



Roma, 2 settembre 2019

Divisione Contribuenti

Direzione Centrale
Piccole e Medie Imprese

OGGETTO: Interpello art. 11, comma 1, legge 27 luglio 2000, n.212 - Aliquota IVA prestazioni didattiche finalizzate al conseguimento delle patenti di guida

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istante (in seguito anche "Contribuente"), rappresenta di aver sempre fatturato in esenzione da IVA, ai sensi articolo 10, numero 20) del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, le attività didattiche-formative finalizzate al conseguimento delle patenti di guida, uniformandosi così alla prassi amministrativa fornita nel tempo da questa Agenzia (cfr. risoluzione del 26 settembre 2005, n. 134/E e circolare del 18 marzo 2008/E, n. 22).

Il Contribuente riferisce che la Corte di Giustizia UE (in breve anche "CGUE"), con sentenza del 14 marzo 2019 relativa alla causa C-449/2017, si è pronunciata sulla corretta interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, della Direttiva CE del 28 novembre 2006, n. 112 relativo alle esenzioni in materia di IVA.

La sentenza richiamata, pronunciata a seguito di richiesta di intervento della amministrazione finanziaria tedesca, stabilisce che tale esenzione dovrebbe riguardare le "*operazioni relative all'educazione dell'infanzia e della gioventù, all'insegnamento scolastico e universitario, nonché le operazioni relative alla formazione e alla riqualificazione professionale, comprese le lezioni private, impartite da insegnanti*". Pertanto, a parere della Corte, l'esenzione IVA non si applicherebbe alle lezioni di scuola guida, in quanto questa categoria di insegnamento non rientra in quelle di ambito scolastico e/o universitario.

Il Contribuente chiede alla scrivente se sia corretto continuare a ritenere esenti da IVA le proprie prestazioni didattiche finalizzate al conseguimento dell'abilitazione alla guida di veicoli a motore, comprese tutte le prestazioni alle stesse collegate e conseguenti, effettuate nell'esercizio di Autoscuola sino ad eventuale contraria pronuncia o disposizione.

L'Istante chiede inoltre di sapere se, nelle more di eventuali e differenti disposizioni, sia passibile di contestazione in merito all'indebito ricorso all'esenzione IVA sulle prestazioni di natura didattica.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il Contribuente ritiene di essere legittimato ad operare ancora in regime di esenzione di IVA per lo svolgimento delle attività didattiche finalizzate al conseguimento dell'abilitazione alla guida di veicoli a motore, comprese tutte le prestazioni alle stesse collegate e conseguenti, sino ad eventuale disposizione avversa o contraria da parte dell'amministrazione finanziaria.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 132, paragrafo 1, della Direttiva CE del 28 novembre 2006, n. 112, individua tra le operazioni che gli Stati membri esentano dall'IVA, alla lettera 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"*.

Ai sensi della lettera j) del citato articolo 132, paragrafo 1, sono esenti da imposta anche *"le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico e universitario"*.

Con sentenza del 14 marzo 2019, causa C-449/17, la Corte di Giustizia UE interpreta la nozione di *"insegnamento scolastico o universitario"*, di cui al citato articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j).

Secondo la CGUE la nozione di insegnamento scolastico o universitario *"include attività che si distinguono tanto per la loro specifica natura, quanto per il contesto in cui sono esercitate. 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"*.

Orbene, a parere dei giudici unionali, *"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"*.

Sulla base di tali considerazioni, secondo la Corte di Giustizia UE, *"la nozione di "insegnamento scolastico o universitario", ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della Direttiva n. 112 del 2006 deve essere interpretata nel senso che essa non comprende l'insegnamento della guida automobilistica impartito da una scuola guida, (...), ai fini dell'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"*.

Ciò posto, giova evidenziare che secondo consolidata giurisprudenza della medesima Corte, 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 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 stessa, secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo".

In forza dei suddetti principi e in considerazione della valenza interpretativa della sentenza in commento, da cui discende l'efficacia *ex tunc* della stessa, si ritiene che l'attività esercitata dall'Istante, avente ad oggetto lo svolgimento di corsi teorici e pratici necessari al rilascio delle patenti di guida, debba considerarsi imponibile agli effetti dell'IVA.

Con riferimento alla fattispecie in esame devono dunque ritenersi superati i chiarimenti forniti con le risoluzioni n. 83/E-III-7-65258 del 1998 e n. 134/E del 2005 sulle quali il Contribuente ha fatto legittimo affidamento.

Riguardo alle operazioni effettuate e registrate in annualità ancora accertabili ai fini IVA, si ritiene che l'Istante debba emettere una nota di variazione in aumento ai sensi dell'articolo 26, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 secondo cui *"Le disposizioni degli artt. 21 e seguenti 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"*.

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

Inoltre, essendosi modificato, per effetto della citata sentenza, il regime IVA (da esente a imponibile) dell'attività esercitata dall'Istante, tale mutamento comporta il sopravvenuto diritto alla detrazione dell'imposta corrisposta sugli acquisti di beni e servizi relativi all'attività esercitata con riferimento alle medesime annualità rispetto alle quali il Contribuente è tenuto ad effettuare la

variazione in aumento ai sensi del citato articolo 26, comma 1, da esercitarsi alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'operazione originaria.

Detto diritto, come chiarito con la circolare n. 1/E del 2018, può essere esercitato mediante la medesima dichiarazione integrativa con cui deve darsi evidenza dell'imposta a debito.

Conseguentemente, il Contribuente è tenuto a versare l'eventuale maggiore IVA risultante da ciascuna dichiarazione integrativa, ovvero a recuperare in detrazione l'eventuale eccedenza a credito, secondo le modalità stabilite dal citato articolo 8 commi 6-*ter* e 6-*quater* del d.P.R. n. 322 del 1998.

Tenuto conto, infine, che l'Istante si è "*conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria*" e che il suo comportamento risulta "*posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa*", in applicazione di quanto stabilito dall'articolo 10, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, "*Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente*", con riferimento alle prestazioni poste in essere antecedentemente alla presente risposta.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(Firmato digitalmente)