

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

14 giugno 2007<sup>\*</sup>

Nel procedimento C-445/05,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisione 20 ottobre 2005, pervenuta in cancelleria il 14 dicembre 2005, nella causa tra

**Werner Haderer**

e

**Finanzamt Wilmersdorf,**

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J. Klučka, J.N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (relatore) e dalla sig.ra P. Lindh, giudici,

<sup>\*</sup> Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston  
cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 14 dicembre 2006,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Finanzamt Wilmersdorf, dal sig. D. Bak, in qualità di agente;
- per il governo greco, dal sig. S. Spyropoulos e dalla sig.ra S. Trekli, in qualità di agenti;
- per il governo italiano, dal sig. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito sig. G. De Bellis, avvocato dello stato;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. D. Triantafyllou e W. Mölls, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'8 marzo 2007,

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il sig. Haderer, ricorrente nella causa principale, e il Finanzamt Wilmersdorf (ufficio delle imposte; in prosieguo: il «Finanzamt») riguardo al rifiuto da parte di quest'ultimo di esentarlo dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») a cui è stato assoggettato, per l'anno 1990, per le attività d'insegnamento che ha esercitato in qualità di collaboratore indipendente («freier Mitarbeiter») del Land di Berlino.

### **Contesto normativo**

#### *La normativa comunitaria*

- 3 L'art. 13 della sesta direttiva dispone quanto segue:

*«A. Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico*

1. Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

- i) l'educazione dell'infanzia e della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale nonché le prestazioni di servizi e le forniture di beni con essi strettamente connessi compiuti da organismi di diritto pubblico, o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili;
- j) le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario;

(...)».

*La normativa nazionale*

- 4 Dall'ordinanza di rinvio emerge che, secondo la giurisprudenza del Bundesfinanzhof:
- l'esenzione prevista all'art. 4, punto 21, lett. b), della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz), nella versione in vigore alla data dei fatti della controversia principale (in prosieguo: l'«UStG») si applica solo alle scuole private e ad altri enti di formazione generale o professionale, ma non ai liberi collaboratori che tengono lezioni in tali istituti scolastici o in altri organismi educativi,
  - l'art. 4, punto 22, lett. a), dell'UStG esenta solo gli organismi menzionati in questa stessa disposizione, vale a dire le persone giuridiche di diritto pubblico, le scuole superiori di amministrazione e di economia, le università popolari o gli istituti che perseguono scopi di pubblica utilità o la finalità di un'organizzazione professionale. Di conseguenza, le prestazioni fornite da persone fisiche a questi medesimi organismi non sono esenti.

**Causa principale e questione pregiudiziale**

- 5 A quanto risulta dall'ordinanza di rinvio, il sig. Haderer ha lavorato per un certo numero di anni in qualità di collaboratore indipendente per il Land di Berlino. Nel 1990 ha dato corsi di sostegno scolastico presso un'università popolare («Volks-hochschule») nonché corsi di ceramica e terracotta presso un'altra università popolare e un centro per genitori («Elternzentrum»). Nel corso di tale anno, tutte le attività di insegnamento svolte dal sig. Haderer hanno superato di regola le 30 ore settimanali.

- 6 I contratti sulla base dei quali il sig. Haderer ha fornito le dette prestazioni venivano stipulati con il Land di Berlino per periodi semestrali. Essi contenevano clausole in base alle quali i medesimi non costituivano «contratti di lavoro» ai sensi del diritto del lavoro tedesco.
- 7 Gli onorari del sig. Haderer, versati dal Land di Berlino, venivano calcolati su base oraria. I contributi previdenziali, le assicurazioni e le imposte non venivano trattenuti dai suoi onorari. Non aveva diritto a continuare a percepire i medesimi in caso di impedimento e sopportava il rischio legato alla loro perdita in caso di soppressione dei corsi, anche qualora ciò fosse dovuto alla mancanza di partecipanti.
- 8 Nell'ambito dei detti contratti il sig. Haderer ha beneficiato di una sovvenzione per i contributi dell'assicurazione malattia e della pensione nonché di un'indennità per ferie calcolata proporzionalmente.
- 9 Il Finanzamt, non avendo ricevuto le dichiarazioni del sig. Haderer a titolo dell'IVA per gli anni 1989-1991, lo ha assoggettato forfettariamente alla medesima per il 1990, in quanto non soddisfaceva le condizioni previste dall'art. 4, punti 21 o 22, dell'UStG per beneficiare di un'esenzione.
- 10 Il Finanzgericht (Tribunale tributario) ha dichiarato infondato il ricorso proposto dal sig. Haderer contro tale decisione di assoggettamento ad imposta, considerando che le attività di quest'ultimo non fossero esenti in virtù dell'UStG.

- 11 Con il suo ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) il sig. Haderer fa valere segnatamente che le prestazioni di insegnamento fornite nel 1990 sono esenti da IVA in base all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i) e j), della sesta direttiva.
- 12 Il Bundesfinanzhof afferma che dette prestazioni non possono essere esentate in applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva in quanto non si può considerare che una persona fisica rientri nella nozione di «altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili». Invece, per quanto riguarda il medesimo n. 1, lett. j), esso si chiede se per beneficiare dell'esenzione prevista da quest'ultima disposizione sia necessario che la prestazione di un docente indipendente venga fornita direttamente agli scolari in quanto destinatari della medesima, circostanza che implicherebbe che questi ultimi retribuiscano il loro docente o se sia sufficiente che essa sia effettuata in una scuola o un'università, come nella causa principale.
- 13 Pertanto, ritenendo che l'esito della controversia con cui è stato adito dipenda dall'interpretazione della sesta direttiva, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se lezioni private impartite da un insegnante e relative all'insegnamento scolastico o universitario debbano essere esentate dall'imposta ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della [sesta direttiva] solo ove l'insegnante privato impartisca le proprie lezioni direttamente agli scolari/studenti quali destinatari dei suddetti servizi — e sia pertanto retribuito da loro — o se sia sufficiente che l'insegnante impartisca le proprie lezioni ad una scuola o università quale destinataria dei suddetti servizi».

## Sulla questione pregiudiziale

- <sup>14</sup> Con la sua questione il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se le attività d'insegnamento esercitate da un singolo in qualità di collaboratore indipendente in circostanze come quelle della causa principale possano beneficiare di un'esenzione dall'IVA in applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva. In particolare, tale giudice si chiede se ai fini di questa esenzione debba esservi un rapporto diretto tra il docente, in quanto soggetto che impartisce le lezioni, e gli scolari o gli studenti, in quanto destinatari delle medesime, circostanza che implicherebbe, a suo avviso, che questi ultimi retribuiscono direttamente il docente.
- <sup>15</sup> Il Finanzamt e il governo italiano sostengono che attività come quelle in questione nella causa principale non devono essere esentate dall'IVA. Invece il governo greco e la Commissione delle Comunità europee ritengono che attività di questo tipo debbano essere esentate.
- <sup>16</sup> In via preliminare, occorre rilevare che l'art. 13, parte A, della sesta direttiva mira ad esentare dall'IVA talune attività di interesse pubblico. Tuttavia, tale esenzione non riguarda tutte le attività d'interesse pubblico, ma solo quelle che sono elencate e descritte in modo molto particolareggiato (v., in tal senso, sentenze 12 novembre 1998, causa C-149/97, *Institute of the Motor Industry*, Racc. pag. I-7053, punto 18; 1° dicembre 2005, cause riunite C-394/04 e C-395/04, *Ygeia*, Racc. pag. I-10373, punto 16, e 14 dicembre 2006, causa C-401/05, *VDP Dental Laboratory*, Racc. pag. I-12121, punto 24).
- <sup>17</sup> Secondo la giurisprudenza della Corte, le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario che mirano ad

evitare divergenze nell'applicazione del sistema dell'IVA da uno Stato membro all'altro (v. sentenze 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP, Racc. pag. I-973, punto 15; 8 marzo 2001, causa C-240/99, Skandia, Racc. pag. I-1951, punto 23, e Ygeia, cit., punto 15).

- <sup>18</sup> I termini con i quali sono state designate dette esenzioni devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v. sentenze 20 giugno 2002, causa C-287/00, Commissione/Germania, Racc. pag. I-5811, punto 43, e 20 novembre 2003, causa C-8/01, Taksatorringen, Racc. pag. I-13711, punto 36). Tuttavia, l'interpretazione di tali termini deve essere conforme agli obiettivi perseguiti dalle dette esenzioni e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune di IVA (v. sentenze 6 novembre 2003, causa C-45/01, Dornier, Racc. pag. I-12911, punto 42; 26 maggio 2005, causa C-498/03, Kingscrest Associates e Montecello, Racc. pag. I-4427, punto 29, e 8 giugno 2006, causa C-106/05, L.u.P., Racc. pag. I-5123, punto 24). Pertanto, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al detto art. 13 debbano essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti (v., in tal senso, sentenze 18 novembre 2004, causa C-284/03, Temco Europe, Racc. pag. I-11237, punto 17, nonché, in materia d'insegnamento universitario, Commissione/Germania, cit., punto 47).

- <sup>19</sup> Ciò vale anche con riferimento ai requisiti specifici imposti per poter fruire di tali esenzioni, in particolare di quelle riguardanti la qualità o l'identità dell'operatore economico che effettua prestazioni coperte dall'esenzione (v., in tal senso, sentenza 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg, Racc. pag. I-4947, punti 16-20).

- <sup>20</sup> Nella causa principale, è pacifico che, in Germania, non si considera che il sig. Haderer persegua fini equiparabili a quelli degli enti di diritto pubblico di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva.

- 21 Occorre dunque esaminare se attività come quelle in questione nella causa principale possano rientrare nell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della detta direttiva, ai termini del quale «le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario» sono esenti da IVA.
- 22 In questo contesto, va ricordato che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva non contiene alcuna definizione della nozione di «insegnamento scolastico o universitario» ai fini di tale disposizione.
- 23 Mentre il giudice del rinvio non ha sollevato dubbi sulla questione se le attività di cui trattasi nella causa principale possano rientrare nella detta nozione, il Finanzamt sostiene invece che, tenuto conto dell'interpretazione restrittiva che si impone in materia di esenzioni dall'IVA, i corsi di ceramica e di terracotta tenuti dal sig. Haderer non hanno requisiti analoghi a quelli dei corsi abitualmente tenuti nelle scuole o nelle università. Al contrario, corsi di questo tipo sarebbero destinati unicamente al tempo libero. Il Finanzamt sottolinea che, mentre l'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva ha come scopo, oltre all'insegnamento scolastico o universitario, «l'educazione dell'infanzia e della gioventù» o «la formazione o la riqualificazione professionale», lo stesso n. 1, lett. j), si limita a menzionare il detto insegnamento, escludendo qualsiasi altra forma di educazione o di formazione.
- 24 A tale riguardo, sebbene corrisponda al vero che i termini con i quali è stata designata l'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, un'interpretazione particolarmente restrittiva della nozione di «insegnamento scolastico o universitario» rischierebbe di creare divergenze nell'applicazione del sistema dell'IVA da uno Stato membro all'altro a motivo del fatto che i rispettivi regimi di insegnamento in vigore negli Stati membri sono organizzati secondo modalità diverse. Divergenze di questo tipo sarebbero incompatibili con i requisiti della giurisprudenza ricordata al punto 17 della presente sentenza.

- 25 Inoltre, poiché l'argomento del Finanzamt su tale punto sarebbe basato su un'interpretazione particolare delle nozioni di «scuola» o di «università» ai sensi del sistema educativo tedesco, va ricordato che l'assoggettamento all'IVA di una determinata operazione ovvero l'esenzione di quest'ultima non può dipendere dalla sua qualificazione nell'ambito del diritto nazionale (v. sentenza *Kingscrest Associates e Montecello*, cit., punto 25).
- 26 Senza che nella presente sentenza sia necessario fornire una definizione precisa della nozione comunitaria di «insegnamento scolastico o universitario» ai fini del sistema dell'IVA, basta, nella fattispecie, rilevare che tale nozione 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.
- 27 Spetta al giudice del rinvio, se necessario, verificare di nuovo, alla luce di tali elementi, se le attività in questione nella causa principale si riferiscano all'«insegnamento scolastico o universitario» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva.
- 28 Peraltro, per poter beneficiare dell'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva, non basta che le lezioni si riferiscano all'insegnamento scolastico o universitario, esse devono inoltre essere «impartite da insegnanti a titolo personale».

- 29 Nella causa principale, sebbene dal fascicolo emerga che il sig. Haderer impartisce lezioni in quanto docente, e tale punto non è stato contestato né dal Finanzamt né dagli Stati membri e dalla Commissione nelle loro osservazioni presentate in virtù dell'art. 23 dello Statuto della Corte di giustizia, ci si deve tuttavia chiedere se lezioni di questo tipo siano impartite «a titolo personale».
- 30 Quest'ultima precisazione consente di distinguere le prestazioni fornite dagli organismi menzionati all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva da quelle, di cui al medesimo n. 1, lett. j), effettuate da docenti per proprio conto e sotto la propria responsabilità.
- 31 Tra queste ultime prestazioni possono figurare, ad esempio, corsi individuali, nel qual caso sussiste in linea di principio un rapporto tra il contenuto concreto delle lezioni e le qualificazioni del docente. A tale riguardo, la formulazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva non osta affatto a che le lezioni impartite a diverse persone contemporaneamente rientrino nell'esenzione istituita da tale disposizione.
- 32 Inoltre, come sostiene la Commissione, il requisito secondo cui le lezioni devono essere impartite a titolo personale non richiede necessariamente che vi sia un rapporto contrattuale diretto tra i destinatari di queste e il docente che le impartisce. Infatti, tale rapporto contrattuale sussiste spesso con persone che non sono i destinatari, quali genitori di scolari o di studenti.
- 33 Nella causa principale, come emerge dai punti 5-8 della presente sentenza, taluni elementi figuranti nel fascicolo di cui dispone la Corte, considerati isolatamente, potrebbero certamente essere idonei a indicare che il sig. Haderer esercitava le sue attività per proprio conto e sotto la propria responsabilità, per cui le eserciterebbe «a

titolo personale». Questo è il caso, in particolare, dell'assenza del diritto al mantenimento degli onorari in caso di impedimento e del fatto che quest'ultimo sopportava il rischio legato alla perdita degli onorari in caso di soppressione dei corsi.

34 Tuttavia, da questi medesimi punti della presente sentenza emerge che il sig. Haderer ha fornito le prestazioni in questione nella causa principale in base a contratti successivi stipulati con il Land di Berlino. Risulta che, tranne in caso di soppressione dei corsi a causa della mancanza di scolari o di studenti, gli onorari che egli percepiva erano stabiliti in base alle ore lavorative, indipendentemente dal numero di persone partecipanti ai corsi. Inoltre, anche se i detti contratti precisavano che non costituivano «contratti di lavoro» ai sensi di tali termini nel diritto del lavoro tedesco, il sig. Haderer ha beneficiato di una sovvenzione per i contributi dell'assicurazione malattia e della pensione nonché un'indennità per ferie calcolata proporzionalmente. Infine, quest'ultimo ha esercitato le attività in questione nella causa principale in istituti d'istruzione per adulti gestiti dal Land di Berlino.

35 Gli elementi esposti al punto precedente tendono così a indicare, cosa che spetterà al giudice del rinvio verificare tenendo conto di tutte le circostanze della causa principale, che il sig. Haderer, lungi dall'impartire lezioni per proprio conto e sotto la propria responsabilità, in realtà si è messo a disposizione in qualità di docente del Land di Berlino, il quale lo ha retribuito in quanto erogatore di servizi a beneficio del sistema educativo gestito dal detto Land.

36 La Commissione fa valere che rifiutare l'esenzione in situazioni come quelle oggetto della causa principale sarebbe in contrasto con l'obiettivo comune delle esenzioni specifiche di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i) e j), della sesta direttiva e creerebbe una lacuna nel sistema formato da tali due disposizioni. Infatti, le lezioni impartite da docenti indipendenti potrebbero, in talune circostanze, essere paragonabili all'insegnamento effettuato dagli «organismi» menzionati al detto n. 1, lett. i).

37 Tuttavia, il semplice fatto che le due categorie di esenzioni figuranti all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i) e j), della sesta direttiva siano dirette, in particolare, a promuovere l'«insegnamento scolastico o universitario», in quanto attività di interesse pubblico, non può fondare la tesi secondo cui queste due disposizioni formano insieme un sistema idoneo a far beneficiare dell'esenzione dall'IVA attività che non soddisfano i requisiti posti rispettivamente dall'una o dall'altra delle dette disposizioni, i cui termini, come è stato ricordato ai punti 16-19 della presente sentenza, devono essere interpretati restrittivamente e sono diretti unicamente alle attività che vi sono elencate e descritte in modo molto particolareggiato.

38 Con riferimento a tutte le osservazioni che precedono, occorre risolvere la questione posta nel senso che, in circostanze quali quelle della causa principale, le attività di un singolo avente lo status di collaboratore indipendente, consistenti nell'impartire lezioni di sostegno scolastico nonché corsi di ceramica e di terracotta in istituti d'istruzione per adulti, possono beneficiare dell'esenzione dall'IVA di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva solo qualora tali attività costituiscano lezioni impartite da un docente, per proprio conto e sotto la propria responsabilità, e riguardino l'insegnamento scolastico o universitario. Spetta al giudice del rinvio verificare se ciò avvenga nella causa principale.

## **Sulle spese**

39 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

**In circostanze quali quelle della causa principale, le attività di un singolo avente lo status di collaboratore indipendente, consistenti nell'impartire lezioni di sostegno scolastico nonché corsi di ceramica e di terracotta in istituti d'istruzione per adulti, possono beneficiare dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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, solo qualora tali attività costituiscano lezioni impartite da un docente, per proprio conto e sotto la propria responsabilità, e riguardino l'insegnamento scolastico o universitario. Spetta al giudice del rinvio verificare se ciò avvenga nella causa principale.**

Firme