

## **Esenzioni IVA a favore di attività di lezioni di guida**

A cura dell'Ufficio Legislativo e dell'Ufficio Mobilità e Sicurezza Stradale dell'ACI  
27 novembre 2019

### **1. L'interpretazione della Corte di Giustizia UE**

La Corte di giustizia dell'Unione Europea (Prima Sezione), con la sentenza del 14 marzo 2019 (C-449/2017), ha stabilito che **l'insegnamento della guida automobilistica non rientra nella nozione di insegnamento** che, ai sensi delle lettere i) e j) dell'articolo 132, paragrafo 1, della **direttiva (CE) del 28 novembre 2006, n. 112**, è da ritenersi quale operazione **esente da IVA**.

Il comprende Il citato articolo 132, inserito nel titolo IX della direttiva 112/2006 e rubricato **«Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico»**, prevede che gli Stati membri esentino dall'imposta le operazioni seguenti:

«(...)

*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 cessioni di beni con essi strettamente connesse, effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili;*

*j) le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario;*

(...)».

La domanda di pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia UE è stata presentata nell'ambito di una **controversia tra la Agenzia di pratiche auto tedesca "A & G" e il Finanzamt Wolfenbüttel, Germania** (ufficio delle imposte di Wolfenbüttel, Germania) che aveva rifiutato di esentare dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) talune prestazioni attinenti a lezioni di guida automobilistica impartite dalla A & G per l'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1, di cui all'articolo 4, paragrafo 4, della direttiva 2006/126/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 dicembre 2006, concernente la patente di guida<sup>1</sup>.

La sentenza della Corte di Giustizia UE prende innanzitutto in considerazione la nozione di **«insegnamento scolastico o universitario»** ai sensi della direttiva 2006/112.

---

<sup>1</sup> L'articolo 4 della direttiva 2006/126/CE prevede che:

«1. La patente di guida di cui all'articolo 1 autorizza a guidare i veicoli a motore delle categorie definite in appresso. Essa può essere rilasciata dall'età minima indicata per ciascuna categoria. Per "veicolo a motore" si intende ogni veicolo munito di un motore di propulsione, che circola su strada con mezzi propri, ad eccezione dei veicoli che circolano su rotaie.

(...) 4. Autoveicoli

(...) b) categoria B:

autoveicoli la cui massa massima autorizzata non supera 3 500 kg e progettati e costruiti per il trasporto di non più di otto persone oltre al conducente; ai motoveicoli di questa categoria può essere agganciato un rimorchio avente una massa massima autorizzata non superiore a 750 kg.

(...) d) categoria C1:

autoveicoli diversi da quelli nelle categoria D1 o D la cui massa massima autorizzata è superiore a 3 500 kg, ma non superiore a 7 500 kg, progettati e costruiti per il trasporto di non più di otto passeggeri, oltre al conducente; agli autoveicoli di questa categoria può essere agganciato un rimorchio la cui massa massima autorizzata non sia superiore a 750 kg; (...)».

## *Approfondimento*

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 allievi o degli studenti, **purché tali attività non abbiano carattere puramente ricreativo**.

Pertanto, la nozione di «*insegnamento scolastico o universitario*», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della direttiva 2006/112/CE include attività che si distinguono tanto per la loro **specificità natura**, quanto per il **contesto in cui sono esercitate**.

Per la Corte ne consegue che, mediante tale nozione, il legislatore dell'Unione ha inteso fare riferimento ad un **determinato tipo di sistema di insegnamento**, che è **comune a tutti gli Stati membri**, indipendentemente dalle caratteristiche specifiche di ogni sistema nazionale.

Di conseguenza, la nozione di «*insegnamento scolastico o universitario*» ai fini del regime IVA, si riferisce, in generale, a un **sistema integrato di trasmissione di conoscenze e di competenze** avente ad oggetto un **insieme ampio e diversificato di materie**, nonché all'**approfondimento** e allo **sviluppo** di tali conoscenze e di tali competenze da parte degli allievi e degli studenti, di pari passo con la loro progressione e con la loro specializzazione in seno ai diversi livelli costitutivi del sistema stesso.

La Corte, quindi, nell'esaminare la natura delle **lezioni di guida** impartite per l'ottenimento della patente, conclude il suo esame sostenendo che l'insegnamento della guida automobilistica in una scuola guida, **pur avendo ad oggetto varie conoscenze di ordine pratico e teorico**, resta comunque un **insegnamento specialistico che non equivale, di per se stesso, alla trasmissione di conoscenze e di competenze** aventi ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché al loro approfondimento e al loro sviluppo, caratterizzanti l'insegnamento scolastico o universitario.

## **2. L'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate**

A seguito dell'emissione della predetta sentenza, è intervenuta l'**Agenzia delle Entrate** che, con la **Risoluzione numero 79/E del 3 settembre 2019**, si è **allineata** alla posizione della **Corte di Giustizia UE**.

In precedenza la stessa Agenzia si era invece espressa riconoscendo all'attività didattica svolta dalle autoscuole il beneficio dell'esenzione IVA di cui all'articolo 10, comma 1, n. 20, del D.P.R. n. 633/1972.

Tale disposizione prevede, tra l'altro, che sono esenti da IVA le prestazioni “*didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS (...)*”.

La ratio di tale norma è quella di **concedere l'esenzione** non a tutti i soggetti che svolgono attività didattica, ma **esclusivamente a quei soggetti che lo Stato riconosce perché, sulla base dei requisiti posseduti** (quali l'idoneità professionale dei docenti, l'efficienza delle strutture e

## Approfondimento

del materiale didattico, ecc.), **sono in grado di offrire prestazioni didattiche aventi finalità simili a quelle erogate dagli organismi di diritto pubblico**<sup>2</sup>.

Secondo la precedente interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, il controllo e la vigilanza esercitati dalla Pubblica amministrazione all'atto del rilascio dell'autorizzazione conferivano alle autoscuole il requisito del riconoscimento richiesto dal citato articolo 10, comma 1, n. 20 del D.P.R. n. 633/1972 ai fini dell'esenzione IVA<sup>3</sup>.

Al riguardo, l'art. 123 del Codice della strada (Decreto Legislativo 30 aprile 1992, n. 285) stabilisce che le scuole per l'educazione stradale, l'istruzione e la formazione dei conducenti (denominate espressamente "**autoscuole**") **svolgono l'attività propria sulla base di autorizzazioni rilasciate dalle Amministrazioni provinciali**, le quali tengono conto della capacità finanziaria e dei requisiti morali del titolare, dell'attrezzatura tecnica e didattica dell'autoscuola nonché dell'idoneità degli insegnanti e degli istruttori riconosciuta dal Ministero delle infrastrutture e dei trasporti.

Con la Risoluzione n. 79/E del 2 settembre 2019 l'Agenzia ha invece accolto il principio sostenuto dalla Corte di Giustizia europea, evidenziando che le esenzioni "*costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione, volte ad evitare divergenze nell'applicazione del sistema dell'IVA da uno Stato membro all'altro*".

I presupposti sulla base dei quali sono state stabilite le esenzioni ai sensi del D.P.R. n. 633/1972, devono quindi essere **interpretati restrittivamente**, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale stabilito dall'articolo 2 della direttiva 2006/112/CE, secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo.

In considerazione di tali principi e della valenza interpretativa della sentenza della Corte di Giustizia UE, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che lo svolgimento di corsi teorici e pratici necessari al rilascio delle patenti di guida debba considerarsi imponibile agli effetti dell'IVA.

La Risoluzione n. 79/E del 2019 ha inoltre previsto che tale interpretazione abbia un **effetto retroattivo**: per le **annualità ancora accertabili** ai fini IVA (2014-2018), è necessario che le autoscuole emettano una **nota di variazione** e paghino l'imposta non versata.

L'Agenzia delle Entrate ritiene infatti applicabile **l'articolo 26, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972** secondo cui "*Le disposizioni degli artt. 21 e seguenti<sup>4</sup> devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo*".

---

<sup>2</sup> Cfr. risoluzione 17 marzo 2003, n. 65/E, risoluzione del 18 settembre 2001, n. 129/E, risoluzione del 17 giugno 1999, n. 100, risoluzione del 17 gennaio 1992, n. 430379.

<sup>3</sup> Tale interpretazione era stata già seguita dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione del 17 gennaio 1992, n. 430379, nella quale veniva fatto espresso riferimento alle autorizzazioni rilasciate dalle Amministrazioni provinciali ai sensi dell'art. 83 del D.P.R. 393/1959, come modificato dall'art. 6, comma 1, della legge 18 marzo 1988, n. 111.

<sup>4</sup> Relativi agli obblighi dei contribuenti e alla fatturazione delle operazioni.

## *Approfondimento*

Tale maggiore imposta deve confluire nella **dichiarazione integrativa** di ciascun anno solare di effettuazione delle **prestazioni ancora accertabili**, da presentare ai sensi dell'articolo 8, comma 6-bis, del D.P.R. n. 322/1998<sup>5</sup>.

### **3. Gli interventi in sede parlamentare**

In seguito alla Risoluzione n. 79/E dell'Agenzia delle Entrate, sono state presentate varie **interrogazioni parlamentari**<sup>6</sup> con le quali è stato chiesto al Governo quali iniziative intendesse assumere in relazione all'applicazione della suddetta risoluzione. Uno degli aspetti più controversi della questione è proprio la necessità di **tutelare le autoscuole e i contribuenti** che hanno richiesto le relative prestazioni, **evitando l'effetto retroattivo della sentenza della Corte UE**.

Nelle risposte fornite ai suddetti atti di indirizzo i rappresentanti del Governo hanno rassicurato sul fatto che fossero allo studio proposte normative finalizzate ad attribuire efficacia *ex nunc* alla sentenza C449/2017, evitando che la stessa operasse in danno dei contribuenti, i quali, sulla base del legittimo affidamento generato dalla vigente norma interna, come interpretata dalla precedente prassi dell'amministrazione finanziaria, avevano reso prestazioni in esenzione da IVA.

Alla Commissione Finanze del Senato è, inoltre, stato assegnato l'**Atto n. 336** "*Affare in merito all'aliquota IVA applicabile alle prestazioni didattiche finalizzate al conseguimento delle patenti di guida*", presentato in data 19 settembre 2019 dalla medesima Commissione parlamentare.

La Commissione Finanze ha sottolineato varie criticità contenute nella Risoluzione 79 E dell'Agenzia delle Entrate, rilevando che in precedenza l'Agenzia stessa si era chiaramente espressa a favore del regime d'esenzione delle attività delle autoscuole, condividendo la tesi che esse non fossero soggette al tributo, come previsto sia dalla normativa UE che da quella

---

<sup>5</sup> L'art. 8 del D.P.R. n. 322/1998 riguarda la "Dichiarazione annuale in materia di imposta sul valore aggiunto e di versamenti unitari da parte di determinati contribuenti" e al comma 6-bis prevede che "Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, le dichiarazioni dell'imposta sul valore aggiunto possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633". In base a tale ultima previsione, il termine scade il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, mentre, in caso di omessa dichiarazione, la scadenza è il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata.

<sup>6</sup> Ad esempio l'interpellanza urgente n. 2-00499 presentata dall'On. Ruggiero ed altri (M5S), le analoghe interrogazioni n. 5-02720 e n. 5-02752 presentate dagli On. Bignami e Osnato (FI), l'interrogazione n. 5-02751 presentata dall'On. Mancini (PD), l'interrogazione n. 5-02762 presentata dall'On. Bruno Bossio ed altri (PD), l'interrogazione n. 5-02763 presentata dall'On. Baldelli ed altri (FI).

## *Approfondimento*

nazionale, in quanto relative a "formazione e riqualificazione professionale" erogate da organizzazioni riconosciute dallo Stato membro interessato.

Inoltre, assumerebbe rilievo la definizione contenuta nell'art. 123 del Codice della strada che prevede che le autoscuole sono "scuole per l'istruzione e la formazione dei conducenti". Tale attività, poiché di evidente pubblico interesse, è soggetta al controllo da parte degli uffici provinciali della Motorizzazione (MCTC).

Altri aspetti problematici emersi durante l'esame in sede parlamentare riguardano il **dubbio sulla automatica applicazione** in tutti gli Stati membri di quanto stabilito dalla Corte di Giustizia UE, le **concrete difficoltà del recupero** delle somme non versate da parte dell'Agenzia delle Entrate e l'effetto di retroattività che andrebbe a **violare il principio del legittimo affidamento del contribuente** rispetto a pronunzie e a indicazioni provenienti dall'Amministrazione finanziaria.

Anche a livello europeo i **parlamentari italiani hanno presentato richieste scritte alla Commissione Europea**<sup>8</sup> affinché si pronunciasse sul tema dell'applicabilità di quanto stabilito con la citata sentenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea ed il **Commissario Moschovici**<sup>9</sup> pur confermando che, secondo costante giurisprudenza, l'interpretazione data dalla Corte di Giustizia dell'UE a una norma di diritto comunitario chiarisce e definisce il significato e la portata di tale norma in quanto deve essere o dovrebbe essere stata compresa e applicata da la data della sua entrata in vigore<sup>10</sup>, tuttavia ha affermato che le autorità fiscali devono osservare i principi generali del diritto comunitario, in particolare i principi della **tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto quando decidono l'applicazione retroattiva di tale interpretazione**<sup>11</sup>.

A conclusione dell'esame, il 29 ottobre u.s., la **Commissione Finanze del Senato** ha **approvato** all'unanimità una **risoluzione** predisposta dal Relatore, Sen. Salvatore Sciascia (FI), in cui si **impegna il Governo ad introdurre una disciplina esplicitamente innovativa** con riferimento alle attività delle scuole guida **con efficacia dal 1° gennaio 2020**, senza alcun effetto sull'attività accertativa dell'Agenzia delle Entrate per gli anni pregressi.

Nella risoluzione, inoltre, **si richiede** al Governo una **attenta valutazione degli strumenti di intervento** assegnati in sede comunitaria per **ribadire la legittimità dell'esenzione IVA** fondata sul carattere formativo anche a scopo professionale per particolari categorie di patenti, tenendo conto che la citata direttiva 2006/112/CE prevede che le attività di formazione professionale siano esenti, a condizione che il soggetto sia autorizzato dall'amministrazione pubblica.

### **4. La disciplina dettata dal Decreto Legge Fiscale**

La materia è stata da ultimo disciplinata con il **Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124**, recante "*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*" (cd. **Decreto fiscale**) - pubblicato nella Gazzetta Ufficiale – Serie generale n. 252 del 26 ottobre 2019 e collegato alla manovra di bilancio 2020 - nel quale il legislatore ha disposto, all'**art. 32**, l'adeguamento dell'ordinamento italiano alla sentenza della Corte di Giustizia UE del 14 marzo 2019.

Tale disposizione, infatti, **esclude l'insegnamento della guida automobilistica** ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1 **dalle prestazioni didattiche esenti da IVA** ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 20) del DPR 633/1972.

### *Approfondimento*

Nella medesima norma è, inoltre, previsto che le disposizioni in essa contenute hanno **efficacia dal 1° gennaio 2020**, confermando **il carattere non retroattivo della stessa**. Il legislatore fa tuttavia salvi i comportamenti difformi adottati dai contribuenti antecedentemente a tale data.

Il provvedimento ha iniziato il suo iter parlamentare alla Camera (A.C. n. 2220) ove è stato assegnato alla Commissione Finanze in sede referente, che ne ha avviato l'esame il 30 ottobre u.s..

<sup>8</sup> Question for written answer P-002676/19 to the Commission Carlo Fidanza (ECR) e Question for written answer E-002677/19 to the Commission Carlo Fidanza (ECR), Raffaele Fitto (ECR), Pietro <sup>8</sup> Fiocchi (ECR) and Nicola Procaccini (ECR) .

<sup>9</sup> Joint answer given by Mr Moscovici on behalf of the European Commission

<sup>10</sup> Judgment of 29 September 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, ECLI:EU:C:2015:635, para. 44.

<sup>11</sup>Judgment of 26 April 2005, Stichting 'Goed Wonen', C-376/02, ECLI:EU:C:2005:251, paras. 31 to 34