

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

21 ottobre 2021 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j) – Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico – Educazione dell'infanzia e della gioventù, insegnamento scolastico o universitario – Insegnamento scolastico o universitario – Corsi di nuoto di livello elementare»

Nella causa C-373/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 27 marzo 2019, pervenuta in cancelleria il 13 maggio 2019, nel procedimento

**Finanzamt München Abteilung III**

contro

**Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics,**

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da K. Jürimäe, presidente della Terza Sezione, facente funzione di presidente della Nona Sezione, S. Rodin (relatore) e N. Piçarra, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo tedesco, da S. Eisenberg e J. Möller, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da N. Gossement e R. Pethke, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione 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 (GU 2006, L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt München

Abteilung III (ufficio delle imposte di Monaco III, Germania) (in prosieguo: l'«ufficio delle imposte») e la Dubrovin & Tröger – Aquatics (in prosieguo: la «Dubrovin & Tröger») in merito al rifiuto dell'ufficio delle imposte di esentare dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) le prestazioni di insegnamento del nuoto fornite dalla Dubrovin & Tröger.

## **Contesto normativo**

### ***Diritto dell'Unione***

3 Il titolo IX della direttiva 2006/112, intitolato «Esenzioni», contiene, in particolare, un capo 2, relativo alle «[e]senzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», nel quale figura l'articolo 132 di tale direttiva, il cui paragrafo 1 è così formulato:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

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***

4 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), del 21 febbraio 2005 (BGBl. 2005 I, pag. 386), nella versione applicabile alla controversia principale (in prosieguo: l'«UStG»):

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto le seguenti operazioni:

1. le cessioni e altre prestazioni effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un imprenditore nell'ambito della sua attività d'impresa. (...)

(...)».

5 L'articolo 4 dell'UStG, intitolato «Esenzioni di cessioni e altre prestazioni», così dispone:

«Tra le operazioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, della presente legge sono esenti:

(...)

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

aa) qualora essi siano riconosciuti dallo Stato 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 o educativi
- aa) presso istituti di istruzione superiore, ai sensi degli articoli 1 e 70 dell'Hochschulrahmengesetz (legge quadro sugli istituti di 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);
22. a) le conferenze, i corsi e le altre manifestazioni a carattere scientifico o educativo, effettuate da persone giuridiche di diritto pubblico, da istituti superiori 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 prevalentemente utilizzati a copertura delle spese;
- b) altre manifestazioni culturali e sportive organizzate dagli operatori menzionati alla lettera a), purché i corrispettivi percepiti consistano in spese di partecipazione;
- (...)».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

- 6 La Dubrovin & Tröger gestisce una scuola di nuoto sotto forma di società di diritto civile. Nell'ambito della sua attività essa impartisce, principalmente a bambini, corsi di vari livelli vertenti sull'apprendimento delle basi e delle tecniche del nuoto. A tale titolo, essa ritiene che dette prestazioni debbano essere esentate dall'IVA.
- 7 Ritenendo, a seguito di una verifica fiscale relativa agli anni dal 2007 al 2011, che dette prestazioni non rientrassero nell'ambito delle esenzioni dall'IVA previste all'articolo 4, punti 21 e 22, dell'UStG, l'ufficio delle imposte ha emesso, il 22 novembre 2011, il 3 settembre 2012 e il 12 agosto 2013, taluni avvisi annuali di imposizione dell'IVA relativi a tali anni.
- 8 La Dubrovin & Tröger ha contestato detti avvisi con un reclamo e, successivamente, dopo il rigetto di quest'ultimo, con un ricorso proposto dinanzi al Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania).
- 9 Mentre pendeva detto ricorso, l'ufficio delle imposte ha emesso, il 21 dicembre 2017, taluni avvisi annuali modificati nei quali quest'ultimo, pur mantenendo la qualificazione come operazioni imponibili delle prestazioni di cui trattasi nel procedimento principale, ha preso in considerazione e detratto l'IVA assolta a monte. Conformemente alle norme di procedura tributaria applicabili, tali avvisi annuali modificati sono divenuti oggetto del procedimento dinanzi al Finanzgericht (Tribunale tributario).
- 10 Tale giudice ha accolto detto ricorso sottolineando che, se le prestazioni di cui trattasi nel procedimento principale non erano esenti nel diritto nazionale, esse dovevano esserlo in forza dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2006/112, come interpretato dalla Corte e dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania).
- 11 Infatti, il Finanzgericht (Tribunale tributario) ha ritenuto che l'insegnamento delle tecniche di base del nuoto rappresentasse un insegnamento scolastico e che, inoltre, una società di diritto civile potesse avvalersi, al pari di un imprenditore individuale, dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2006/112.

12 L'ufficio delle imposte ha proposto ricorso per cassazione («Revision») avverso la decisione del Finanzgericht (Tribunale tributario) dinanzi al giudice del rinvio, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale). Egli ha affermato, in particolare, che le prestazioni di cui trattasi nel procedimento principale non rientrano, né in base al diritto dell'Unione, né in base al diritto nazionale, nelle esenzioni dall'IVA, in quanto la Dubrovin & Tröger non ha la qualità di insegnante che impartisce lezioni a titolo personale, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2006/112.

13 A tal riguardo il giudice del rinvio ritiene, in primo luogo, che le prestazioni fornite dalla Dubrovin & Tröger costituiscano un insegnamento, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112, poiché sussiste un rilevante interesse generale all'apprendimento di tale competenza di base elementare costituita dal nuoto, competenza che ogni essere umano dovrebbe possedere, in particolare per poter far fronte a situazioni di emergenza in ambiente acquatico.

14 Tale giudice aggiunge che la presente causa si distingue dalla causa che ha dato origine alla sentenza del 14 marzo 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202), nella quale la Corte ha dichiarato che la nozione di «insegnamento scolastico o universitario», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112 non comprende l'insegnamento della guida automobilistica impartito da una scuola guida. Invero, oltre al fatto che quest'ultimo costituirebbe un insegnamento specializzato, mentre i vari corsi di nuoto sarebbero tra loro collegati, esso non presenterebbe un carattere di interesse pubblico.

15 In secondo luogo, il giudice del rinvio si interroga sui criteri determinanti affinché un organismo possa essere riconosciuto come «avente finalità simili» a quelle degli enti di diritto pubblico aventi ad oggetto l'educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario o la formazione o la riqualificazione professionale, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112.

16 Detto giudice tende a ritenere che i criteri enunciati nella sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), relativi al riconoscimento del «carattere sociale» di un organismo alla luce dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112, debbano applicarsi per analogia al riconoscimento di un organismo come «avente finalità simili» nell'ambito dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), di tale direttiva. Pertanto, il riconoscimento della Dubrovin & Tröger quale organismo riconosciuto come «avente finalità simili» potrebbe derivare dall'interesse pubblico connesso all'apprendimento di tale competenza di base elementare che è il nuoto.

17 In terzo luogo, il giudice del rinvio si interroga sui requisiti applicabili con riferimento alla qualità di «insegnante a titolo personale» che l'operatore deve possedere per poter beneficiare dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2006/112. A questo proposito, il principio di neutralità fiscale potrebbe ostare a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di IVA a seconda che essi abbiano la qualità di imprenditore individuale o quella di società di diritto civile. Inoltre, la Corte avrebbe già dichiarato che non osta alla qualificazione come insegnante a titolo personale il fatto che l'insegnante impartisca le lezioni a diverse persone contemporaneamente (sentenza del 14 giugno 2007, Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344, punti 30 e 31).

18 Alla luce di tali considerazioni, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento 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/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).

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».

## **Sulle questioni pregiudiziali**

### ***Sulla prima questione***

19 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la nozione di «insegnamento scolastico o universitario», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112, debba essere interpretata nel senso che essa comprende l'insegnamento del nuoto impartito da una scuola di nuoto.

20 L'articolo 132 della direttiva 2006/112 prevede esenzioni le quali, come prevede il titolo del capo in cui tale articolo figura, sono dirette a favorire talune attività di interesse pubblico. Tuttavia, tali esenzioni non riguardano tutte le attività di interesse pubblico, ma solo quelle che vi sono elencate e descritte in modo particolareggiato (sentenze del 4 maggio 2017, Brockenhurst College, C?699/15, EU:C:2017:344, punto 22 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 14 marzo 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punto 17).

21 Secondo la giurisprudenza della Corte, le citate esenzioni costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione, volte ad evitare divergenze nell'applicazione del sistema dell'IVA da uno Stato membro all'altro (sentenze del 26 ottobre 2017, The English Bridge Union, C?90/16, EU:C:2017:814, punto 17 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 14 marzo 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punto 18).

22 La Corte ha già dichiarato che i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'articolo 132 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati restrittivamente, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale stabilito dall'articolo 2 della direttiva stessa, secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Tuttavia, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al menzionato articolo 132 debbano essere interpretati in modo da privare le esenzioni stesse dei loro effetti (sentenze del 4 maggio 2017, Brockenhurst College, C?699/15, EU:C:2017:344, punto 23 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 14 marzo 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punto 19).

23 Va rilevato che l'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112 non contiene alcuna definizione della nozione di «insegnamento scolastico o universitario».

24 Ciò posto, la Corte ha dichiarato, per un verso, che la trasmissione di conoscenze e di competenze tra un docente e gli studenti è un elemento particolarmente importante dell'attività di insegnamento (sentenze del 14 giugno 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, punto

18, nonché del 14 marzo 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punto 21).

25 Per altro verso, la Corte ha precisato che la nozione di «insegnamento scolastico o universitario» ai sensi 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 allievi o degli studenti, purché tali attività non abbiano carattere puramente ricreativo (sentenze del 28 gennaio 2010, Eulitz, C?473/08, EU:C:2010:47, punto 29 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 14 marzo 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punti 22 e 23).

26 Pertanto, la nozione di «insegnamento scolastico o universitario», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112 include attività che si distinguono tanto per la loro specifica natura, quanto per il contesto in cui sono esercitate (v., in tal senso, sentenze del 14 giugno 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, punto 20, nonché del 14 marzo 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punto 24).

27 Ne consegue che, mediante tale nozione, il legislatore dell'Unione ha inteso fare riferimento ad un determinato tipo di sistema di insegnamento, che è comune a tutti gli Stati membri, indipendentemente dalle caratteristiche specifiche di ogni sistema nazionale (sentenza del 14 marzo 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punto 25).

28 Di conseguenza, la nozione di «insegnamento scolastico o universitario» ai fini del regime IVA, 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 del 14 marzo 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punto 26).

29 È alla luce di tali considerazioni che occorre verificare se l'insegnamento del nuoto, impartito da una scuola di nuoto, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, possa rientrare nella nozione di «insegnamento scolastico o universitario», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112.

30 Nel caso di specie, il giudice del rinvio sottolinea che sussiste un rilevante interesse generale all'insegnamento del nuoto e che tale circostanza consente, ai fini dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, di distinguere tale insegnamento da altri apprendimenti, quali l'insegnamento della guida automobilistica impartito da una scuola guida, di cui trattasi nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 14 marzo 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C?449/17, EU:C:2019:202).

31 Tuttavia, si deve osservare che, benché l'insegnamento del nuoto impartito da una scuola di nuoto, quale quello di cui trattasi nel procedimento principale, presenti un'indubbia importanza e persegua un obiettivo di interesse pubblico, esso costituisce comunque un insegnamento specialistico ed impartito ad hoc, che non equivale, di per se stesso, alla trasmissione di conoscenze e di competenze aventi ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché al loro approfondimento e al loro sviluppo, caratterizzanti l'insegnamento scolastico o universitario (v., per analogia, sentenza del 14 marzo 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punto 29, nonché ordinanza del 7 ottobre 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, C?47/19, non pubblicata, EU:C:2019:840, punto 33).

32 Del resto, e pur non potendosi negare l'importanza delle conoscenze trasmesse nell'ambito

dell'insegnamento della guida automobilistica e di quello della vela, in particolare per far fronte a situazioni di emergenza e, più in generale, per garantire la sicurezza e l'integrità fisica delle persone, la Corte ha nondimeno dichiarato, rispettivamente nella sentenza del 14 marzo 2019, *A & G Fahrschul-Akademie* (C-449/17, EU:C:2019:202), e nell'ordinanza del 7 ottobre 2019, *Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst* (C-47/19, non pubblicata, EU:C:2019:840), che tali insegnamenti non rientrano nella nozione di «insegnamento scolastico o universitario» ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112.

33 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che la nozione di «insegnamento scolastico o universitario», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112, deve essere interpretata nel senso che essa non comprende l'insegnamento del nuoto impartito da una scuola di nuoto.

### ***Sulle questioni seconda e terza***

34 Tenuto conto della risposta fornita alla prima questione, non occorre rispondere alla seconda e alla terza questione.

### **Sulle spese**

35 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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 (Nona Sezione) dichiara:

**La nozione di «insegnamento scolastico o universitario», ai sensi 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, deve essere interpretata nel senso che essa non comprende l'insegnamento del nuoto impartito da una scuola di nuoto.**

Firme

\* Lingua processuale: il tedesco.