

Causa C-373/19

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

13 maggio 2019

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data della decisione di rinvio:

27 marzo 2019

Ricorrente in cassazione:

Finanzamt München III

Resistente in cassazione:

Dubrovin & Tröger – Aquatics

(omissis)

BUNDESFINANZHOF (Corte tributaria federale, Germania)

(omissis)

ORDINANZA

Nella causa

Finanzamt München (omissis), III, (omissis)

resistente in primo grado e ricorrente in cassazione,

contro

Dubrovin & Tröger – Aquatics (omissis) München,

ricorrente in primo grado e resistente in cassazione,

(omissis)

in materia di imposta sulla cifra d'affari (IVA) dal 2007 al 2011

la Quinta Sezione

(omissis)

così ha deliberato in data 27 marzo 2019.

I. Vengono sottoposte alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali: **[Or. 2]**

1) Se la nozione di insegnamento scolastico o universitario di cui all'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, comprenda anche le lezioni di nuoto.

2) Se il riconoscimento di un organismo ai sensi dell'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, quale organismo avente finalità simili agli organismi di diritto pubblico cui spettano i compiti dell'educazione dell'infanzia e della gioventù, dell'insegnamento scolastico o universitario, della formazione o della riqualificazione professionale, possa derivare dalla circostanza che le lezioni impartite da tale organismo riguardano l'apprendimento di una competenza di base di livello elementare (nella specie: il nuoto).

3) In caso di risposta negativa alla seconda questione: Se la nozione di esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, presupponga che il soggetto passivo sia un imprenditore individuale.

II. Il procedimento è sospeso sino alla pronuncia della Corte di giustizia dell'Unione europea. **[Or. 3]**

M o t i v a z i o n e

I.

La ricorrente in primo grado e resistente in cassazione (in prosieguo: la «ricorrente»), una società di diritto civile fondata da X e Y, gestisce una scuola di nuoto.

Detta società teneva essenzialmente corsi per bambini («Goldfisch», «Seepferdchen» e «Kaulquappe») per i quali percepiva un compenso dai partecipanti ai corsi o dai loro genitori. Nel corso «Kaulquappe» venivano trasmesse a bambini a partire da quattro anni le conoscenze di base delle posizioni

di nuoto a rana e dorso. Nei due corsi superiori «Goldfisch» e «Seepferdchen» venivano approfondite le conoscenze e tecniche di nuoto acquisite.

La ricorrente considerava le proprie prestazioni esenti dall'IVA.

In seguito a un accertamento speciale sull'IVA, la resistente e ricorrente in cassazione [in prosieguo: il «Finanzamt» (amministrazione tributaria)] riteneva che, ai sensi del diritto nazionale, le prestazioni della ricorrente non fossero esenti in forza né dell'articolo 4, punto 21, né dell'articolo 4, punto 22, dell'Umsatzsteuergesetz (legge sull'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: l'«UStG»).

Per gli anni controversi dal 2007 al 2009 venivano di conseguenza emessi avvisi di liquidazione annuale dell'IVA in base ai quali le prestazioni della ricorrente erano trattate come imponibili alla normale aliquota. Inoltre il Finanzamt emetteva per gli anni in discussione 2010 e 2011 avvisi di liquidazione annuale dell'IVA rettificati il 3 settembre 2012 e 12 agosto 2013. La relativa opposizione veniva respinta.

Nel corso del procedimento giurisdizionale in materia tributaria venivano emessi, in data 21 dicembre 2017, avvisi di liquidazione annuale dell'IVA rettificati per gli anni controversi dal 2007 al 2011, che formavano oggetto del procedimento giurisdizionale [Or. 4] in materia tributaria ai sensi dell'articolo 68 del Finanzgerichtsordnung (codice di procedura tributaria; in prosieguo: l'«FGO»). Il Finanzamt insisteva sull'obbligo di assoggettamento all'imposta delle prestazioni, tenendo tuttavia conto a questo punto anche di una detrazione dell'imposta versata a monte.

Il Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania) accoglieva il ricorso. Secondo (omissis), le prestazioni della ricorrente in effetti non sono esenti ai sensi del diritto nazionale, ma ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»), nell'interpretazione della Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «Corte») e del Bundesfinanzhof. L'insegnamento di tecniche fondamentali del nuoto costituirebbe un insegnamento scolastico. Inoltre, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera j), della direttiva IVA sarebbe applicabile non solo a imprenditori individuali, bensì anche a società di diritto civile.

Il Finanzamt ha impugnato tale decisione proponendo il presente ricorso per cassazione, con il quale esso fa valere che le prestazioni della ricorrente non sarebbero esenti neppure ai sensi del diritto dell'Unione, non essendo la ricorrente un insegnante privato. La ricorrente contesta tale tesi.

II.

(omissis)

1. Ambito normativo

a) Diritto dell'Unione europea

Ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva IVA, gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: **[Or. 5]**

«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».

b) Diritto nazionale

In forza dell'articolo 4, punto 21, dell'UStG, tra le operazioni rientranti nell'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, dell'UStG sono esentate:

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

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

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

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

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

bb) presso scuole private e altri istituti di formazione generale o professionale, purché questi soddisfino i requisiti di cui alla lettera a)».

Ai sensi dell'articolo 4, punto 22, dell'UStG sono inoltre esentate

«a) le prestazioni relative a conferenze, corsi e altre lezioni economiche o formative, effettuate da persone giuridiche di diritto pubblico, da istituti di formazione amministrativa ed economica, da università popolari o da enti aventi

scopi di pubblica utilità o appartenenti ad un'associazione professionale, qualora i proventi siano utilizzati prevalentemente a copertura delle spese; **[Or. 6]**

b) le prestazioni di servizi culturali e sportivi, rese da imprenditori menzionati alla lettera a), purché i corrispettivi percepiti consistano in quote di partecipazione;».

2. Sulla prima questione pregiudiziale

a) Lezioni di nuoto come insegnamento

Secondo il giudice del rinvio, una lezione che mira a far acquisire la capacità di nuotare costituisce un insegnamento ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva IVA. Le lezioni impartite dalla ricorrente servono all'apprendimento di una competenza di base di livello elementare di cui dovrebbe disporre ciascun individuo, in particolare per affrontare situazioni di emergenza a contatto con l'acqua. Non si tratta di un'attività di formazione per il tempo libero. In tal senso, questa Sezione ha già confermato l'esenzione fiscale delle lezioni di nuoto impartite da imprenditori individuali, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera j), della direttiva IVA (omissis).

b) Rilevanza della giurisprudenza della Corte

Non osta a tale interpretazione, secondo questa Sezione, la sentenza della Corte del 14 marzo 2019, *A & G Fahrschul-Akademie GmbH*, C-449/17 – (EU:C:2019:202). Infatti, la «nozione di “insegnamento scolastico o universitario” (...) si riferisce, in generale, a un sistema integrato di trasmissione di conoscenze e di competenze avente ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché all'approfondimento e allo sviluppo di tali conoscenze e di tali competenze da parte degli allievi e degli studenti, di pari passo con la loro progressione e con la loro specializzazione in seno ai diversi livelli costitutivi del sistema stesso» (sentenza della Corte *A & G [Or. 7] Fahrschul-Akademie GmbH*, cit., EU:C:2019:202, punto 26). In tal senso, nella specie occorre osservare che i singoli corsi di nuoto sono collegati tra loro e hanno livelli progressivi.

Non si perviene a una conclusione contraria neppure in base alla circostanza che «l'insegnamento della guida automobilistica in una scuola guida, (...) pur avendo ad oggetto varie conoscenze di ordine pratico e teorico, resta comunque un insegnamento specialistico che non equivale, di per se stesso, alla trasmissione di conoscenze e di competenze aventi ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie» (sentenza della Corte *A & G Fahrschul-Akademie GmbH*, cit., EU:C:2019:202, punto 29). Infatti, il caso di specie si distingue da tale situazione per il fatto che sussiste un interesse generale all'apprendimento della competenza di base di livello elementare del nuoto, che non può certo essere confermato per «l'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1, di cui all'articolo 4, paragrafo 4, della direttiva 2006/126/CE» (sentenza della Corte *A &*

G Fahrschul-Akademie GmbH, cit., EU:C:2019:202, punto 30). Inoltre, in relazione all'esenzione degli insegnanti a titolo personale di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera j), della direttiva IVA occorre osservare che spesso questi ultimi si specializzano in singoli ambiti di insegnamento, per esempio come tutor.

3. Sulla seconda questione pregiudiziale

Nella sua giurisprudenza la Corte si è pronunciata sul requisito del riconoscimento ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA nel settore dell'assistenza e previdenza sociale. Su tale base, tra gli aspetti rilevanti da prendere in considerazione ai fini del riconoscimento, rientrano l'esistenza di disposizioni specifiche, siano esse nazionali o regionali, legislative o a carattere amministrativo, **[Or. 8]** fiscali o previdenziali, il carattere di interesse generale delle attività del contribuente interessato, il fatto che altri contribuenti che svolgono le stesse attività beneficino già di una analoga esenzione, nonché il fatto che i costi delle prestazioni in questione siano eventualmente presi a carico in gran parte da casse malattia o da altri organismi di previdenza sociale (sentenza della Corte del 15 novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C: 2012:716, punto 26).

Per contro, la Corte non si è finora espressa sulla questione dei criteri determinanti di cui tener conto ai fini del riconoscimento ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA. Pertanto si pone la questione cui la Corte è chiamata a rispondere, se nella specie rilevino, in conformità della sentenza della Corte Zimmermann (EU:C:2012:716), gli stessi o analoghi criteri applicabili all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva IVA. Questa Sezione è incline a ritenere che la giurisprudenza sul riconoscimento delle imprese di carattere sociale si possa in linea di principio trasporre al riconoscimento nel settore dell'insegnamento (omissis).

In tal senso, nella specie potrebbe derivare un riconoscimento della ricorrente dall'interesse generale insito nelle attività della ricorrente. Infatti, lo scopo delle lezioni tenute dalla ricorrente è l'apprendimento di una competenza di base di livello elementare di cui dovrebbe disporre ciascun individuo, in particolare per affrontare situazioni di emergenza a contatto con l'acqua. **[Or. 9]**

4. Sulla terza questione pregiudiziale

a) Giurisprudenza finora emanata

Il giudice del rinvio non è in grado di decidere quali requisiti si debbano porre per la caratteristica di insegnante privato come condizione per il riconoscimento dell'impresa ai fini dell'esenzione fiscale ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera j), della direttiva IVA. Finora l'applicazione di tale disposizione ha riguardato contribuenti che erano imprenditori individuali [v. sentenze della Corte

del 14 giugno 2007, Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344; del 28 gennaio 2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47 (omissis)].

b) Possibile interpretazione

Dal punto di vista letterale, la nozione di «insegnante» suggerisce che si tratti di una persona fisica. Tuttavia, il principio di neutralità fiscale potrebbe ostare a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA (v. per esempio le sentenze della Corte del 10 settembre 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punto 1 delle massime nonché punto 30; del 26 maggio 2005, Kingscrest Associates Ltd. e Montecello Ltd., EU:C:2005:322, punto 41; v. anche la sentenza della Corte del 2 giugno 2016, Lajver, C-263/15, EU:C:2016:392).

Non risulta evidente, sulla base del principio di neutralità, alcuna giustificazione oggettiva per cui le prestazioni di X e Y sarebbero esenti da imposta qualora essi impartiscano lezioni di nuoto come imprenditori individuali, mentre le stesse prestazioni [Or. 10] sarebbero soggette all'IVA nel caso di un'attività di insegnamento comune avente la forma giuridica di una società di persone (nella specie: società di diritto civile).

c) Altri criteri

Laddove la Corte ha considerato che l'insegnante a titolo personale deve agire per proprio conto e sotto la propria responsabilità (sentenza della Corte Haderer, cit., EU:C:2007:344, punti 30 e seg.), questa Sezione fa presente che nella specie tale requisito è soddisfatto. Infatti la ricorrente ha agito per proprio conto e sotto la propria responsabilità. Inoltre sussisteva un rapporto diretto tra il contenuto concreto delle lezioni impartite e le sue qualifiche.

Del resto, il fatto che le lezioni vengano impartite a diversi allievi contemporaneamente non osta al carattere di «insegnante a titolo personale». Infatti la giurisprudenza ha chiarito che non osta al riconoscimento di un'attività come insegnante a titolo personale il fatto che le lezioni vengano impartite a diverse persone contemporaneamente (sentenza della Corte Haderer, cit., EU:C:2007:344, punto 31).

5. Sulla pertinenza delle questioni pregiudiziali

Le questioni pregiudiziali presentate sono rilevanti ai fini della decisione. La ricorrente non soddisfa i requisiti posti ai fini dell'esenzione fiscale in base alla legislazione nazionale. Essa non è una scuola parificata, né dispone di un certificato che attesti che prepara all'esercizio di una professione o a un esame da sostenere dinanzi a una persona giuridica di diritto pubblico [articolo 4, punto 21, lettera a), dell'UStG]. La ricorrente non opera neppure come università, scuola

privata o altro ente di formazione ai sensi dell'articolo 4, punto 21, lettera b), dell'UStG. La [Or. 11] ricorrente non è una persona giuridica di diritto pubblico, un istituto di formazione amministrativa ed economica, un'università popolare o un ente avente scopi di pubblica utilità o appartenente ad un'associazione professionale ai sensi dell'articolo 4, punto 22, dell'UStG.

6. Sulla necessità di sollevare le questioni pregiudiziali

La necessità del rinvio pregiudiziale deriva, da un lato, dal fatto che, nella sua sentenza *A & G Fahrschul-Akademie*, cit. (EU:C: 2019: 202), la Corte ha fornito un'interpretazione restrittiva della nozione di insegnamento che non si riscontrava nella giurisprudenza precedente (sentenza *Haderer*, cit., EU:C:2007:344). Dall'altro lato, la Corte non ha risposto a una delle questioni sottoposte da questa Sezione (omissis), in quanto non rilevante ai fini della decisione (sentenza della Corte *A & G Fahrschul-Akademie GmbH*, cit., EU:C:2019:202).

7. Sul fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Il rinvio pregiudiziale si basa sull'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea. [Or. 12]

(omissis)