

Giurisprudenza

Corte Ue, nessuna esenzione Iva se la lezione è per conto terzi

29 Gennaio 2010

È la conclusione a cui sono pervenuti gli eurogiudici con la sentenza pronunciata il 28 gennaio

Thumbnail
Image not found or type unknown

La domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, secondo l'articolo 234 CE, è relativa all'interpretazione dell'articolo 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, che disciplina il sistema comune di imposta sul valore aggiunto. L'ambito della controversia è il mancato esonero ai fini Iva, da parte dell'Amministrazione finanziaria tedesca, delle attività di insegnamento, in corsi di formazione professionale, esercitate dal socio di una società di diritto civile che gestisce uno studio di consulenza tecnica in Germania. Insegnamento prestato, da parte del socio, per conto di un'associazione di diritto privato. Non soltanto il socio si occupava dell'organizzazione e gestione di corsi di formazione professionale rivolti, tra l'altro, a studenti professionalmente qualificati e titolati. Stando così le cose l'Amministrazione tributaria tedesca ha ritenuto di assoggettare a Iva gli importi fatturati dalla società per le lezioni svolte per i corsi di formazione professionale. Questo in quanto non si ritiene applicabile un'esenzione ai sensi dell'articolo 13, parte A, n. 1, lett. i) o j), della sesta direttiva. Da un lato, infatti, la società è di diritto civile e non è un ente di diritto pubblico, con fini formativi istituzionali. Dall'altro, le prestazioni controverse non potrebbero essere considerate come lezioni relative all'insegnamento scolastico o universitario da parte di insegnanti che operano a titolo personale. Nel prestare le lezioni, il socio, nello specifico, avrebbe operato come insegnante nell'ambito dei corsi di formazione proposti da una associazione di diritto privato e, quindi, e per conto di tale istituto e sotto la responsabilità. La società tedesca, per suo conto, considerato il rigetto del reclamo presentato contro tale decisione, ha proposto il ricorso che ha dato luogo alla causa principale. L'intento è ottenere l'esenzione degli importi fatturati come corrispettivo delle prestazioni fornite dal socio in quanto insegnante a titolo personale, per proprio

conto e sotto la propria responsabilità.

La normativa comunitaria

Quanto al contesto normativo comunitario l'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, assoggetta a Iva sia le cessioni di beni che le prestazioni di servizi, svolte a titolo oneroso nel territorio dello Stato da un soggetto passivo. Inoltre, è soggetto passivo (articolo 4, n. 1, della direttiva) il soggetto che eserciti in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al n. 2 dello stesso articolo. E questo, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. In virtù dell'articolo 4, n. 4, primo comma, non sono assoggettabili i lavoratori dipendenti ed altre persone se vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato. In mancanza di un contratto è sufficiente qualsiasi altro rapporto giuridico che introduca vincoli di subordinazione alle condizioni di lavoro, alla retribuzione e alla responsabilità del datore di lavoro. Ma veniamo alla norma principale di riferimento per la controversia in oggetto che è costituita dall'articolo 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva. Alla luce del richiamato articolo 13, fatte salve le altre norme comunitarie, gli Stati membri esonerano, ai fini Iva, tutte quelle attività volte all'educazione dell'infanzia e della gioventù, all'insegnamento scolastico o universitario, alla formazione o alla 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 come aventi finalità simili. Da sottolineare l'esonero dell'attività costituita dall'impartire lezioni da insegnanti a titolo personale relative all'insegnamento scolastico o universitario.

La normativa nazionale

Per una corretta trattazione della normativa nazionale occorre risalire alle norme in vigore all'epoca dei fatti della causa principale. Pertanto l'articolo 4 della legge relativa all'imposta sul fatturato, dal titolo "Esenzioni in caso di cessioni e altre prestazioni", prevedeva, al suo punto 21, alcune fattispecie da esentare ai fini Iva. In queste rientravano le prestazioni presso scuole private, riconosciute dallo Stato come scuole parificate private e altri enti di formazione generale o professionale con scopi didattici e formativi nonché le lezioni di insegnanti privati, presso istituti universitari o altri istituti di formazione generale o professionale, con scopi didattici e formativi. Il punto 22 dell'articolo 4, inoltre, stabiliva la non imponibilità delle prestazioni relative a conferenze, corsi e altre lezioni economiche o formative, svolte da persone giuridiche di diritto pubblico ovvero da istituti di formazione amministrativa ed economica oppure da università popolari o da enti che hanno scopi di pubblica utilità o appartenenti ad un'associazione professionale. In quest'ultimo caso, però, l'ulteriore condizione posta era che i proventi fossero utilizzati prevalentemente a copertura delle spese.

La posizione del giudice nazionale

Occorre premettere che, come rilevato dalla Commissione europea, le attività oggetto della causa principale non risultano svolte, in base al diritto tedesco, dalla società ricorrente in quanto autonomo soggetto di diritto ma dal suo socio. Per tale motivo il giudice del rinvio prende in considerazione le attività di quest'ultimo in quanto assimilabili alle attività di questa società in quanto tale. Il giudice del rinvio intende determinare, da un lato, se nella sostanza, nella fattispecie di cui alla causa principale, le attività quali quelle svolte dal socio della ricorrente nella causa principale rientrano tra quelle, alla luce della normativa richiamata, che sono esenti dall'Iva. Dall'altro, se, nelle circostanze di cui trattasi nella causa principale, si possa ritenere che le lezioni siano state impartite a titolo personale o meno. Il tribunale tributario tedesco rileva, in particolare, che la società ricorrente è un'impresa autonoma (articolo 2, n. 1, dell'imposta sul fatturato) ma che ad essa, in forza del diritto nazionale tedesco, non spetta l'esenzione dall'Iva per quanto riguarda le prestazioni controverse. Questo in quanto non sarebbe questa società ad aver organizzato la prestazione delle lezioni ai partecipanti ai corsi di formazione. Inoltre né la società ricorrente, né l'associazione di diritto privato dispongono dell'attestazione prevista dall'articolo 4, punto 21, lett. b), bb), dell'imposta sul fatturato, secondo cui le lezioni impartite devono essere finalizzate alla preparazione allo svolgimento di una professione o ad un esame da sostenere dinanzi a una persona giuridica di diritto pubblico. Quanto argomentato, secondo il giudice del rinvio, è sufficiente ad escludere dall'applicazione nella causa principale dell'esenzione (articolo 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva). Fatte queste considerazioni, tralasciandone altre non riportate per favorire una succinta trattazione, il giudice del rinvio, interrogandosi sull'applicabilità nella causa principale dell'esenzione di cui all'articolo 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva, ha deciso di sospendere il procedimento e di rivolgersi alla Corte.

La posizione della Corte di Giustizia

Secondo la giurisprudenza della Corte, le esenzioni di cui all'articolo 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario, preposte a evitare divergenze nell'applicazione dell'Iva nel sistema comunitario. Da una giurisprudenza costante, inoltre, risulta che le esenzioni fiscali di cui all'articolo 13, parte A, della sesta direttiva non escludono dall'Iva tutte le attività di interesse generale, ma soltanto quelle tassativamente elencate. L'elencazione delle esenzioni (articolo 13 della sesta direttiva) deve essere interpretata restrittivamente, dato che costituisce una deroga al principio generale secondo cui l'Iva si applica per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Pertanto questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che l'elenco delle esenzioni debba essere interpretato in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti. Come sostiene il governo tedesco, è

indifferente, ai fini dell'interpretazione dell'articolo 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva, che la formulazione dell'esenzione prevista da tale disposizione sia meno di quella dell'esenzione di cui alla lett. i) di detto numero, nello specifico, a differenza di quest'ultima lettera, detta lett. j) non menziona esplicitamente la formazione oltre all'insegnamento scolastico o universitario. Come ricorda lo stesso giudice del rinvio, ai fini Iva, non occorre distinguere tra l'insegnamento impartito a scolari o a studenti che seguono una prima formazione scolastica o universitaria da quello impartito a persone che già in possesso di un titolo di studio proseguono la loro formazione professionale. Stessa cosa vale riguardo alle lezioni relative a tale insegnamento. Del resto, come sostiene la Commissione, una distinzione siffatta può rivelarsi difficile proprio in funzione del labile confine tra le materie insegnate.

L'altra questione è determinare se, nella fattispecie di cui alla causa principale, si possa ritenere che le lezioni impartite dal socio della ricorrente siano state o meno impartite a titolo personale. Infatti secondo l'articolo 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva, per poter beneficiare dell'esenzione, occorre che le lezioni siano impartite a titolo personale. Nella causa principale sembra pacifico che il socio della ricorrente, almeno sostanzialmente, abbia agito in qualità d'insegnante. Tuttavia la mancanza di un vincolo di subordinazione tra l'associazione di diritto privato e il socio della ricorrente nella causa principale, non può ritenersi sufficiente per affermare che le lezioni impartite siano state a titolo personale. In ogni caso, va ricordato che, a parere dei giudici del rinvio, risulta che il socio della ricorrente ha operato come insegnante nell'ambito di corsi di formazione proposti da un ente terzo, responsabile dell'istituto di formazione nel cui ambito quest'ultimo ha impartito lezioni.

Le conclusioni della Corte

Secondo la Corte le prestazioni di insegnamento fornite da un professionista, svolte tramite un istituto di formazione registrato come associazione di diritto privato, ai partecipanti a corsi di formazione professionale che abbiano almeno un titolo di studio accademico, o che dispongono di una formazione analoga, possono considerarsi lezioni relative all'insegnamento scolastico o universitario" secondo tale disposizione. Allo stesso modo, attività diverse da quella d'insegnamento propriamente detta possono costituire siffatte lezioni, purché tali attività siano svolte sostanzialmente nell'ambito della trasmissione di conoscenze e di competenze tra un docente e gli scolari o gli studenti, riguardanti l'insegnamento scolastico o universitario. Laddove necessario, spetta al giudice del rinvio verificare se tutte le attività di cui trattasi nella causa principale costituiscano lezioni relative all'insegnamento scolastico o universitario. Sulla seconda questione per gli eurogiudici non si può ritenere che il socio della ricorrente nella causa principale, in quanto soggetto che fornisce prestazioni d'insegnamento nell'ambito dei corsi di formazione proposti da un ente terzo, abbia impartito lezioni a titolo personale.

di

Andrea De Angelis

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/corte-ue-nessuna-esenzione-iva-se-lezione-e-conto-terzi>