrivata alla conclusione secondo la quale tale esenzione può comprendere non solo gli insegnamenti che sono parte integrante dell'istruzione generale obbligatoria svolta in determinate tipologie di istituti, ma anche altri insegnamenti purché non abbiano carattere puramente ricreativo. Tuttavia, questo a condizione che l'insegnamento si svolga nell'ambito del sistema di istruzione scolastico o universitario e non completamente al di fuori di esso.

37. È pur vero che nella sentenza Haderer la Corte ha incluso nell'esenzione, a quanto pare, gli insegnamenti svolti in istituti specifici quali sono, in Germania, le cosiddette università popolari («Volkshochschule»). Tuttavia, occorre precisare che in quella sede la Corte si pronunciava su una questione sottoposta dal giudice del rinvio basata sul presupposto che tali tipologie di istituti appartenessero al sistema scolastico o universitario ai sensi dell'attuale articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j) della direttiva 2006/112. Del resto, la Corte ha rimandato alla decisione finale del giudice del rinvio la risoluzione di tale dubbio sollevato dall'amministrazione fiscale, parte del procedimento principale. Quindi, per quanto sia lecito interrogarsi se l'attività delle Volkshochschule sia compresa nell'insegnamento scolastico o universitario ai sensi della disposizione in esame, ritengo che non sussistono dubbi, invece, sul fatto che l'attività delle scuole guida non possa essere ivi compresa.

38. Infine, dalla giurisprudenza della Corte è possibile desumere che la nozione di insegnamento scolastico o universitario ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j) della direttiva 2006/112 non dovrebbe essere interpretata con riferimento ai sistemi di istruzione dei singoli Stati membri dato che tali sistemi possono differenziarsi tra loro e questo potrebbe comportare una differente applicazione delle esenzioni previste da tali disposizioni, in contrasto con gli obiettivi della direttiva in esame (11). Tuttavia, detto principio non può essere generalizzato dato che è lo stesso articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della direttiva in esame a rimandare, inevitabilmente, ai sistemi nazionali di istruzione sancendo che l'esenzione è riconosciuta a beneficio delle attività esercitate «da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili». A mio avviso, tale affermazione della Corte, inserita nel contesto della fattispecie in esame, implica solamente che, la circostanza per cui in certe lingue i centri di istruzione automobilistica vengano chiamati «scuola», non significa automaticamente riconoscere che essi esercitano un'attività di insegnamento scolastico o universitario ai sensi della disposizione in esame.

Lezioni di scuola guida intese come formazione professionale

39. Secondo il governo spagnolo, le lezioni di scuola guida dovrebbero essere esenti da IVA in base all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della direttiva 2006/112 non già come insegnamento scolastico o universitario, bensì come formazione professionale. Il suddetto governo sostiene che l'ottenimento dell'abilitazione alla guida di veicoli sia indispensabile per l'esercizio di alcune professioni e spesso anche per il raggiungimento del luogo di lavoro.

40. Ritengo, tuttavia, che tale punto di vista non sia condivisibile, almeno per quanto concerne la fattispecie in esame.

41. In base a quanto emerge dal rinvio pregiudiziale, il procedimento principale concerne un'eventuale esenzione dall'IVA delle lezioni di scuola guida per l'ottenimento della patente di guida per le categorie B e C1. Le categorie delle patenti di guida sono attualmente armonizzate dalla direttiva 2006/126/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 dicembre 2006, concernente la patente di guida (12). Mentre la categoria B riguarda le autovetture e i veicoli commerciali (13), la categoria C1, invece, gli autocarri leggeri (14).

42. Per quanto concerne la patente di guida per la categoria B, si tratta di una patente di base, richiesta per la guida di autovetture ad uso privato. Come osservato dal governo spagnolo, il possesso della patente di guida per detta categoria può essere, in effetti, indispensabile per lo svolgimento di alcune professioni quali, ad esempio, l'esercizio del servizio di taxi. Tuttavia, questo vale per molte competenze a partire dalla capacità di leggere e scrivere. Per questo motivo l'insegnamento della scrittura dovrebbe essere considerato come formazione professionale? A mio avviso, per formazione professionale si dovrebbe solo intendere un'attività volta

all'acquisizione di conoscenze e competenze utilizzate esclusivamente o principalmente ai fini dell'attività professionale oppure, eventualmente, un'attività espressamente rivolta a coloro che intendono acquisire specifiche competenze professionali. Il riconoscimento di una determinata formazione come formazione professionale solo per il fatto che le competenze grazie ad essa acquisite possono essere utilizzate anche ai fini dell'attività professionale, potrebbe comportare potenzialmente un'estensione illimitata della portata di tale nozione. Ragionando per assurdo, l'acquisizione di una qualsiasi competenza può essere indispensabile per l'esercizio, ad esempio, della professione di istruttore della competenza stessa. Per tale ragione, le lezioni di scuola guida per l'ottenimento della patente di guida per la categoria B non si possono considerare, a mio parere, come formazione professionale.

43. Per quanto riguarda la patente di guida per la categoria C1, la situazione è più complessa. La patente di guida per tale categoria abilita alla conduzione di veicoli pesanti di massa massima autorizzata fino a 7,5 tonnellate. Tali veicoli vengono solitamente utilizzati per il trasporto di merci su strada a titolo oneroso e, pertanto, per l'esercizio di un'attività professionale. Tuttavia, la patente di guida per tale categoria può essere anche indispensabile per fini privati come, ad esempio, per condurre gli autocaravan poiché la massa massima di tali veicoli supera spesso 3,5 tonnellate. Pertanto, le lezioni di scuola guida per l'ottenimento della patente di guida per la categoria C1 potrebbero essere considerate come formazione professionale se il giudice nazionale stabilisse, ad esempio, che tale formazione sia rivolta a coloro che intendono esercitare un'attività nel settore del trasporto di merci su strada e costituisca parte integrante della formazione di queste persone. Nella fattispecie in esame, dalla domanda pregiudiziale non emerge, invece, che il giudice del rinvio abbia così stabilito ed è evidente che le questioni pregiudiziali non concernono la nozione di formazione professionale di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della direttiva 2006/112. Pertanto, nella fattispecie in esame non vi sono i presupposti affinché le lezioni di scuola guida per l'ottenimento della patente di guida per la categoria C1 possano essere considerate come formazione professionale.

Nota finale e proposta di soluzione

44. Come ho già rilevato in precedenza, le disposizioni in materia di patenti di guida sono nel diritto dell'Unione armonizzate in base alla direttiva 2006/126. L'articolo 2, paragrafo 1 di detta direttiva sancisce il principio di reciproco riconoscimento delle patenti di guida rilasciate dagli Stati membri. Ciò significa che ogni persona residente nel territorio dell'Unione europea può ottenere una patente di guida in qualsiasi Stato membro e utilizzarla in tutti gli Stati membri incluso anche lo Stato membro dell'attuale luogo di residenza. Pertanto, le scuole guida nei diversi Stati membri possono essere in diretta concorrenza tra loro. Per tale ragione, è molto importante, a mio parere, che la Corte dia una risposta univoca relativa alla possibilità di esentare le scuole guida dall'IVA, senza rimandare ai giudici nazionali per ulteriori accertamenti poiché le decisioni nazionali contrastanti in materia dell'esenzione in esame potrebbero provocare una distorsione della concorrenza. Dovrebbe essere facile giungere a siffatta soluzione dato che nella prassi l'organizzazione dell'insegnamento di guida in tutti gli Stati membri è, per quanto di mia conoscenza, simile, nel senso che si basa su centri privati specializzati non appartenenti al sistema di istruzione generale che come attività principale svolgono tale attività di formazione a titolo oneroso.

45. Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alla prima questione nel senso che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che le lezioni di scuola guida per l'ottenimento dell'abilitazione alla guida di veicoli (patente di guida) per le categorie B e C1 non sono comprese nell'ambito della nozione di insegnamento scolastico o universitario ai sensi di tale disposizione.

Sulla seconda questione pregiudiziale

46. Con la seconda domanda pregiudiziale il giudice del rinvio sembra partire dal presupposto per cui il riconoscimento degli organismi che operano nel campo di insegnamento scolastico o universitario come aventi finalità simili a quelle degli enti di diritto pubblico che svolgono tale attività, sia un requisito per l'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della direttiva 2006/112, separato ed indipendente. Infatti, tale giudice mira a stabilire, in caso di risposta affermativa alla prima questione pregiudiziale, quale sia il fondamento per riconoscere le scuole guida come «organismi aventi finalità simili».

47. Ritengo, tuttavia, che le due questioni siano tra loro legate indissolubilmente. Come ho rilevato in precedenza, la nozione di insegnamento scolastico o universitario, ai sensi della disposizione in esame, deve essere interpretata nel senso che essa comprende i sistemi, esistenti in ogni Stato membro, di istruzione generale e generalizzata impartita all'interno di scuole e università. Ogni soggetto che svolge un'attività formativa nell'ambito di tale sistema ha, in questo senso, finalità simili a quelle degli enti di diritto pubblico; infatti, il tenore della disposizione in esame si fonda sul presupposto che tale sistema sia costituito, in linea di principio, da enti di diritto pubblico. Anche se in un dato Stato membro il sistema di istruzione scolastico e universitario si basasse esclusivamente su soggetti di diritto privato, questi dovrebbero essere riconosciuti come aventi finalità simili ai sensi di tale disposizione e compresi nell'esenzione. Invece, se un'attività esercitata da un soggetto non rientra nell'insegnamento scolastico o universitario, tale soggetto, per definizione, non può essere riconosciuto come avente finalità simili a quelle degli enti di diritto pubblico che impartiscono siffatto insegnamento, indipendentemente dalla misura in cui la sua attività viene regolamentata dalla legge.

Sulle questioni pregiudiziali terza e quarta

48. Con la terza e quarta domanda pregiudiziale il giudice del rinvio mira, in sostanza, a stabilire se le lezioni di scuola guida organizzate da un soggetto, qual è la società A & G Fahrschul-Akademie, possano essere considerate come lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera j) della direttiva 2006/112. Il giudice del rinvio pone tali questioni presumibilmente in caso di risposta negativa alla seconda questione ma affermativa alla prima. Alla luce della risposta che propongo di dare alla prima questione pregiudiziale, non vi sarebbe necessità, in linea di principio, di rispondere alle questioni terza e quarta. Tuttavia, ritengo necessario fornire alcuni chiarimenti in merito all'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera j) della direttiva in esame.

49. La suddetta disposizione costituisce un'integrazione dell'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della medesima direttiva. L'insegnamento scolastico o universitario è, di norma, erogato da organismi a tal fine costituiti e, più in generale, dalle scuole e università. Tuttavia può accadere che alcune attività supplementari, anche se riguardano gli stessi insegnamenti scolastici, sono impartite personalmente da singoli insegnanti a studenti specifici, al di fuori del normale programma delle attività previste in una data scuola. Inoltre, alcuni studenti, per motivi di salute o per altre ragioni, non usufruiscono dell'insegnamento in modalità ordinaria, vale a dire a scuola, ma svolgono un percorso formativo individuale, spesso a casa. Tali attività non sarebbero comprese nell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112 poiché non sono svolte da specifici enti di diritto pubblico o da altri organismi. La disposizione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera j) della direttiva in esame è funzionale ad integrare tale lacuna.

50. Ne derivano, a mio parere, due conclusioni.

51. In primo luogo, la nozione di insegnamento scolastico o universitario di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera j) della direttiva 2006/112 dovrebbe essere interpretata nello stesso modo in cui è stata interpretata la nozione di cui alla lettera i) del medesimo paragrafo. Se, pertanto, conformemente alla soluzione che ho proposto per la prima questione pregiudiziale, la nozione di insegnamento scolastico o universitario non comprende le lezioni di scuola guida, questo vale tanto per la lettera i), quanto per la lettera j) dell'articolo 132, paragrafo 1. Di conseguenza ciò esclude la possibilità che le scuole guida possano beneficiare dell'esenzione prevista da tale disposizione, indipendentemente dalle altre condizioni ivi contenute.

52. In secondo luogo, il termine «insegnante» utilizzato nell'articolo 132, paragrafo 1, lettera j) della direttiva 2006/112 deve essere interpretato letteralmente in base al significato che tale parola assume nel linguaggio comune. Orbene, in tutte le lingue a me conosciute, la parola insegnante («enseignant», «Lehrer», «teacher», etc.), intesa come una professione, si riferisce sempre ed esclusivamente ad una persona fisica (15). Pertanto, l'interpretazione letterale della disposizione in esame esclude che essa si possa applicare alle persone giuridiche.

53. Tale conclusione non contrasta con il principio di neutralità fiscale richiamato dal giudice del rinvio e anche dalla società A & G Fahrschul-Akademie. Secondo la loro opinione il suddetto principio esclude un trattamento differenziato a causa della forma giuridica dei soggetti passivi che esercitano una medesima attività.

54. Tuttavia, come ho rilevato in precedenza, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera j) della direttiva 2006/112 costituisce solo un'integrazione dell'esenzione prevista dalla lettera i) del medesimo paragrafo e non dovrebbe essere interpretata separatamente da questa. E quest'ultima disposizione prevede l'esenzione dell'insegnamento scolastico o universitario erogato da enti di diritto pubblico e altri organismi. La portata della nozione di altri organismi è, senza dubbio, sufficientemente ampia da includere qualsiasi persona giuridica che svolga tale attività(16). Se l'insegnamento scolastico o universitario è erogato da una persona giuridica, allora esso è esente in base all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della direttiva in esame, qualora, invece, sia svolto sotto forma di lezioni impartite individualmente da un insegnante, persona fisica, è esente ai sensi della lettera j) del medesimo paragrafo. Il principio di neutralità fiscale non è in alcun modo compromesso.

55. La tesi secondo la quale l'articolo 132, paragrafo 1, lettera j) della direttiva 2006/112 concerne esclusivamente persone fisiche non rimette nemmeno in discussione la circostanza rilevata dalla società A & G Fahrschul-Akademie e dai governi italiano e austriaco in forza della quale, secondo la giurisprudenza della Corte, l'attività cui si riferisce tale disposizione deve essere svolta per proprio conto e sotto la propria responsabilità (17). Ma questo non è l'unico requisito richiesto per l'applicazione della suddetta disposizione, infatti tutte le cause in cui la Corte ha finora interpretato tale disposizione (18) riguardavano persone fisiche(19). Non basta pertanto, come invece sostengono le summenzionate parti interessate, che le lezioni siano impartite per proprio conto e sotto la propria responsabilità, ma devono essere soddisfatte anche altre condizioni di applicazione della disposizione in esame, incluso lo status di insegnante e questo può essere attribuito esclusivamente a persone fisiche.

56. Certo, una scuola guida si avvale di istruttori che sono persone fisiche. Tuttavia ciò non giustifica l'esenzione di una scuola guida dall'IVA in base all'articolo 132, paragrafo 1, lettera j) della direttiva 2006/112. Come ha già avuto modo di dichiarare la Corte, un'attività svolta da una persona fisica tramite un terzo soggetto non può beneficiare dell'esenzione prevista da tale disposizione(20). Sarebbe illogico, pertanto, ammettere ora che lo stesso terzo soggetto possa beneficiare di tale esenzione.

57. Indipendentemente dal fatto che le lezioni di scuola guida possano considerarsi come insegnamento scolastico o universitario, un soggetto che come la società A & G Fahrschul-Akademie gestisce esercita tale attività, non può considerarsi un insegnante ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera j) della direttiva 2006/112 e non beneficia dell'esenzione dall'IVA prevista da tale disposizione. Altro caso sarebbe, eventualmente, se gli istruttori di guida impartissero per proprio conto e sotto la propria responsabilità lezioni di guida individuali. Tuttavia non è questo l'oggetto delle questioni pregiudiziali della fattispecie in esame.

Conclusioni

58. Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) nel seguente modo:

L'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che le lezioni di scuola guida per l'ottenimento dell'abilitazione alla guida di veicoli (patente di guida) per le categorie B e C1 non rientrano nella nozione di insegnamento scolastico o universitario ai sensi di tale disposizione.

1 Lingua originale: il polacco.

2 GU 2006, L 347, pag. 1.

3 Più precisamente, il governo spagnolo propone di riconoscere che le lezioni di scuola guida rientrano nell'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della direttiva 2006/112 come formazione professionale. Esaminerò questo aspetto nell'ultima parte della prima questione pregiudiziale.

4 V., ad esempio: UNESCO, *Towards Knowledge Societies*, 2005.

5 V., in tal senso, da ultimo, sentenza del 21 settembre 2017, Aviva, C?605/15, EU:C:2017:718, punti da 28 a 30, e giurisprudenza ivi citata.

6 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 (GU L 145, pag. 1), abrogata e sostituita dalla direttiva 2006/112. L'articolo 13, parte A, n. 1, lettera i) di tale direttiva corrisponde all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della direttiva 2006/112.

7 Sentenza del 20 giugno 2002, Commissione/Germania, C?287/00, EU:C:2002:388, punto 47.

8 V., sentenza del 4 maggio 2017, Brockenhurst College, C?699/15, EU:C:2017:344, dispositivo.

9 Sentenze: del 14 giugno 2007, Haderer, C?445/05, EU:C:2007:344, punto 26, del 28 gennaio 2010, Eulitz, C?473/08, EU:C:2010:47, punto 29.

10 V., in particolare, sentenza del 14 giugno 2007, Haderer, C?445/05, EU:C:2007:344, punto 27, in cui la Corte ha espressamente rimesso tale questione alla valutazione del giudice del rinvio.

- 11 V., in particolare, sentenza del 14 giugno 2007, Haderer, C?445/05, EU:C:2007:344, punti 25 e 26.
- 12 GU 2006, L 403, pag. 18.
- 13 «autoveicoli la cui massa massima autorizzata non supera 3.500 kg e progettati e costruiti per il trasporto di non più di otto persone oltre al conducente [...]» [articolo 4, paragrafo 4, lettera b), della direttiva 2006/126];
- 14 «autoveicoli diversi da quelli nelle categoria D1 o D la cui massa massima autorizzata è superiore a 3 500 kg, ma non superiore a 7 500 kg, progettati e costruiti per il trasporto di non più di otto passeggeri, oltre al conducente [...]» [articolo 4, paragrafo 4, lettera d) della direttiva 2006/126].
- 15 V., in tal senso, sentenza del 7 settembre 1999, Gregg, C?216/97, EU:C:1999:390, punto 14.
- 16 V., in tal senso, sentenza del 7 settembre 1999, Gregg, C?216/97, EU:C:1999:390, punto 17.
- 17 Sentenza del 14 giugno 2007, Haderer, C?445/05, EU:C:2007:344, punto 30 e dispositivo.
- 18 Più precisamente, le cause in cui la Corte ha interpretato il suo corrispondente ai sensi della direttiva 77/388.
- 19 È pur vero che nel caso deciso con la sentenza del 28 gennaio 2010, Eulitz, C?473/08, EU:C:2010:47, il soggetto passivo nonché ricorrente era una persona giuridica (una società). Tuttavia, come la stessa Corte ha dichiarato in tale pronuncia (punto 19), l'attività oggetto della controversia non era esercitata da tale persona giuridica ma da uno dei suoi soci, un ingegnere diplomato. La Corte ha ribadito tale circostanza anche nel dispositivo (V., dispositivo della sentenza, punto 2).
- 20 Sentenza del 28 gennaio 2010, Eulitz, C?473/08, EU:C:2010:47, punto 2 del dispositivo.