

**ARTICOLO:**  
**AUTOSCUOLE ED IVA**  
**MODALITÀ OPERATIVE E DI CONTESTAZIONE**

Le scuole guida, sino ad oggi, hanno sempre fatturato in esenzione da IVA, ai sensi e per gli effetti dell'art. 10, numero 20, D.P.R. n. 633/72, le attività didattiche – formative finalizzate al conseguimento delle patenti di guida, uniformandosi così alle interpretazioni fiscali fornite dall'Agenzia delle Entrate sin dal 2005.

Oggi, invece, la Corte di Giustizia UE (CGUE), con la sentenza del 14 marzo 2019 relativa alla causa C – 449/2017, ritiene che l'esenzione IVA non si deve applicare alle lezioni di scuola guida, in quanto questa categoria di insegnamento non rientra in quelle di ambito scolastico e/o universitario.

Questa situazione sta creando grave turbamento e rischi economici alle scuole guida, che rischiano di dover pagare rilevanti somme per l'IVA non riscossa a partire dall'anno 2014, pur avendo rispettato scrupolosamente le indicazioni e precisazioni fatte dall'Agenzia delle Entrate sin dal 2005 (quindi, 14 anni fa !!!!).

**A) POSIZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'Agenzia delle Entrate sulla specifica questione si è pronunciata con le seguenti risoluzioni.

**1) RISOLUZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE N. 134/E DEL 26 SETTEMBRE 2005**

Con la suddetta risoluzione l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito e precisato che qualsiasi attività didattica tipica delle autoscuole, prevista dal legislatore e riconosciuta automaticamente a tali organismi, ossia senza la necessità di

richiedere una ulteriore specifica autorizzazione oltre a quella che le autoscuole devono richiedere ai sensi dell'art. 123 del Codice della Strada, rientra nella previsione di esenzione IVA, posto che tali organismi possiedono il requisito del riconoscimento richiesto dal citato art. 10, numero 20, del D.P.R. n. 633/72.

**Questo elemento soggettivo giustificava l'esenzione IVA per le prestazioni didattiche di ogni genere, come tassativamente previsto nel citato art. 10, numero 20, D.P.R. n. 633/72.**

In tale contesto rientravano anche i corsi di aggiornamento per il "recupero punti" e dei corsi per il conseguimento del certificato di idoneità per la guida dei ciclomotori.

## **2) CIRCOLARE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE N. 22/E DEL 18 MARZO 2008**

**Con la suddetta circolare, l'Agenzia delle Entrate aveva oltretutto ulteriormente precisato che anche i soggetti privati diversi dalle scuole paritarie e non paritarie operanti nelle aree presenti negli assetti ordinamentali propri dell'istruzione, con la soppressione dell'istituto della presa d'atto, potevano operare a prescindere da qualsiasi forma di vigilanza e di riconoscimento da parte del Ministero della Pubblica Istruzione (ulteriore conferma della valenza dell'elemento soggettivo).**

In sostanza, il legislatore, nel disciplinare organicamente lo svolgimento dell'attività didattica da parte di organismi diversi dagli enti pubblici, in ossequio al principio di libertà d'insegnamento recato dall'art. 33 della Costituzione, ha operato chiaramente la scelta di escludere dal riconoscimento e dalla vigilanza dell'Amministrazione Pubblica competente in materia di istruzione gli organismi privati diversi dalle scuole paritarie e non paritarie, disciplinate dalle leggi n. 62 del 2000 e n. 27 del 2006.

## **B) SENTENZA DEL 14 MARZO 2019 DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE**

Alla lettera j) dell'art. 32, paragrafo 1, della Direttiva CE del 28 novembre 2006, n. 112, sono esenti da imposta IVA anche *“le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico e universitario” (elemento oggettivo).*

Secondo la Corte di Giustizia UE, con la sentenza del 14 marzo 2019, causa C-449/17, la nozione di “insegnamento scolastico o universitario” ai fini del regime IVA si riferisce, in generale, “ad un sistema integrato di trasmissione di conoscenze e di competenze aventi 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, secondo la succitata sentenza 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”.*

In base alle suddette considerazioni, secondo la Corte di Giustizia UE *“la nozione di “insegnamento scolastico o universitario”, ai sensi dell'art. 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'art. 4, paragrafo 4, della Direttiva 2006/126/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 20 dicembre 2006 concernente la patente di guida".*

**C) RISOLUZIONE N. 79 DEL 02 SETTEMBRE 2019 DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE – DIVISIONE CONTRIBUENTI – DIREZIONE CENTRALE PICCOLE E MEDIE IMPRESE**

L'Agenzia delle Entrate, alla luce della suddetta sentenza della Corte di Giustizia UE nonché del fatto che le esenzioni IVA devono essere interpretate restrittivamente in quanto deroghe al principio generale stabilito dall'art. 2 della Direttiva comunitaria n. 112 del 2006, con la recente risoluzione n. 79 del 02 settembre 2019 si è adeguata all'interpretazione restrittiva dei giudici unionali ed ha ritenuto superati i chiarimenti forniti con le precedenti risoluzioni di cui alla lettera A) del presente articolo sulle quali i contribuenti hanno sempre fatto legittimo affidamento.

**Di conseguenza, riguardo alle operazioni effettuate e registrate in annualità ancora accertabili ai fini IVA, cioè a partire dal 2014, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:**

- 1) la scuola guida deve emettere una nota di variazione in aumento, ai sensi dell'art. 26, comma 1, D.P.R. n. 633/72;
- 2) tale maggiore imposta deve confluire nella dichiarazione integrativa di ciascun anno solare di effettuazione delle prestazioni ancora accertabile, da presentare ai sensi dell'art. 8, comma 6 – bis, del D.P.R. n. 322 del 1998;

- 3) a seguito della modifica del regime IVA (da esente a imponibile) dell'attività esercitata dalla scuola guida, tale mutamento comporta il sopravvenuto diritto della detrazione dell'IVA corrisposta sull'acquisto 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 art. 26, comma 1, da esercitarsi alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'operazione originaria;**
- 4) il diritto alla detrazione, come chiarito con la circolare n. 1/E del 2018, può essere esercitato mediante la medesima dichiarazione integrativa con cui deve darsi evidenza dell'IVA a debito;
- 5) di conseguenza, la scuola guida è tenuta 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 dall'art. 8, commi 6-ter e 6-quater, del D.P.R. n. 322 del 1998;
- 6) infine, tenuto conto che la scuola guida si è uniformata alle indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione Finanziaria, in base a quanto stabilito dall'art. 10, comma 2, della Legge n. 212 del 27 luglio 2000 (Statuto dei diritti del contribuente) non devono essere irrogate sanzioni nè devono essere richiesti interessi moratori, con riferimento alle prestazioni poste in essere antecedentemente alla Risoluzione n. 79 del 02 settembre 2019.

## **D) CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE**

La sentenza della Corte di Giustizia sopra citata è una sentenza di mero accertamento dell'esistenza o meno della violazione.

Essa, in altri termini, non può indicare le misure necessarie per far cessare l'inadempimento o stabilire misure per il risarcimento di eventuali danni, in quanto lo Stato Italiano è solo tenuto a garantire, attraverso la libera scelta dei mezzi da adottare, l'effettiva riparazione dell'illecito, **rispettando in ogni caso, quanto disposto dall'art. 33, secondo comma, della Costituzione "Enti e privati hanno il diritto di istituire scuole ed istituti di educazione senza oneri per lo Stato"**.

In ogni caso, secondo me, non bisogna dimenticare che la Corte di Giustizia UE ha interpretato soltanto l'aspetto **oggettivo** delle lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico e universitario, mentre non si è pronunciata in merito all'aspetto **soggettivo** di chi deve eseguire le prestazioni **"didattiche di ogni genere"**, come previsto nella prima parte dell'art. 10, numero 20, D.P.R. n. 633/1972.

**L'aspetto soggettivo della problematica, invece, è stato ben affrontato dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 22/E del 18 marzo 2008 (commentata alla lettera A) del presente articolo) e di ciò non si è tenuto conto nella più volte citata sentenza della Corte di Giustizia UE, di cui alla lettera B) del presente articolo.**

**Oltretutto, la suddetta Circolare n. 22/E del 2008 non è stata superata con la Risoluzione n. 79/2019.**

**Di conseguenza, secondo me, se la scuola guida non intende seguire le istruzioni indicate dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 79 del 02 settembre 2019, di cui alla lettera C) del presente articolo, può impugnare in Commissione Tributaria gli avvisi di accertamento per gli anni dal 2014 al 2018 che saranno notificati dall'Agenzia delle Entrate, potendo oltretutto**

sollevare ulteriori questioni di costituzionalità e di diritto che la brevità del presente articolo mi impediscono di trattare.

Infine, per evitare gravi danni economici e finanziari alle scuole guida nonché un rilevante contenzioso tributario, è auspicabile un intervento immediato del legislatore, con decreto legge del Governo appena insediato, per risolvere la delicata questione fiscale sanando il passato e rendendo, al limite, applicabile l'IVA a partire dall' 01 gennaio 2020 per dare la possibilità ai contribuenti di potersi organizzare a livello amministrativo e fiscale.

Lecce, 07 settembre 2019

Avv. Maurizio Villani

**Studio Legale Tributario**

**Via Cavour,56 Lecce**

**Telefono e Fax: 0832-247510**

**Cell: 338-2326547**

**[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it)**

**[avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)**

**avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it**