SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

14 giugno 2007 *

Nel procedimento C-434/05,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisione 2 dicembre 2005, pervenuta in cancelleria in pari data, nella causa tra

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)

e

Staatssecretaris van Financiën,

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,

* Lingua processuale: l'olandese.

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 lo Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), dal sig. G.C. Bulk, advocaat, e dalla sig.ra A. van Dongen, adviser;

— per il governo dei Paesi Bassi, dalla sig.ra H.G. Sevenster e dal sig. P. van Ginneken, in qualità di agenti;

— per il governo greco, dalle sig.re E. Mamouna, O. Patsopoulou e S. Trekli, nonché dai sigg. K. Georgiadis e S. Spyropoulos, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. D. Triantafyllou e A. Weimar, 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. i), 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 lo Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), con sede in Alkmaar (Paesi Bassi) (in prosieguo: l'«Horizon College»), e lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle finanze) in seguito ad un avviso di rettifica in materia di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») che quest'ultimo ha emesso nei confronti del primo.

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;

(...)

2. a) Gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, ad enti diversi da quelli di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste al paragrafo 1, lettere b), g), h), i), l), m) e n) all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:

— gli enti di cui trattasi non devono avere per fine la ricerca sistematica del profitto: gli eventuali profitti non dovranno mai essere distribuiti ma dovranno essere destinati al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni fornite;

— essi devono essere gestiti ed amministrati a titolo essenzialmente gratuito da persone che non hanno di per sé o per interposta persona alcun interesse diretto o indiretto ai risultati della gestione;

— essi devono praticare prezzi approvati dalle autorità pubbliche o che non superino detti prezzi approvati, ovvero, per le operazioni i cui prezzi non sono sottoposti ad approvazione, praticare prezzi inferiori a quelli richiesti per servizi analoghi da imprese commerciali soggette all'imposta sul valore aggiunto;

— le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni di concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'imposta sul valore aggiunto;

b) sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista alle lettere b), g), h), i), l), m) e n) del paragrafo 1 le prestazioni di servizi e le forniture di beni che:

— non siano indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate;

— siano essenzialmente destinate a procurare all'ente entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con le imprese commerciali sottoposte all'imposta sul valore aggiunto».

La normativa nazionale

4 L'art. 11, n. 1, della legge 28 giugno 1968, relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Wet op de omzetbelasting 1968, *Staatsblad* 1968, n. 329), dispone quanto segue:

«1. Sono esentate dall'imposta, secondo condizioni fissate con regolamento dell'amministrazione pubblica:

(...)

o. la fournitura di:

1° servizi di insegnamento, da parte di istituti previsti a tale scopo, quali quelli definiti da o in virtù di leggi che disciplinano l'insegnamento assoggettato, in virtù di una disposizione di legge, all'ispezione scolastica del Regno o ad un altro controllo esercitato dal ministro competente per i servizi di insegnamento interessati;

2° servizi di insegnamento da designarsi mediante regolamento amministrativo, il quale può prevedere che l'esenzione si applichi solo nei confronti di imprenditori che non perseguono uno scopo di lucro mediante tale insegnamento;

(...)».

Controversia principale e questioni pregiudiziali

5 Ai termini della decisione di rinvio, l'Horizon College è «un istituto d'istruzione».

6 Nel corso degli anni rilevanti per la controversia principale, l'Horizon College ha messo taluni suoi docenti a disposizione di altri istituti d'istruzione (in prosieguo: gli «istituti destinatari») in cui tali docenti hanno svolto la loro attività sotto la responsabilità di ciascuno di questi.

7 Per ogni messa a disposizione, è stato stipulato un contratto tra l'Horizon College, il docente interessato e l'istituto destinatario. Secondo i termini dei contratti, all'istituto destinatario spettava definire i compiti del docente interessato tenendo conto della durata della messa a disposizione e della funzione per cui tale docente era stato nominato all'Horizon College. L'istituto destinatario era inoltre tenuto a pagare l'assicurazione per la responsabilità civile per il periodo durante il quale il docente interessato era messo a sua disposizione. Lo stipendio di quest'ultimo continuava ad essere corrisposto dall'Horizon College. L'istituto destinatario era tenuto a rimborsare tale stipendio, senza maggiorazione, all'Horizon College che non ha fatturato l'IVA.

8 L'ispettore delle imposte competente ha notificato all'Horizon College un avviso di rettifica relativo all'IVA per gli anni 1995-1999, per un importo di NLG 463 828, somma ridotta a NLG 299 308 con decisione dell'ispettore adottata in seguito all'opposizione del detto istituto.

9 L'Horizon College ha proposto appello avverso tale decisione dinanzi al Gerechtshof te Amsterdam (Corte d'appello di Amsterdam), il quale l'ha dichiarato infondato con sentenza 3 novembre 2003, in quanto le prestazioni in questione nella causa principale non rientrano nell'esenzione dall'IVA prevista dall'art 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva.

10 L'Horizon College ha proposto un ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden (Corte di cassazione dei Paesi Bassi).

11 Ritenendo che l'esito della causa di cui è investito dipenda dall'interpretazione della sesta direttiva, in particolare della nozione di «insegnamento» di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della medesima, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che la prestazione di attività di insegnamento comprende anche la messa a disposizione, a titolo oneroso, di un docente a favore di un istituto d'istruzione affinché vi svolga attività di insegnamento a carattere temporaneo, sotto la responsabilità di quest'ultimo istituto.

2) Qualora la prima questione venga risolta negativamente: se la nozione di "prestazioni di servizi strettamente [connesse] con le attività di insegnamento" debba essere interpretata nel senso di comprendere anche l'attività in precedenza descritta nella questione sub 1).

3) Se, ai fini della soluzione delle predette questioni, sia rilevante la circostanza che il soggetto che mette a disposizione il docente sia a sua volta un istituto d'istruzione».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

12 Con la sua prima questione, letta congiuntamente alla terza questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che i termini «l'educazione dell'infanzia e della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale» contenuti in tale disposizione riguardino la situazione di un istituto d'istruzione ai sensi della medesima disposizione che, a titolo oneroso, metta un docente a disposizione di un istituto destinatario in cui tale docente svolge temporaneamente compiti di insegnamento sotto la responsabilità di quest'ultimo istituto.

13 L'Horizon College ritiene che tale questione vada risolta in senso affermativo, dato che la trasmissione effettiva di conoscenze e di competenze, che avviene direttamente tra docenti e studenti o alunni indipendentemente dalla struttura giuridica in cui tale trasmissione è effettuata, costituisce l'essenza stessa dell'insegnamento. I governi greco e olandese, così come la Commissione delle Comunità europee, fanno valere che la prima questione richiede una soluzione negativa.

14 In via preliminare, va rilevato che l'art. 13, parte A, della sesta direttiva è diretto ad esentare dall'IVA talune attività d'interesse generale. Tuttavia, tale esenzione riguarda non tutte le attività d'interesse generale, ma solo quelle che sono elencate e descritte in modo molto particolareggiato (v. 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).

15 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 da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA (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).

16 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).

17 L'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva non contiene alcuna definizione delle diverse forme di insegnamento cui tale disposizione si riferisce.

18 È vero che, come sostiene sostanzialmente l'Horizon College, la trasmissione di conoscenze e di competenze tra un docente e gli studenti è un elemento particolarmente importante dell'attività di insegnamento.

19 Tuttavia, tenuto conto dei requisiti della giurisprudenza ricordata ai punti 14-16 della presente sentenza, l'esistenza di una tale trasmissione non basta, di per sé, a qualificare come attività di insegnamento il semplice fatto di mettere un docente a disposizione di un istituto d'istruzione per assicurare compiti di insegnamento sotto la responsabilità di quest'ultimo.

20 Infatti, come la Commissione ha fatto sostanzialmente valere in udienza, l'attività d'insegnamento di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva è costituita da un complesso di elementi che includono, al contempo, quelli concernenti i rapporti tra docenti e studenti nonché quelli che costituiscono il contesto organizzativo dell'istituto in questione.

21 Orbene, come è stato osservato al punto 7 della presente sentenza, secondo i termini dei contratti di messa a disposizione in questione nella causa principale, all'istituto destinatario spettava definire i compiti del docente interessato tenendo conto della durata di tale messa a disposizione e della funzione per cui quest'ultimo era stato nominato presso l'Horizon College. L'istituto destinatario era inoltre tenuto ad assicurare il docente per il periodo durante il quale quest'ultimo era messo a sua disposizione.

22 Di conseguenza, la messa a disposizione dell'istituto destinatario di un docente in tali condizioni non può essere considerata, in quanto tale, come un'attività idonea a rientrare nella nozione di «insegnamento» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva. Come fanno sostanzialmente valere i governi greco e olandese nonché la Commissione, il contratto stipulato tra l'Horizon College, l'istituto destinatario e il docente interessato mira tutt'al più solo a facilitare l'insegnamento fornito dall'istituto destinatario.

23 Tale interpretazione non può essere inficiata dal fatto, che costituisce l'oggetto della terza questione proposta dal giudice del rinvio, che l'istituto che effettua la messa a

disposizione sarebbe esso stesso, al pari dell'istituto destinatario, un istituto d'istruzione ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva. Infatti, se una data operazione non rientra di per sé nella nozione di «insegnamento», il fatto che essa venga effettuata da un organismo di diritto pubblico avente uno scopo educativo o da un altro organismo riconosciuto dallo Stato membro interessato come avente finalità simili non può cambiare tale analisi.

24 Occorre dunque risolvere la prima questione, letta congiuntamente alla terza questione, dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che i termini «l'educazione dell'infanzia e della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale» non si riferiscono al fatto di mettere, a titolo oneroso, un docente a disposizione di un istituto d'istruzione ai sensi della medesima disposizione, in cui tale docente svolge temporaneamente compiti di insegnamento sotto la responsabilità di quest'ultimo istituto, anche se l'istituto che effettua la messa a disposizione è esso stesso un organismo di diritto pubblico avente uno scopo educativo o un altro organismo riconosciuto dallo Stato membro interessato come avente finalità simili.

Sulla seconda questione

25 Con la sua seconda questione, letta congiuntamente alla terza questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che il fatto che un istituto di istruzione ai sensi di questa disposizione metta, a titolo oneroso, un docente a disposizione di un istituto destinatario in cui tale docente svolge temporaneamente compiti di insegnamento sotto la responsabilità di tale istituto può essere esentato dall'IVA in quanto rientrante nelle prestazioni di servizi «strettamente connesse» all'insegnamento, ai sensi di tale medesima disposizione.

26 Dalla decisione di rinvio emerge che tale questione viene sottoposta con riferimento ad una situazione in cui una tale messa a disposizione viene effettuata in cambio di una retribuzione versata dall'istituto destinatario all'istituto che effettua una tale operazione e il cui importo equivale allo stipendio versato da quest'ultimo al docente interessato.

27 L'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva non contiene alcuna definizione della nozione di prestazioni di servizi «strettamente connesse» all'insegnamento (v., per quanto riguarda l'insegnamento universitario, sentenza Commissione/Germania, cit., punto 46). Tuttavia, emerge dai termini stessi di tale disposizione che essa non si riferisce alle prestazioni di servizi e alle forniture di beni che non presentano alcun collegamento con «l'educazione dell'infanzia e della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale».

28 Le prestazioni di servizi e le forniture di beni possono essere considerate «strettamente connesse» all'insegnamento, beneficiando in tal modo della medesima sorte fiscale con riferimento all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva, solo se vengono effettivamente fornite in quanto prestazioni accessorie all'insegnamento, che costituisce la prestazione principale (v., per analogia, sentenze 11 gennaio 2001, causa C-76/99, Commissione/Francia, Racc. pag. I-249, punti 27-30; Dornier, cit., punti 34 e 35, nonché Ygeia, cit., punti 17 e 18).

29 Dalla giurisprudenza della Corte discende che una prestazione dev'essere considerata accessoria a una prestazione principale quando non costituisce un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale (v. in tal senso, segnatamente, sentenze 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, Madgett e Baldwin, Racc. pag. I-6229, punto 24; CPP, cit., punto 30; Dornier, cit., punto 34, e Ygeia, cit., punto 19).

30 Come fanno valere sostanzialmente l'Horizon College e la Commissione, la circostanza che un istituto d'istruzione metta un docente a disposizione di un altro istituto d'istruzione per assicurare temporaneamente compiti di insegnamento sotto la responsabilità di quest'ultimo costituisce un'operazione che, in linea di principio, può essere qualificata come prestazione di servizi strettamente connessa all'insegnamento. Infatti, nel caso di penuria temporanea di docenti in taluni istituti d'istruzione, la messa a disposizione di questi ultimi di docenti qualificati appartenenti ad altri istituti d'istruzione è idonea a consentire agli studenti di fruire nelle migliori condizioni dell'insegnamento dispensato dagli istituti destinatari.

31 Tale conclusione non può essere inficiata dalla circostanza, sottolineata dai governi greco e olandese, che la messa a disposizione dei docenti interessati viene effettuata a beneficio degli istituti destinatari senza che vi sia un rapporto diretto tra l'Horizon College e gli studenti di questi ultimi istituti. Parimenti, il fatto, rilevato dal governo olandese, che la messa a disposizione di docenti è un'operazione distinta dall'insegnamento assicurato dall'Horizon College per proprio conto non incide sulla detta conclusione.

32 Infatti, non è necessario, affinché gli studenti degli istituti destinatari possano fruire nelle migliori condizioni dell'insegnamento fornito da questi ultimi istituti, che le prestazioni di servizi strettamente connesse a tale insegnamento siano dispensate direttamente ai detti studenti. Peraltro, un'eventuale assenza di uno stretto collegamento tra l'attività principale dell'istituto che mette a disposizione i docenti, da una parte, e l'attività secondaria di questo consistente in prestazioni di servizi strettamente connesse all'insegnamento, dall'altra, è irrilevante in linea di principio.

33 Tuttavia, il beneficio dell'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva è subordinato a talune condizioni che derivano dal medesimo articolo.

34 In primo luogo, sia l'operazione principale di insegnamento sia la fornitura di beni o le prestazioni di servizi strettamente connesse ad una tale operazione devono essere effettuate da uno degli organismi indicati all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva.

35 Infatti, come risulta dalla formulazione stessa del detto art. 13, parte A, n. 1, lett. i), perché la messa a disposizione di docenti a vantaggio degli istituti destinatari possa essere esentata a titolo di tale disposizione, è necessario che l'operazione venga effettuata da un organismo di diritto pubblico avente uno scopo educativo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili. Come emerge dall'ordinanza di rinvio e, in particolare, dalla terza questione proposta, una tale condizione può essere soddisfatta nella causa principale.

36 Risulta peraltro dall'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), primo trattino, della sesta direttiva che, affinché una fornitura di beni o una prestazione di servizi non sia esclusa dal beneficio dell'esenzione prevista in particolare al n. 1, lett. i), del medesimo articolo, l'operazione principale con la quale una tale fornitura o prestazione è strettamente connessa deve essere anch'essa un'operazione esente (v. sentenza 9 febbraio 2006, causa C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, Racc. pag. I-1385, punto 22).

37 A tale riguardo, va ricordato che, ai termini della decisione di rinvio, gli istituti destinatari sono essi stessi «istituti d'istruzione, ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva».

38 In secondo luogo, come risulta anche dall'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), primo trattino, della sesta direttiva, le prestazioni di servizi e le forniture di beni

strettamente connesse alle operazioni principali di cui in particolare al n. 1, lett. i), di questo medesimo articolo possono beneficiare dell'esenzione solo se indispensabili all'espletamento di tali operazioni esenti (v. anche, in tal senso, sentenze citate Commissione/Germania, punto 48; Ygeia, punto 26, e Stichting Kinderopvang Enschede, punto 25).

39 Per essere qualificata in tal modo, la messa a disposizione temporanea di docenti, come quella che costituisce oggetto della controversia principale, dovrebbe avere natura o qualità tali per cui, senza il concorso di un tale servizio, non potrebbe essere garantito che l'insegnamento impartito dagli istituti destinatari e, pertanto, quello di cui beneficiano gli studenti di questi ultimi abbiano un valore equivalente (v., per analogia, sentenza Stichting Kinderopvang Enschede, cit., punti 27, 28 e 30).

40 A tale riguardo, va ricordato, come fa il governo olandese, che non si può escludere che vi siano uffici privati di collocamento i cui servizi non sono esenti, la cui attività consiste in particolare nel prestare docenti agli istituti scolastici o universitari. Nella causa principale, per essere considerata indispensabile all'insegnamento impartito dagli istituti destinatari, la messa a disposizione di docenti da parte dell'Horizon College dovrebbe essere – in virtù, ad esempio, delle qualificazioni del personale in questione o della flessibilità dei termini della loro messa a disposizione — di natura tale che il medesimo livello e la medesima qualità di insegnamento non potrebbero essere assicurati da un semplice ricorso a tali uffici di collocamento.

41 È compito del giudice del rinvio, in considerazione di tutti gli elementi concreti della causa dinanzi ad esso pendente, determinare l'indispensabilità o meno delle prestazioni fornite dall'Horizon College.

42 In terzo luogo, in virtù dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), secondo trattino, della sesta direttiva, le prestazioni di servizi e le forniture di beni sono escluse dal beneficio

dell'esenzione prevista al n. 1, lett. i), del medesimo articolo qualora siano essenzialmente destinate a procurare all'ente entrate supplementari effettuando operazioni in concorrenza diretta con imprese commerciali sottoposte all'IVA.

43 Tale esclusione costituisce un'espressione specifica del principio di neutralità fiscale, che osta, in particolare, a che prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza tra loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA (v. sentenze 23 ottobre 2003, causa C-109/02, Commissione/Germania, Racc. pag. I-12691, punto 20, e Ygeia, cit., punto 32).

44 Nella causa principale spetta dunque al giudice del rinvio determinare se la circostanza che l'Horizon College metta taluni suoi docenti a disposizione di altri istituti d'istruzione sia stata essenzialmente destinata a procurare entrate supplementari effettuando un'operazione in concorrenza diretta con imprese commerciali assoggettate all'IVA, quali gli uffici di collocamento privati. A questo riguardo, la circostanza che un istituto che effettua una tale operazione di messa a disposizione percepisca una retribuzione pari allo stipendio che esso versa ai docenti così messi a disposizione non basta, di per sé, a dimostrare che tale operazione non è destinata a procurare entrate supplementari.

45 Occorre infine rilevare che l'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva conferisce agli Stati membri la facoltà di subordinare, caso per caso, la concessione ad enti diversi da quelli di diritto pubblico dell'esenzione prevista in particolare al n. 1, lett. i), di questo medesimo articolo all'osservanza di una o più delle condizioni elencate al detto n. 2, lett. a). Spetta al giudice del rinvio verificare se ci si sia avvalsi di tale facoltà nei Paesi Bassi e, in caso affermativo, se tali condizioni siano applicabili alla causa principale.

46 Di conseguenza, occorre risolvere la seconda e la terza questione, lette congiuntamente, dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva, in combinato disposto con il n. 2 di questo medesimo articolo, deve essere interpretato nel senso che il fatto di mettere, a titolo oneroso, un docente a disposizione di un istituto d'istruzione in cui tale docente svolge temporaneamente compiti di insegnamento sotto la responsabilità di questo istituto può costituire un'operazione esente da IVA in quanto si tratta di prestazioni di servizi «strettamente connesse» all'insegnamento ai sensi di questa stessa disposizione, se una tale messa a disposizione costituisce il mezzo per fruire nelle migliori condizioni dell'insegnamento considerato come la prestazione principale, a condizione tuttavia che, cosa che spetta al giudice nazionale verificare:

— sia questa prestazione principale sia la messa a disposizione ad essa strettamente connessa vengano effettuate da organismi indicati al detto art. 13, parte A, n. 1, lett. i), tenuto conto, all'occorrenza, delle condizioni eventualmente poste dallo Stato membro interessato in applicazione del n. 2, lett. a), di quest'ultimo articolo,

— la detta messa a disposizione sia di natura o di qualità tali per cui, senza il concorso di un tale servizio, non potrebbe essere garantito che l'insegnamento impartito dall'istituto destinatario, e pertanto quello di cui fruiscono gli studenti di tale istituto, abbia un valore equivalente, e

— una messa a disposizione di questo tipo non sia essenzialmente destinata a procurare entrate supplementari effettuando un'operazione in concorrenza diretta con imprese commerciali assoggettate all'IVA.

Sulla terza questione

47 Come emerge dai punti 12, 23-25, 34 e 35 della presente sentenza, la soluzione della terza questione proposta costituisce parte integrante dell'esame delle due prime questioni nonché delle soluzioni ad esse fornite. Di conseguenza, non occorre risolverla separatamente.

Sulle spese

48 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:

1) **L'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), 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, deve essere interpretato nel senso che i termini «l'educazione dell'infanzia e della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale» non si riferiscono al fatto di mettere, a titolo oneroso, un docente a disposizione di un istituto d'istruzione ai sensi della medesima disposizione, in cui tale docente svolge temporaneamente compiti di insegnamento sotto la responsabilità di quest'ultimo istituto, anche se l'istituto che effettua la messa a disposizione è esso stesso un organismo di diritto pubblico avente uno scopo educativo o un altro organismo riconosciuto dallo Stato membro interessato come avente finalità simili.**

2) **L'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva 77/388, in combinato disposto con il n. 2 di questo medesimo articolo, deve essere interpretato nel senso che il fatto di mettere, a titolo oneroso, un docente a disposizione di un istituto d'istruzione in cui tale docente svolge temporaneamente compiti di insegnamento sotto la responsabilità di questo istituto può costituire un'operazione esente da imposta sul valore aggiunto in quanto si tratta di prestazioni di servizi «strettamente connesse» all'insegnamento ai sensi di questa stessa disposizione, se una tale messa a disposizione costituisce il mezzo per fruire nelle migliori condizioni dell'insegnamento considerato come la prestazione principale, a condizione tuttavia che, cosa che spetta al giudice nazionale verificare:**

— **sia questa prestazione principale sia la messa a disposizione ad essa strettamente connessa vengano effettuate da organismi indicati al detto art. 13, parte A, n. 1, lett. i), tenuto conto, all'occorrenza, delle condizioni eventualmente poste dallo Stato membro interessato in applicazione del n. 2, lett. a), di quest'ultimo articolo,**

— **la detta messa a disposizione sia di natura o di qualità tali per cui, senza il concorso di un tale servizio, non potrebbe essere garantito che l'insegnamento impartito dall'istituto destinatario, e pertanto quello di cui fruiscono gli studenti di tale istituto, abbia un valore equivalente, e**

— **una messa a disposizione di questo tipo non sia essenzialmente destinata a procurare entrate supplementari effettuando un'operazione in concorrenza diretta con imprese commerciali assoggettate all'imposta sul valore aggiunto.**

Firme