SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

28 gennaio 2010 *

Nel procedimento C-473/08,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Sächsisches Finanzgericht (Germania) con decisione 13 ottobre 2008, pervenuta in cancelleria il 5 novembre 2008, nella causa

Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz

contro

Finanzamt Dresden I,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. J.N. Cunha Rodrigues, presidente della Seconda Sezione, facente funzione di presidente della Terza Sezione, dai sigg. A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (relatore) e A. Arabadjiev, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

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

considerate le osservazioni presentate:

— per il Finanzamt Dresden I, dalla sig.ra P. Zimmermann-Hübner;

— per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e C. Blaschke, in qualità di agenti;

— per il governo ellenico, dal sig. G. Kanellopoulos nonché dalle sig.re S. Trekli e M. Tassopoulou, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agente,

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'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 la Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz (in prosieguo: la «Eulitz GbR») e il Finanzamt Dresden I (in prosieguo: il «Finanzamt»), in merito al rifiuto di quest'ultimo di esonerare dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») le attività esercitate dal socio della Eulitz GbR, sig. Thomas Eulitz, nell'ambito di corsi di formazione professionale periodica organizzati da un istituto terzo.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, assoggetta all'IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 Ai sensi dell'art. 4, n. 1, di tale direttiva, si considera soggetto passivo chiunque eserciti in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al n. 2 dello stesso articolo, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

5 L'art. 4, n. 4, primo comma, di detta direttiva precisa che «[l']espressione "in modo indipendente", di cui al paragrafo 1, esclude dall'imposizione i lavoratori dipendenti ed altre persone se essi sono vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi altro rapporto giuridico che introduca vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione ed alla responsabilità del datore di lavoro».

6 L'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva così dispone:

«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

7 All'epoca dei fatti della causa principale, l'art. 4 della legge relativa all'imposta sul fatturato (Umsatzsteuergesetz; in prosieguo: l'«UStG»), intitolato «Esenzioni in caso di cessioni e altre prestazioni», prevedeva, al suo punto 21, che erano esenti da IVA:

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

aa) qualora esse siano riconosciute dallo Stato come scuole parificate private ai sensi dell'art. 7, quarto comma, della Costituzione [(Grundgesetz)] o siano autorizzate in base alla legislazione del Land, o

bb) qualora l'autorità regionale competente attesti che esse 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 formativi

aa) presso istituti universitari, ai sensi degli artt. 1 e 70 della legge quadro sull'istruzione superiore [(Hochschulrahmengesetz)], e 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 lett. a)».

8 In forza dell'art. 4, punto 22, lett. a), dell'UStG, non erano imponibili 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 fossero utilizzati prevalentemente a copertura delle spese.

Causa principale e questioni pregiudiziali

9 La Eulitz GbR, società di diritto civile, gestisce uno studio di consulenza tecnica a Dresda (Germania).

10 Il socio della Eulitz GbR, sig. Eulitz, è ingegnere nel settore della prevenzione antincendio. Durante il periodo di cui trattasi nella causa principale, dal 2001 al 2005, egli ha impartito lezioni presso l'Europäisches Institut für postgraduale Bildung an der

Technischen Universität Dresden (EIPOS e.V.) (in prosieguo: la «EIPOS»), associazione di diritto privato, e ha fatto sostenere taluni esami in qualità di membro di commissioni di esame.

11 Oltre alle sue attività di insegnante e di esaminatore, il sig. Eulitz, nell'ambito di tale associazione, è stato incaricato di tutta la gestione organizzativa e professionale di alcuni corsi di formazione. Pertanto, egli doveva accordarsi con gli altri docenti sugli orari e sui contenuti dei loro corsi ed è stata la persona di riferimento principale per i partecipanti relativamente al complesso di tali formazioni.

12 Il sig. Eulitz ha svolto le proprie attività in diversi corsi di formazione, tutti attinenti alla prevenzione degli incendi. Il presupposto di ammissione dei partecipanti a tutti questi corsi era, quantomeno, una laurea in architettura o in ingegneria conseguita presso un'università o un istituto universitario, o una pratica professionale di almeno due anni nel settore della progettazione della protezione antincendio o, se del caso, nel settore edilizio. I partecipanti che ottenevano il diploma al termine del corso di perito erano nominati, su domanda, periti per la protezione antincendio preventiva dalla Industrie- und Handelskammer (Camera di commercio e dell'industria).

13 Il Finanzamt ha assoggettato ad IVA gli importi fatturati dalla Eulitz GbR per detta attività del sig. Eulitz, non ritenendo applicabile a quest'ultima l'esenzione fiscale ai sensi dell'art. 4, punto 21 o 22, dell'UStG.

14 La Eulitz GbR, a seguito del rigetto del reclamo da essa presentato avverso tale decisione, ha proposto il ricorso che ha dato luogo alla causa principale, diretto ad ottenere l'esenzione degli importi di cui trattasi, fatturati a suo avviso come corrispettivo delle prestazioni fornite dal sig. Eulitz in quanto insegnante a titolo personale, per proprio conto e sotto la propria responsabilità.

15 Il Finanzamt, per contro, non ritiene applicabile un'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i) o j), della sesta direttiva. Da un lato, infatti, la Eulitz GbR non costituirebbe né un ente di diritto pubblico, incaricato dell'educazione dell'infanzia e della gioventù, dell'insegnamento scolastico o universitario, della formazione o della riqualificazione professionale, né rappresenterebbe un altro ente avente simili finalità riconosciute dallo Stato membro interessato. Dall'altro, le prestazioni controverse non potrebbero essere considerate come svolgimento di lezioni relative all'insegnamento scolastico o universitario da parte di insegnanti che operano a titolo personale. Il sig. Eulitz, in particolare, avrebbe operato come insegnante nell'ambito dei corsi di formazione proposti dalla EIPOS e, quindi, sotto la responsabilità e per conto di tale istituto.

16 Il Sächsisches Finanzgericht (Tribunale tributario del Land della Sassonia) rileva, in particolare, che la Eulitz GbR è un'impresa autonoma ai sensi dell'art. 2, n. 1, dell'UStG, ma che ad essa, in forza del diritto nazionale tedesco, non spetta l'esenzione dall'IVA per quanto riguarda le prestazioni controverse. In particolare, non sarebbe la Eulitz GbR, ma la EIPOS, ad aver fornito tali prestazioni ai partecipanti ai corsi di formazione. Inoltre, né la EIPOS né la Eulitz GbR disporrebbero dell'attestazione prevista dall'art. 4, punto 21, lett. b), bb), dell'UStG, che dichiara che esse preparano regolarmente ad una professione o ad un esame da sostenere dinanzi a una persona giuridica di diritto pubblico. Secondo il giudice del rinvio, quest'ultima circostanza esclude l'applicazione nella causa principale dell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva, poiché la Eulitz GbR non costituirebbe un «ente riconosciuto» dallo Stato membro interessato, ai sensi di questa disposizione. Per quanto riguarda la lett. j) dello stesso numero, il giudice del rinvio manifesta dubbi in merito alla qualità di insegnante «a titolo personale» del sig. Eulitz.

17 Ciò considerato, il Sächsisches Finanzgericht, interrogandosi sull'applicabilità nella causa principale dell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), di tale direttiva, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se le prestazioni di insegnamento e di esame fornite da un ingegnere, presso un istituto di formazione registrato come associazione di diritto privato, ai partecipanti a corsi di formazione professionale che già possiedono almeno un titolo di studio, conseguito presso un'università o un istituto universitario, in

architettura o in ingegneria o che dispongono di una formazione analoga, e tenendo presente che i corsi si concludono con un esame, costituiscano "lezioni relative all'insegnamento scolastico o universitario", ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della direttiva 77/388 (…).

2) a) Se una persona che soddisfa i requisiti di insegnante «privato», ai sensi di [tale] disposizione (…), sia esclusa da tale categoria, qualora essa:

— riceva (in tutto o in parte) il pagamento dei propri corsi anche se, in concreto, nessun partecipante si è iscritto a detti corsi, ma essa abbia già fornito a tal fine prestazioni preparatorie, o

— sia incaricata, ripetutamente e periodicamente, per un periodo di tempo significativo, di effettuare corrispondenti prestazioni di insegnamento e di esame, o

— se, oltre alla sua attività diretta di insegnamento, abbia assunto una posizione rilevante dal punto di vista professionale e/o organizzativo nei confronti degli altri docenti del corso in questione.

b) Se debba eventualmente già ammettersi un'esclusione da [detta categoria], qualora esista soltanto una di tali circostanze o solo qualora ne sussistano due o [qualora sussistano] tutte e tre».

Sulle questioni pregiudiziali

18 Con le sue due questioni, il giudice del rinvio intende determinare, in sostanza, se, in circostanze come quelle di cui alla causa principale, le attività quali quelle svolte dal socio della ricorrente nella causa principale rientrino nella nozione di «lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario», ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva.

19 In via preliminare va osservato che, come rileva la Commissione delle Comunità europee, le attività oggetto della causa principale non risultano svolte, in base al diritto tedesco, dalla Eulitz GbR in quanto autonomo soggetto di diritto, bensì dal suo socio, sig. Eulitz. È per questo che il giudice del rinvio prende in considerazione le attività di quest'ultimo, poiché esse possono essere assimilate alle attività di detta società in quanto tale.

Sulla prima questione

20 Con la sua prima questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che le prestazioni di insegnamento e di esame fornite da un ingegnere, presso un istituto di formazione registrato come associazione di diritto privato, ai partecipanti a corsi di formazione professionale che già possiedono almeno un titolo di studio, conseguito presso un'università o un istituto universitario, in architettura o in ingegneria o che dispongono di una formazione analoga, e tenendo presente che i corsi si concludono con un esame, possono rientrare nella nozione di «lezioni relative all'insegnamento scolastico o universitario» ai sensi di tale disposizione.

21 Orbene, l'espressione utilizzata nella versione tedesca dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva, vale a dire «von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht» (letteralmente: insegnamento scolastico o universitario impartito da insegnanti privati), si distingue dall'espressione utilizzata in tutte le altre versioni linguistiche nelle quali la sesta direttiva è stata inizialmente adottata, poiché, in queste

altre versioni, l'esenzione prevista in detta disposizione non riguarda direttamente «l'insegnamento scolastico o universitario», ma una nozione connessa, espressa in francese con i termini «lezioni (…) relative a» un siffatto insegnamento.

22 Si deve a tal proposito ricordare che, conformemente ad una costante giurisprudenza, l'esigenza che un atto comunitario sia applicato e quindi interpretato in modo uniforme esclude la possibilità di considerare isolatamente una delle versioni, e rende al contrario necessaria l'interpretazione basata sulla reale volontà del legislatore e sullo scopo da questo perseguito, alla luce, segnatamente, di tutte le versioni linguistiche (v., in particolare, sentenze 12 novembre 1969, causa 29/69, Stauder, Racc. pag. 419, punto 3, nonché 22 ottobre 2009, cause riunite C-261/08 e C-348/08, Zurita García e Choque Cabrera, Racc. pag. I-10143, punto 54).

23 Pertanto, occorre considerare che la prima questione pregiudiziale è diretta, in sostanza, a sapere se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che le attività quali quelle di cui trattasi nella causa principale possono costituire «lezioni (…) relative all'insegnamento scolastico o universitario» ai sensi di tale disposizione.

24 Va poi ricordato che la sesta direttiva attribuisce un ambito di applicazione molto ampio all'IVA, comprendente tutte le attività economiche di produttore, di commerciante o di fornitore di servizi. L'art. 13 di detta direttiva esenta tuttavia dall'IVA talune attività (v. sentenza 16 ottobre 2008, causa C-253/07, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club, Racc. pag. I-7821, punto 15).

25 Secondo la giurisprudenza della Corte, le esenzioni di cui all'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., in particolare, sentenze 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP, Racc. pag. I-973, punto 15;

14 giugno 2007, causa C-434/05, Horizon College, Racc. pag. I-4793, punto 15, e 22 ottobre 2009, causa C-242/08, Swiss Re Germany Holding, Racc. pag. I-10099, punto 33).

26 Da una giurisprudenza costante, inoltre, risulta che le esenzioni fiscali di cui all'art. 13, parte A, della sesta direttiva non sono volte ad escludere dall'IVA tutte le attività di interesse generale, ma solo quelle che sono elencate e descritte in modo molto particolareggiato (v. in tal senso, in particolare, sentenze 11 luglio 1985, causa 107/84, Commissione/Germania, Racc. pag. 2655, punto 17; 20 novembre 2003, causa C-307/01, D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, Racc. pag. I-13989, punto 54; 14 giugno 2007, causa C-445/05, Haderer, Racc. pag. I-4841, punto 16 e la giurisprudenza ivi citata, nonché Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club, cit., punto 18).

27 I termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva 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. 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. 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. sentenze Horizon College, cit., punto 16; Haderer, cit., punto 18 e la giurisprudenza ivi citata, nonché 19 novembre 2009, causa C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, Racc. pag. I-11079, punto 25 e la giurisprudenza ivi citata).

28 L'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva non contiene alcuna definizione della nozione di «lezioni (…) relative all'insegnamento scolastico o universitario» ai fini di tale disposizione.

29 Quanto all'espressione «insegnamento scolastico o universitario» contenuta in questa nozione, la Corte, senza fornirne esplicitamente una definizione precisa, ha rilevato, al punto 26 della citata sentenza Haderer, 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.

30 Riguardo, in particolare, al termine «insegnamento», si deve ricordare che la Corte, in sostanza, ha dichiarato che, anche se la trasmissione di conoscenze e di competenze tra un docente e gli studenti è un elemento particolarmente importante dell'attività di insegnamento di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva, resta il fatto che tale attività 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 cui viene fornita l'istruzione (v., in tal senso, citata sentenza Horizon College, punti 18-20).

31 Lo stesso termine va inteso in maniera analoga nell'ambito dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva.

32 Tuttavia, come indicato al punto 21 della presente sentenza, l'esenzione di cui a quest'ultima disposizione non riguarda direttamente «l'insegnamento scolastico o universitario», ma, nelle versioni linguistiche diverse dal tedesco, una nozione connessa, espressa in francese con il termine «lezioni (…) relative a» un siffatto insegnamento. Il termine «lezioni», in tale contesto, deve essere interpretato nel senso che esso comprende, sostanzialmente, la trasmissione di conoscenze e di competenze tra un docente e gli scolari o gli studenti.

33 Ne consegue che, anche se le prestazioni di insegnamento fornite presso un istituto di formazione, prescindendo da un qualsiasi altro elemento, non costituiscono necessariamente un «insegnamento scolastico o universitario» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva, prestazioni siffatte, per contro, possono rientrare nella nozione di «lezioni impartite (…) da insegnanti e relative all'insegnamento scolastico o universitario» ai sensi della stessa disposizione, in quanto esse,

sostanzialmente, comprendono la trasmissione di conoscenze e di competenze tra un docente e gli scolari o gli studenti nell'ambito di una formazione per l'esercizio di un'attività professionale.

34 Su tale punto, come sostiene il governo tedesco, è indifferente, ai fini dell'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva, che la formulazione dell'esenzione prevista da tale disposizione sia meno ampia — sia nella sua versione tedesca sia in altre versioni linguistiche — di quella dell'esenzione di cui alla lett. i) di detto numero, in particolare in quanto, a differenza di quest'ultima lettera, detta lett. j) non menziona esplicitamente la formazione oltre all'insegnamento scolastico o universitario.

35 Come ricorda lo stesso giudice del rinvio, ai fini dell'IVA, non occorre distinguere tra l'insegnamento impartito a scolari o a studenti che seguono una prima formazione scolastica o universitaria e quello impartito a persone che hanno già ottenuto un titolo presso una scuola o un istituto universitario e che, sulla base di tale titolo di studio, proseguono la loro formazione professionale. Lo stesso vale riguardo alle lezioni relative a tale insegnamento.

36 Del resto, come sostiene la Commissione, una distinzione siffatta può rivelarsi ardua in funzione delle materie insegnate. Orbene, 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 le esigenze della giurisprudenza ricordata al punto 25 della presente sentenza (v. citata sentenza Haderer, punto 24).

37 In tale ottica, riguardo alle attività del sig. Eulitz diverse da quelle d'insegnamento propriamente dette, quali quelle di esame, nonché alle altre attività menzionate al punto 11 della presente sentenza, va rilevato che attività siffatte possono essere considerate come rientranti nella nozione di «lezioni», ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva, unicamente nella misura in cui esse possono essere ritenute perseguite, sostanzialmente, nell'ambito della trasmissione di conoscenze e di competenze tra un docente e gli scolari o gli studenti. Spetta, se necessario, al giudice del rinvio verificare se ciò avvenga riguardo a talune attività di cui trattasi nella causa principale.

38 Pertanto, occorre risolvere la prima questione sottoposta dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che le prestazioni di insegnamento fornite da un ingegnere, presso un istituto di formazione registrato come associazione di diritto privato, ai partecipanti a corsi di formazione professionale sanciti da un esame, che già possiedano almeno un diploma di livello universitario in architettura o in ingegneria o che dispongano di una formazione equivalente, possono costituire «lezioni (…) relative all'insegnamento scolastico o universitario» ai sensi di tale disposizione. Parimenti, 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, riguardante l'insegnamento scolastico o universitario. Se 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» ai sensi di detta disposizione.

Sulla seconda questione

39 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio mira in sostanza a determinare se, in circostanze come quelle di cui trattasi nella causa principale, si possa ritenere che una persona come il sig. Eulitz, socio della ricorrente nella causa principale, abbia impartito lezioni «a titolo personale», ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva.

40 Dalla formulazione letterale di tale questione pregiudiziale emerge che il giudice del rinvio considera a priori possibile ritenere che, nella causa principale, la Eulitz GbR, tramite il sig. Eulitz, abbia impartito lezioni «a titolo personale» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva, con l'unica riserva degli effetti da attribuire, se del caso, alle circostanze esposte nella stessa questione.

41 Al riguardo, come risulta dal tenore letterale dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva, per poter beneficiare dell'esenzione di cui a tale disposizione, non basta che le lezioni si riferiscano all'insegnamento scolastico o universitario, esse devono inoltre essere «impartite da insegnanti a titolo personale» (v. citata sentenza Haderer, punto 28).

42 A questo proposito, va ricordato che le regole interpretative delle esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva, enunciate al punto 27 della presente sentenza, si applicano ai requisiti specifici imposti per poter fruire di tali esenzioni, in particolare a quelli riguardanti la qualità o l'identità dell'operatore economico che effettua prestazioni coperte dall'esenzione (v., in tal senso, sentenze 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg, Racc. pag. I-4947, punti 16-20; 26 maggio 2005, causa C-498/03, Kingscrest Associates e Montecello, Racc. pag. I-4427, punto 23, nonché Haderer, cit., punto 19).

43 Nella causa principale sembra pacifico che il sig. Eulitz, almeno sostanzialmente, ha agito in qualità d'insegnante. In ogni caso, ciò non è stato contestato né dal Finanzamt né dagli altri interessati che hanno presentato osservazioni in forza dell'art. 23 dello Statuto della Corte di giustizia.

44 Ci si deve tuttavia chiedere nella causa principale se le attività del sig. Eulitz si siano svolte «a titolo personale», ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva.

45 Al riguardo la Commissione, basandosi sul punto 33 della citata sentenza Haderer, sostiene che, poiché risulta che il sig. Eulitz possiede lo status di lavoratore autonomo sotto il profilo del diritto civile e del diritto tributario tedeschi, le sue attività sono svolte privatamente e, quindi, «a titolo personale» ai sensi di detta disposizione.

46 È vero che dalla decisione di rinvio emerge che durante il periodo di cui trattasi nella causa principale le autorità tributarie tedesche hanno ritenuto che la Eulitz GbR, tramite il sig. Eulitz, soddisfasse i criteri di cui all'art. 4 della sesta direttiva per essere considerata soggetto passivo IVA, in particolare quello relativo allo svolgimento «in modo indipendente» di una delle attività economiche menzionate al n. 2 di tale articolo.

47 Tuttavia, la mancanza di un vincolo di subordinazione tra la EIPOS e il sig. Eulitz, socio della ricorrente nella causa principale, analogo a quelli di cui all'art. 4, n. 4, primo comma, della sesta direttiva ai fini dell'esercizio delle attività in oggetto della causa principale non può, di per sé, essere sufficiente per poter ritenere che le attività di detto socio fossero svolte «a titolo personale» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva.

48 Infatti, come sottolinea il governo tedesco, il semplice fatto di svolgere «in modo indipendente» un'attività economica e di soddisfare gli altri criteri enunciati all'art. 4 della sesta direttiva per poter essere considerato soggetto passivo IVA non può senz'altro indurre a ritenere che un insegnante, il quale non è legato da un contratto di lavoro o da un vincolo di subordinazione analogo a quello risultante da un siffatto contratto, svolga le proprie attività economiche «a titolo personale» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), di tale direttiva. Se così fosse, la nozione d'insegnante «a titolo personale» non avrebbe un significato autonomo, poiché tutti gli insegnanti che soddisfano le condizioni di cui all'art. 4 di detta direttiva per essere considerati soggetti passivi sarebbero automaticamente insegnanti «a titolo personale» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della stessa direttiva.

49 È possibile che l'argomento della Commissione, esposto al punto 45 della presente sentenza, si basi, da un lato, sulla formulazione delle disposizioni pertinenti del diritto nazionale tedesco e, dall'altro, sul fatto che l'espressione utilizzata nella versione tedesca dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva, come risulta dal punto 21 della presente sentenza, può eventualmente essere intesa nel senso di riferirsi a lezioni impartite da un insegnante che non fa parte del corpo docente alle dipendenze di un istituto di istruzione.

50 Tuttavia, al riguardo, va rilevato che, da un lato, il fatto di assoggettare all'IVA una determinata operazione ovvero di esonerarla non può dipendere dalla sua qualificazione nell'ambito del diritto nazionale (v., in tal senso, in particolare, citate sentenze Kingscrest Associates e Montecello, punto 25 e la giurisprudenza ivi citata, nonché Haderer, punto 25). Dall'altro, come risulta dal punto 22 della presente sentenza, data la necessità che le direttive comunitarie vengano interpretate in modo uniforme, in caso di dubbio il testo di una disposizione non può essere considerato isolatamente, ma deve venire interpretato e applicato alla luce dei testi redatti nelle altre lingue ufficiali (v. altresì sentenze Kingscrest Associates e Montecello, cit., punto 26 e la giurisprudenza ivi citata, nonché 10 settembre 2009, causa C-199/08, Eschig, Racc. pag. I-8295, punto 54).

51 Orbene, da varie versioni linguistiche, diverse da quella tedesca, dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva emerge che l'interpretazione di tale disposizione, di cui al punto 49 della presente sentenza, non trova un vero fondamento nel tenore letterale di quest'ultima [v., in particolare, oltre alla versione francese, la versione inglese («tuition given privately by teachers and covering school or university education»), italiana («le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario»), polacca («nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolna i uniwersytecką»), portoghese («As lições dadas, a título pessoal, por docentes, relativas ao ensino escolar ou universitário»), finlandese («opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat yksityisoppitunnit»), e svedese («Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning»)].

52 In ogni caso, senza che occorra esaminare le tre circostanze esposte nella seconda questione pregiudiziale, va ricordato che dalla decisione di rinvio risulta che il sig. Eulitz ha operato come insegnante nell'ambito di corsi di formazione proposti da un ente terzo, la EIPOS. In base a quanto constatato dal giudice del rinvio, tale ente — e non il

sig. Eulitz — era responsabile dell'istituto di formazione nel cui ambito quest'ultimo ha impartito lezioni e ha fornito prestazioni di formazione ai partecipanti ai detti corsi.

53 Come sostenuto dai governi tedesco ed ellenico, detta circostanza, di per sé, è tale da escludere la possibilità che si possa ritenere che il sig. Eulitz — e, quindi, la Eulitz GbR — abbia impartito lezioni «a titolo personale» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva. Gli elementi esposti nella seconda questione pregiudiziale, considerati complessivamente o isolatamente, non possono condurre ad una conclusione diversa.

54 D'altra parte, in tal senso si rivolgono le indicazioni fornite dalla Corte nella citata sentenza Haderer. Infatti, ai punti 33-35 di detta sentenza, la Corte, in sostanza, ha dichiarato che, tenuto conto di tutte le circostanze della causa che ha dato luogo a tale sentenza, risultava che, cosa che spettava al giudice nazionale verificare, il sig. Haderer si era messo, in qualità di docente, a disposizione di un ente terzo, il quale lo aveva retribuito in quanto erogatore di servizi a beneficio del sistema educativo amministrato da detto ente, cosicché non si poteva ritenere che una persona nella posizione del sig. Haderer avesse agito «a titolo personale».

55 Pertanto, occorre risolvere la seconda questione pregiudiziale sottoposta dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che, in circostanze come quelle di cui trattasi nella causa principale, non si può ritenere che una persona come il sig. Eulitz, socio della ricorrente nella causa principale, il quale fornisca prestazioni d'insegnamento nell'ambito dei corsi di formazione proposti da un ente terzo, abbia impartito lezioni «a titolo personale», ai sensi di tale disposizione.

Sulle spese

56 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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. 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, deve essere interpretato nel senso che le prestazioni di insegnamento fornite da un ingegnere, presso un istituto di formazione registrato come associazione di diritto privato, ai partecipanti a corsi di formazione professionale sanciti da un esame, che già possiedano almeno un diploma di livello universitario in architettura o in ingegneria o che dispongano di una formazione equivalente, possono costituire «lezioni (...) relative all'insegnamento scolastico o universitario» ai sensi di tale disposizione. Parimenti, 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, riguardante l'insegnamento scolastico o universitario. Se 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» ai sensi di detta disposizione.**

2) **L'art. 13, parte A, n. 1, lett. j), di tale direttiva deve essere interpretato nel senso che, in circostanze come quelle di cui trattasi nella causa principale, non si può**

ritenere che una persona come il sig. Eulitz, socio della ricorrente nella causa principale, il quale fornisca prestazioni d'insegnamento nell'ambito dei corsi di formazione proposti da un ente terzo, abbia impartito lezioni «a titolo personale», ai sensi di tale disposizione.

Firme