

Sono esenti IVA i servizi di ristorazione offerti dagli istituti d'insegnamento

Rinvio pregiudiziale - Fiscalità - IVA - Direttiva 2006/112/CE - Esenzioni - Prestazioni a titolo oneroso di servizi di ristorazione e di intrattenimento effettuate da un istituto d'insegnamento per un pubblico limitato

Corte di Giustizia CE-UE
Sentenza 4/5/2017, n. C-699/15

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

2. Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (amministrazione finanziaria e doganale del Regno Unito; in prosieguo: l'«amministrazione finanziaria») e il Brockenhurst College (in prosieguo: il «College»), in merito all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) dei servizi di ristorazione e di intrattenimento da quest'ultimo prestati.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, sono soggette a IVA «le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 Il titolo IX della direttiva 2006/112 è intitolato «Esenzioni». Tale titolo contiene, in particolare, un capo 1, rubricato «Disposizioni generali», a sua volta contenente l'articolo 131, e un capo 2, rubricato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», che raggruppa gli articoli da 132 a 134.

5. L'articolo 131 della direttiva così recita:

«Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso».

6. Il successivo articolo 132 così dispone:

«1. 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;

(...))».

7. Il successivo articolo 133 così prevede:

«Gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, ad organismi diversi dagli enti di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b), g), h), i), l), m) e n), all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:

a) gli organismi in questione 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;

b) gli organismi in questione 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;

c) gli organismi in questione devono praticare prezzi approvati dalle autorità pubbliche o che non superino detti prezzi ovvero, per le operazioni i cui prezzi non sono sottoposti ad approvazione, praticare prezzi inferiori a quelli richiesti per operazioni analoghe da imprese commerciali soggette all'IVA;

d) le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA.

(...».

8. Ai sensi del successivo articolo 134:

«Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b), g), h), i), l), m) e n) nei casi seguenti:

a) se esse non sono indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate;

b) se esse sono essenzialmente destinate a procurare all'ente o all'organismo entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con quelle di imprese commerciali soggette all'IVA».

Diritto del Regno Unito

9. Le esenzioni di cui all'articolo 132 della direttiva 2006/112 sono state recepite nel diritto del Regno Unito nell'articolo 31 del Value Added Tax Act 1994 (legge del 1994 sull'imposta sul valore aggiunto), il quale dispone che una prestazione di servizi è una prestazione esente se corrisponde alla descrizione contenuta nell'allegato 9 di tale legge.

10. L'allegato 9, gruppo 6, punti 1 e 4, della parte II di tale legge prevede l'esenzione nei seguenti casi:

«1. La prestazione, da parte di un ente qualificato, di:

(a) insegnamento;

(...)

(c) formazione professionale.

(...)

4. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (diverse dai servizi di esame) strettamente connesse con una prestazione, la cui descrizione rientri nel punto 1 (la prestazione principale), da parte o a favore di un ente qualificato che effettui la prestazione principale, a condizione che:

(a) i beni o i servizi siano destinati all'uso diretto da parte dell'allievo, dello studente o del tirocinante (a seconda dei casi) beneficiario della prestazione principale; e

(b) qualora la prestazione sia realizzata a favore dell'ente qualificato ad effettuare la prestazione principale, questa sia effettuata da un altro ente qualificato».

11. La nota 1 di tale gruppo 6 definisce la nozione di «ente qualificato».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

12. Il College è un istituto di insegnamento superiore che offre corsi di formazione nel settore della ristorazione, dell'ospitalità alberghiera e delle arti dello spettacolo.

13. Al fine di consentire agli studenti iscritti ai corsi di acquisire competenze in un contesto pratico, il College, con l'aiuto degli studenti e con la supervisione dei loro tutor, gestisce un ristorante e organizza spettacoli destinati ad un pubblico esterno all'istituto. Tanto il ristorante quanto gli spettacoli sono aperti a un pubblico limitato composto da persone che possono essere interessate dagli eventi organizzati dal College, e che sono recensite in una banca dati al fine di essere informate riguardo tali eventi per mezzo di un notiziario regolare. Tali persone sono informate del fatto che gli eventi suddetti sono offerti nell'ambito della formazione degli studenti, a un prezzo ridotto che, per i pasti, raggiunge circa l'80% del prezzo effettivo della prestazione. Nel caso in cui il numero di prenotazioni al ristorante non raggiunga un minimo di 30 coperti, il pasto è annullato.

14. Dagli atti sottoposti alla Corte risulta che le entrate supplementari per il Collegio derivanti da tali prestazioni di servizi, realizzate in concorrenza diretta con le imprese commerciali, non costituiscono lo scopo principale delle prestazioni suddette.

15. Il giudice del rinvio fa presente che la formazione pratica è stata concepita come parte dei corsi ed era conosciuta dagli studenti al momento dell'iscrizione ai diversi diplomi.

16. Il College ha versato l'IVA, nel corso del periodo in questione, all'aliquota normale sul prezzo fatturato per i pasti e i servizi di intrattenimento forniti.

17. A suo parere, tuttavia, tali forniture e prestazioni avrebbero dovuto essere esentate dall'imposta in qualità di servizi «strettamente connessi» all'insegnamento, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112. Poiché la sua domanda di rimborso è stata respinta dall'amministrazione finanziaria, il College ha proposto ricorso dinanzi al First-tier Tribunal (Tax Chambers) [Tribunale di primo grado (Sezione fiscale), Regno Unito].

18. Con decisione del 5 novembre 2012 detto giudice di prime cure ha dichiarato che tali prestazioni di servizi erano esenti dall'IVA, essendo strettamente connesse all'insegnamento. Tale decisione è stata confermata in appello dall'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunale superiore (Sezione tributaria e della Chancery), Regno Unito] con decisione del 30 giugno 2014.

19. Avverso quest'ultima decisione l'amministrazione finanziaria ha proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio, il quale ritiene che l'esito della controversia dinanzi ad esso pendente dipenda dall'interpretazione della direttiva 2006/112.

20. In tale contesto, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Corte d'appello (Inghilterra e Galles) (Sezione Civile), Regno Unito] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Con riferimento all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva [2006/112], se le prestazioni di servizi di ristorazione e di intrattenimento effettuate da un istituto d'insegnamento ad un pubblico pagante (che non è destinatario della prestazione principale dell'insegnamento) siano "strettamente connesse" con la prestazione dell'insegnamento in circostanze in cui la prestazione di tali servizi viene effettuata dagli studenti (che sono i destinatari della prestazione principale dell'insegnamento) nel corso della loro formazione e come parte essenziale di essa.

2) Nel determinare se le prestazioni di servizi di ristorazione e di intrattenimento rientrano nell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva [2006/112], in quanto prestazioni "strettamente connesse" alla prestazione dell'insegnamento:

a) se sia rilevante che gli studenti traggano beneficio dal fatto di essere coinvolti nelle prestazioni di cui trattasi piuttosto che dall'oggetto di tali prestazioni;

b) se sia rilevante che coloro che ricevono tali prestazioni o che le consumano non siano gli studenti ma il pubblico che paga per esse e che non è destinatario della prestazione principale dell'insegnamento;

c) se sia rilevante che, dal punto di vista dei destinatari tipici dei servizi di cui trattasi (vale a dire, il pubblico che paga per essi), le prestazioni non rappresentino un mezzo per fruire nelle migliori condizioni di un'altra prestazione ma costituiscano un fine a sé stante;

d) se sia rilevante che, dal punto di vista degli studenti, le prestazioni in questione non costituiscano un fine a sé stante, ma che la partecipazione alle prestazioni rappresenti un mezzo per fruire nelle migliori condizioni della prestazione principale di servizi d'insegnamento;

e) in qual misura rilevi il principio di neutralità fiscale».

Sulle questioni pregiudiziali

21. Con le questioni pregiudiziali, che vanno esaminate congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112, debba essere interpretato nel senso che possono essere considerate quali prestazioni «strettamente connesse» ai sensi di tale disposizione, e, di conseguenza essere esentate dall'IVA, attività, esercitate in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, come la prestazione da parte di studenti di un istituto d'insegnamento superiore, nell'ambito della loro formazione e a titolo oneroso, di servizi di ristorazione e di intrattenimento a terzi.

22. 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 molto particolareggiato (sentenza del 25 febbraio 2016,

Commissione/Paesi Bassi C-22/15, non pubblicata, EU:C:2016:118, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).

23. I termini con i quali sono state designate le esenzioni devono essere interpretati restrittivamente, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale stabilito dall'articolo 2 della direttiva 2006/112, 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 (sentenza del 25 febbraio 2016, Commissione/Paesi Bassi, C-22/15, non pubblicata, EU:C:2016:118, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).

24. L'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112 non contiene alcuna definizione della nozione di operazioni «strettamente connesse» in esso contenuta. Tuttavia, dal tenore stesso di tale disposizione emerge che essa si riferisce alle prestazioni di servizi strettamente connesse con «l'educazione dell'infanzia e della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale». Di conseguenza, prestazioni di servizi possono essere considerate come «strettamente connesse» a queste ultime prestazioni, solo ove vengano effettivamente fornite in quanto prestazioni accessorie all'insegnamento, che costituisce la prestazione principale (v., in tal senso, sentenze del 14 giugno 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punti 27 e 28 e giurisprudenza ivi citata, e del 25 marzo 2010, Commissione/Paesi Bassi, C-79/09, non pubblicata, EU:C:2010:171, punto 50)

25. Conformemente alla giurisprudenza della Corte, una prestazione può 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 (sentenza del 25 marzo 2010, Commissione/Paesi Bassi, C-79/09, non pubblicata, EU:C:2010:171, punto 51 e giurisprudenza ivi citata).

26. A tal proposito, l'applicazione dell'esenzione a operazioni «strettamente connesse» all'insegnamento è, in ogni caso, subordinata a tre condizioni, enunciate, in parte, agli articoli 132 e 134 della direttiva 2006/112, vale a dire, in sostanza, in primo luogo che tanto questa prestazione principale quanto le prestazioni di servizi ad essa strettamente connesse vengano effettuate dagli organismi indicati all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) di tale direttiva, in secondo luogo, che tali prestazioni di servizi siano indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate e, in terzo luogo, che le prestazioni di servizi medesime non siano essenzialmente destinate a procurare all'organismo entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con imprese commerciali soggette all'IVA (v. in tal senso, sentenze del 14 giugno 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punti 34, 38 e 42, e del 25 marzo 2010, Commissione/Paesi Bassi, C-79/09, non pubblicata, EU:C:2010:171, punto 61).

27. Per quanto riguarda il procedimento principale, è pacifico che, con riferimento alla prima condizione, il College è un istituto di diritto pubblico avente scopo educativo, idoneo all'esenzione sulla base dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112.

28. Con riferimento alla seconda condizione, dal punto 39 della sentenza del 14 giugno 2007, Horizon College, (C-434/05, EU:C:2007:343), emerge che, per poter essere qualificate prestazioni di servizi indispensabili all'espletamento di tali operazioni esenti, esse devono avere natura o qualità tali per cui, senza il concorso di una tale prestazione, non potrebbe essere garantito che l'insegnamento impartito dagli organismi di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della direttiva 2006/112, e, pertanto, quello di cui beneficiano gli studenti di questi ultimi abbiano un valore equivalente.

29. Nella specie, dalla decisione di rinvio risulta che l'insegnamento pratico è concepito come parte integrante del cursus degli studenti e che, se non fosse proposto, gli studenti non beneficerebbero pienamente della loro formazione.

30. Infatti, viene precisato al riguardo che le funzioni di ristorazione sono tutte assunte dagli studenti del College, con la supervisione dei loro tutor, e che l'obiettivo perseguito dalla gestione

del ristorante appartenente al College è quello di consentire agli studenti iscritti ai corsi di ristorazione e ospitalità alberghiera di acquisire competenze in un ambito pratico.

31. Lo stesso vale per quanto riguarda i corsi di arti dello spettacolo. Il College organizza concerti e spettacoli per mezzo degli studenti iscritti a tali corsi, affinché essi acquisiscano un'esperienza pratica.

32. Orbene, si deve rilevare che senza tali applicazioni pratiche, l'insegnamento impartito dal College nel settore della ristorazione, dell'ospitalità alberghiera e dello spettacolo non avrebbe valore equivalente.

33. Tale constatazione risulta avvalorata dal fatto che il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord afferma che il ristorante appartenente al College equivale, per gli studenti, a un'aula di corso e che la Commissione europea sottolinea che gli studenti beneficiano dell'esperienza acquisita mediante la preparazione dei pasti e il servizio ai tavoli in situazione reale, che costituisce una parte rilevante della loro formazione.

34. In tali condizioni, risulta che le prestazioni di servizi di ristorazione e di intrattenimento di cui al procedimento principale devono essere considerate come indispensabili a garantire la qualità della prestazione principale d'insegnamento impartita dal College.

35. Con riferimento alla terza condizione, va ricordato che essa 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., in tal senso, sentenza del 14 giugno 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).

36. È pacifico nel procedimento principale, anzitutto, che le prestazioni di servizi di ristorazione e di intrattenimento offerte dal College siano accessibili unicamente alle persone previamente iscritte in un elenco di diffusione tenuto da tale istituto. In particolare, il giudice del rinvio precisa che per gli spettacoli, il pubblico è generalmente costituito dagli amici e dalla famiglia degli studenti del College, e dalle persone previamente iscritte nella banca dati di detto istituto.

37. Inoltre, il ristorante appartenente al College è accessibile solo su prenotazione e a condizione che sia pieno, essendo richiesto un minimo di trenta coperti affinché gli studenti possano trarre il massimo beneficio dalle loro prestazioni. Pertanto, contrariamente a un ristorante commerciale nel quale le prenotazioni sono in linea di principio rispettate incondizionatamente, i pasti sono annullati se il minimo richiesto non è raggiunto.

38. Infine, dagli elementi forniti dal giudice del rinvio risulta che i servizi di ristorazione, i concerti e gli spettacoli sono interamente forniti, organizzati e prestati da studenti in formazione, situazione che si distingue essenzialmente da quella di studenti che effettuano un tirocinio presso un ente commerciale, dove integrano un'equipe professionale che fornisce tali servizi alle condizioni di concorrenza esistenti nei rispettivi mercati.

39. Risulta che le prestazioni fornite a un numero limitato di soggetti, da parte del College, nell'ambito dei corsi impartiti ai suoi studenti sono essenzialmente distinte da quelle che sono regolarmente proposte da una sala spettacoli o da un ristorante commerciale e si rivolgono a un pubblico diverso, poiché non soddisfano i medesimi bisogni del consumatore.

40. Inoltre, non è contestato che i prezzi fissati dal College coprono solo l'80% del costo del pasto. Non risulta, quindi, che i servizi di cui al procedimento principale siano destinati a generare entrate supplementari al College, mediante la realizzazione di operazioni in concorrenza diretta con imprese commerciali soggette all'IVA, come ristoranti o sale spettacolo.

41. Di conseguenza, le prestazioni offerte dal College a un numero limitato di soggetti non risultano comparabili a quelle offerte da ristoranti e da sale spettacolo commerciali e l'esenzione dall'IVA delle prestazioni offerte da tale istituto non sfocia in una differenza di trattamento fiscale.

42. In ultimo, si deve ricordare che spetta al giudice nazionale verificare, muovendo dalle indicazioni fornite dalla Corte, che tali condizioni siano effettivamente soddisfatte, alla luce delle circostanze di fatto proprie della controversia di cui è adito.

43. Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, si deve rispondere alle questioni poste dichiarando che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva 2006/112 dev'essere interpretato nel senso che possono essere considerate prestazioni «strettamente connesse» alla prestazione principale d'insegnamento e, quindi, esentate dall'IVA, attività, esercitate in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, consistenti nel fornire, da parte degli studenti di un istituto d'insegnamento superiore, nell'ambito della loro formazione e a titolo oneroso, servizi di ristorazione e di intrattenimento a terzi, allorché tali servizi sono indispensabili alla loro formazione e non sono destinati a generare entrate supplementari a tale istituto, mediante la realizzazione di operazioni in concorrenza diretta con imprese commerciali soggette all'IVA, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare.

Sulle spese

44. 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.

P.Q.M.

L'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, dev'essere interpretato nel senso che possono essere considerate prestazioni «strettamente connesse» alla prestazione principale d'insegnamento e, quindi, esentate dall'imposta sul valore aggiunto (IVA), attività, esercitate in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, consistenti nel fornire, da parte degli studenti di un istituto d'insegnamento superiore, nell'ambito della loro formazione e a titolo oneroso, servizi di ristorazione e di intrattenimento a terzi, allorché tali servizi sono indispensabili alla loro formazione e non sono destinati a generare entrate supplementari a tale istituto, mediante la realizzazione di operazioni in concorrenza diretta con imprese commerciali soggette all'IVA, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare.