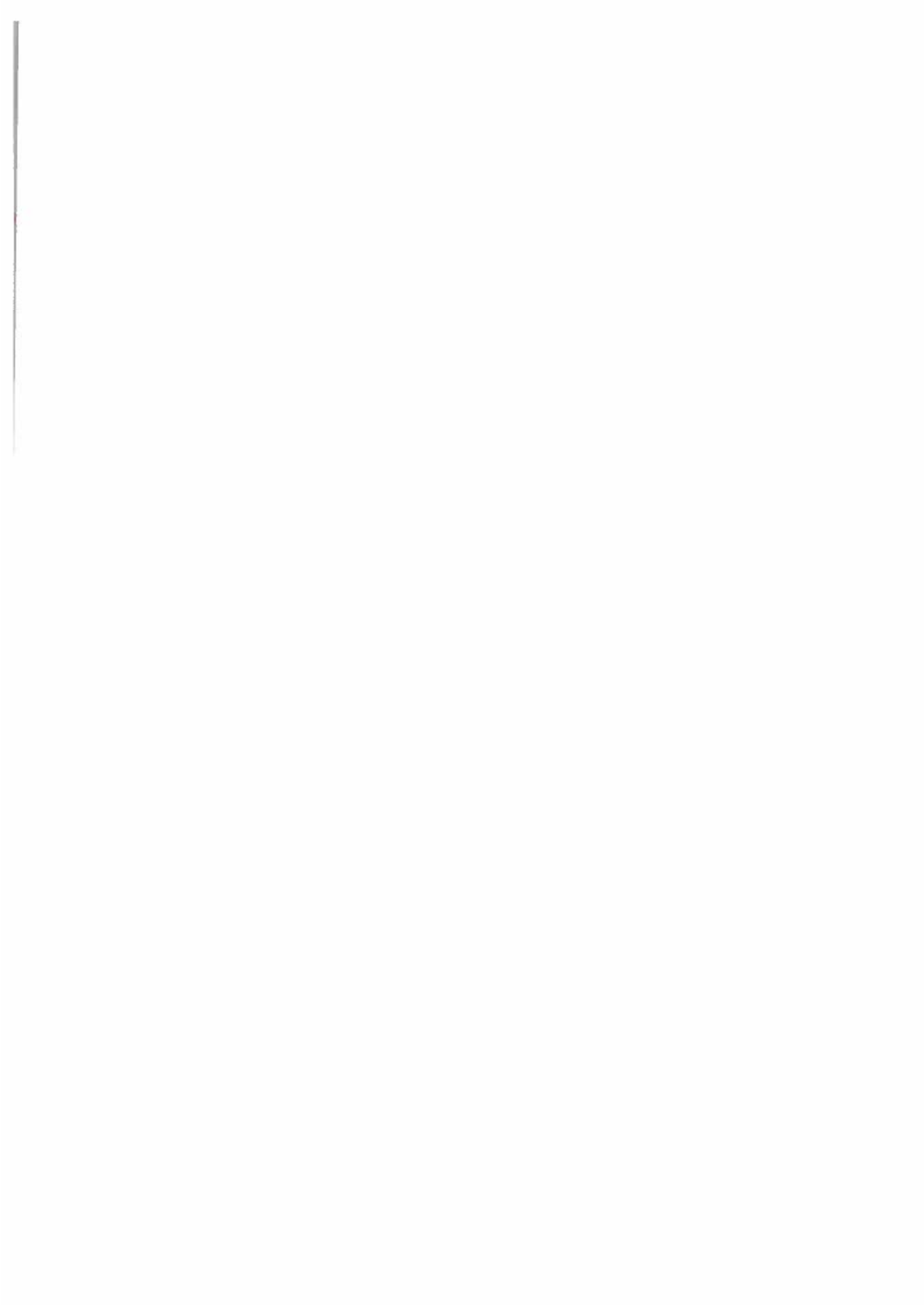




**OSSERVAZIONI IN MERITO ALLA  
RISOLUZIONE N.79  
DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE  
"IVA AUTOSCUOLE"**

**ROMA 18 SETTEMBRE 2019**



**AUTOSCUOLE E REGIME DI ESENZIONE I.V.A.**  
**SINTESI DEL DOCUMENTO**

L'allegato documento ha quale finalità quella di sensibilizzare i destinatari dello stesso e, in generale, tutti gli organi politici, affinché vogliano intervenire tempestivamente e risolutivamente sull'indirizzo espresso dall'Amministrazione Finanziaria nella risoluzione n. 79/E del 02.09.2019, con la quale, per la prima volta, è stata sostenuta l'imponibilità ai fini i.v.a. delle prestazioni rese dalle autoscuole: tanto *pro futuro*, quanto per il passato in relazione agli anni di imposta ancora accertabili (dal 2014 ad oggi).

Nel prosieguo, ne verrà brevemente ripercorso il relativo contenuto, ove sono più ampiamente illustrate tutte le ragioni in punto di diritto e di fatto per le quali il predetto orientamento dell'Agenzia delle Entrate non può essere condiviso.

**1. Il contenuto della risoluzione**

La citata Risoluzione dell'A.d.E. intende applicare direttamente e immediatamente i principi affermati nella sentenza della CGUE del 14.03.2019, Causa C-449/2017, nella quale il Giudice unionale ha affermato che l'attività svolta dalle autoscuole non rientrerebbe nel regime di esenzione applicabile alle prestazioni didattiche, come previsto dalla Direttiva CE n. 112 del 2006.

**2. Inapplicabilità diretta della sentenza della CGUE nel nostro ordinamento.**

2.1. La normativa nazionale (e non un'interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria) prevede pacificamente l'esenzione i.v.a. per le prestazioni rese dalle autoscuole. E, infatti, considerato che ai sensi dell'art. 10, n. 20 del d.P.R. n. 633/1972, sono in regime di esenzione le prestazioni "*didattiche di ogni genere ... rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni*"; e considerato altresì che in virtù della normativa di settore, le autoscuole svolgono pacificamente attività didattica e sono altresì soggette al controllo della pubblica amministrazione (province), è pacifico che risultino integrati i requisiti di esenzione previsti

dalla citata norma (così come costantemente riconosciuto anche da giurisprudenza e prassi).

Alla luce della citata disciplina nazionale, e in virtù del principio costantemente ribadito dalla CGUE secondo il quale le direttive comunitarie non possono trovare diretta applicazione negli Stati membri che le abbiano recepite con una legge nazionale più favorevole per il contribuente, non vi può essere alcun dubbio circa il fatto che l'interpretazione fornita nella sentenza della CGUE sopra richiamata non possa invero trovare applicazione diretta nel nostro ordinamento in danno dei contribuenti.

**2.2.** Sotto un diverso profilo, poi, nel caso di specie, l'applicazione diretta dei principi affermati dalla CGUE non risponderebbe neppure alla finalità (perseguita dalla Corte unionale) di evitare che il mercato comune unico sia falsato da una fiscalità concorrenziale fra stati. A ben vedere, infatti, ai fini del conseguimento della patente in Italia è necessario che il soggetto integri il requisito della residenza normale in Italia, sicché, non vi può essere alcuna concorrenza fra gli operatori comunitari.

**2.3.** Da ultimo si deve altresì osservare che, da un punto di vista strettamente fattuale, l'applicazione dell'i.v.a. comporterebbe un aumento del costo finale della prestazione a carico dei consumatori italiani (per lo più persone fisiche, ma anche trasportatori), con conseguente contrazione del servizio richiesto, in danno del progetto di miglioramento della sicurezza stradale che le autoscuole, di concerto con gli organi statali, stanno da anni portando avanti con ottimi risultati.

### **3. Inapplicabilità dell'i.v.a. con effetto retroattivo.**

Ancor più illegittima sarebbe poi l'applicazione dell'imposta alle prestazioni già concluse per una molteplicità di ragioni:

- a) detta "retroattività", a danno del contribuente, è costantemente vietata dai principi sanciti dalla CGUE;

- b) del resto, in ipotesi analoghe, e ove non vi fosse un contrasto evidente con la normativa interna, il nostro Sistema ha provveduto a recepire gli insegnamenti della CGUE sempre con efficacia *ex nunc*;
- c) inoltre, in ragione della tipologia dei clienti delle autoscuole e degli obblighi contabili cui sono soggette, l'imposta dovuta rimarrebbe in finale interamente a carico degli operatori, essendo per questi impossibile esercitare *ex post* il relativo diritto di rivalsa sui consumatori finali; così che: da un lato, verrebbe stravolto l'intero sistema cui è improntata l'i.v.a. e, dall'altro lato, si avrebbe un irreparabile danno economico per i contribuenti che vedrebbero ingiustamente ridotto, per oltre il 20%, il reddito effettivo maturato.

Al Signor Ministro  
dell'Economia e delle Finanze  
**On. Prof. Roberto GUALTIERI**  
Via XX Settembre, 97  
00187 ROMA

Alla Signora Ministro  
delle Infrastrutture e dei Trasporti  
**On. Dott.ssa Paola De Micheli**  
Piazzale di Porta Pia, 1  
00198 ROMA

Al Direttore Generale  
dell'Agenzia delle Entrate  
**Dott. Antonino MAGGIORE**  
Via Giorgione, 106  
00147 ROMA

e, p.c.

Al Presidente della VI Commissione Finanze  
del Senato della Repubblica  
**Sen. Prof. Alberto BAGNAI**  
Piazza Madama  
00186 ROMA

Alla Presidente della VI Commissione Finanze  
della Camera dei Deputati  
**On. Dott.ssa Carla RUOCCO**

Piazza Montecitorio, 1  
00186 ROMA

Al Presidente della VIII Commissione Lavori Pubblici  
del Senato della Repubblica  
**Sen Prof. Mauro COLTORTI**  
Piazza Madama  
00186 ROMA

Al Presidente della IX Commissione Trasporti  
della Camera dei Deputati  
**On. Alessandro MORELLI**  
Piazza Montecitorio, 1  
00186 ROMA

Al Direttore Centrale  
della Divisione Contribuenti  
dell'Agenzia delle Entrate  
Direzione Centrale Piccole e Medie Imprese  
**Dott. Michele ANDRIOLA**  
Via Giorgione, 106  
00147 ROMA

Roma, li 18 Settembre 2019

**Oggetto: Risoluzione Agenzia delle Entrate 79/E del 03/09/19 in materia di  
esenzione IVA delle prestazioni didattiche rese dalle autoscuole**

Le sottoscritte Associazioni Nazionali di Categoria:

- **"UNASCA - Unione Nazionale Autoscuole e Studi di Consulenza Automobilistica"** codice fiscale 01969910585, partita IVA 01022261000, con sede a Roma in Viale di val Fiorita 88 (cap 00144) - PEC: unasca@pec.unasca.it, qui rappresentata ad ogni effetto dal Segretario

Nazionale Studi Sig. **Emilio PATELLA**, nato a Sesto San Giovanni (MI) il 27 aprile 1953, codice fiscale PTL MLE 53D27 I690R, domiciliato per la carica presso la sede dell'Associazione rappresentata;

- "**CONFARCA – Confederazione Autoscuole e Consulenti Automobilistici**" codice fiscale 95098260631, con sede a Roma in via Laurentina 569 (cap 00143) – P.E.C. [confarca@pec.it](mailto:confarca@pec.it) , qui rappresentata ad ogni effetto dal Presidente Nazionale Sig. **Paolo COLANGELO**, nato a Roma il 06 febbraio 1971, codice fiscale CLN PLA 71B06 H501 E domiciliato per la carica presso la sede dell'Associazione rappresentata;

congiuntamente ed in totale unità di intenti, e titolari di interesse ad agire – in quanto soggetti riconosciuti ed abilitati a rappresentare le categorie coinvolte dalla determina contenuta nella Risoluzione Agenzia delle Entrate (AdE) 79/E – si rivolgono ai Signori Ministri ed alle altre Autorità in indirizzo perché, preso atto:

- delle argomentazioni di seguito addotte in punto di fatto e di diritto, supportate tutte dalla disciplina positiva vigente e dall'esistenza di precedenti assimilabili alla fattispecie in esame,
- degli effetti devastanti cui sarebbero ingiustamente sottoposti tanto i Contribuenti rientranti nella categoria rappresentata ("colpevoli" solo di essersi conformati alle disposizioni normative tutt'ora vigenti, confortati altresì dal concorde orientamento della giurisprudenza di legittimità e dalla prassi dell'Amministrazione Finanziaria), quanto i clienti degli stessi che rappresentano l'intera collettività (non solo quelli futuri, ma anche per quelli degli ultimi cinque anni, ai quali verrebbe richiesto - non senza dubbi di legittimità - il pagamento postumo di un importo non originariamente convenuto nel contratto definito tra le parti);
- del particolare ruolo sociale ed educativo rivestito oggi dalle autoscuole, alle quali è affidato il compito di trasmettere e insegnare i principi e le norme di



sicurezza stradale, nonché di formare conducenti che si comportino responsabilmente alla guida dei vicoli

vogliono rendersi parte attiva per la pronta e motivata rettifica e modifica del contenuto della Risoluzione AdE nr. 79/E del 2 settembre u.s., nel senso più avanti meglio esposto o, in via alternativa, ove venisse valutata come la più tempestiva soluzione dei problemi esposti, vogliono intervenire per determinare l'adozione di un provvedimento legislativo avente effetto risolutivo ed immediato.

#### **1. PREMESSA: LA RISOLUZIONE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 79/2019**

In data 2 settembre 2019, l'Agenzia delle Entrate - Divisione Contribuenti - Direzione Centrale Piccole e Medie Imprese, procedeva ad emettere la Risoluzione nr. 79/E. Tale Risoluzione trova origine dalla necessità di rispondere ad una serie di istanze di Interpello ex art. 11, comma 1, legge 27 luglio 2000, n. 212 avanzate da numerose imprese - variamente collocate sul territorio nazionale - esercenti l'attività di Autoscuola; così come alla richiesta di Consulenza Giuridica prodotta dalle Associazioni Nazionali di Categoria sopra indicate (cui è stato attribuito il progressivo 956-31/2019).

Le predette istanze e richieste erano tutte inerenti il tema "*Esenzione IVA per le prestazioni didattiche finalizzate al conseguimento delle patenti di guida*" la cui applicazione – sino ad oggi pacifica nel senso di applicare a tali prestazione l'esenzione di cui all'art. 10, numero 20, del DPR 633/72 – era posta in dubbio dalla sopraggiunta Sentenza del 14/03/19, relativa alla Causa C-449/2017, emessa dalla Corte di Giustizia UE (CGUE).

Nella stesura della Risoluzione, l'Agenzia delle Entrate ha, tra l'altro, rilevato:

- che la CGUE, nell'interpretare la nozione di "*insegnamento scolastico o universitario*" di cui all'art. 132, paragrafo 1, lettere i) e j), della Direttiva CE del 28 novembre 2006 n. 112, ha deliberato 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...*";
- 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*";
- che, quindi, l'attività resa dall'autoscuola dovrebbe considerarsi imponibile ai fini dell'IVA, **ritenendosi così superati i chiarimenti forniti con le risoluzioni nr. 83/E-III-7-65258 del 1998 e n. 134/E del 2005, sulle quali i contribuenti hanno fatto legittimo affidamento**;
- che, stante l'efficacia *ex tunc* delle sentenze interpretative della CGUE e l'asserita diretta applicabilità delle stesse negli stati membri, il regime di imponibilità varrebbe tanto sui servizi resi dopo la pubblicazione della risoluzione in parola, quanto sulle prestazioni di servizi già concluse;
- che, per l'effetto, **su tutte le operazioni** sin qui trattate in esenzione per tutti gli esercizi fiscali ancora accertabili (quindi 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, ndr) oltre che per i primi otto mesi del corrente 2019, la singola autoscuola (così come ogni Consorzio fra autoscuole) dovrebbe:
  - emettere una **nota di variazione in aumento** ex art. 26, c.1 del DPR 633/72 con indicazione dell'IVA originariamente non esposta;
  - conseguentemente, dovrebbe redigere una **dichiarazione annuale IVA integrativa**, relativa a ciascuna delle cinque annualità precedenti ancora accertabili, in cui indicare il debito IVA derivante dall'applicazione dell'imposta a tutte le operazioni sin qui considerate esenti ex art. 10 DPR 633/72, ed avendo cura di

recuperare in detrazione tutta l'IVA sugli acquisti originariamente non detratta per effetto dell'applicazione del c.d. "*pro-rata di indeducibilità*", la cui applicazione verrà ora meno per mancanza del presupposto delle operazioni attive svolte in esenzione;

- da ultimo, determinare il conguaglio (a debito o credito) per ciascuna annualità, e disporre il relativo versamento senza tuttavia l'applicazione delle sanzioni e degli interessi, per effetto del "*principio di affidamento*" (ovvero in ragione della circostanza che le autoscuole non avrebbero sin qui addebitato l'IVA in virtù di quanto espressamente affermato dall'art. 10 c.20 D.P.R. 633/72, ai sensi del quale, espressamente, sono esenti dall'imposta le prestazioni "*didattiche di ogni genere ... rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni*", e, quindi, anche le prestazioni delle autoscuole, così come confermato negli anni dalla giurisprudenza e dalla stessa Amministrazione Finanziaria).

Da notare che, nel recepire nel nostro sistema l'interpretazione normativa comunitaria, l'Agenzia delle Entrate ha addirittura proceduto ad una estensione penalizzante per il contribuente. Infatti, laddove nella sentenza CGUE si fa riferimento alla non applicabilità dell'esenzione per "*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*", nel testo della Risoluzione 79/E l'AdE estende l'imponibilità, in forma generica, "*all'attività resa dall'autoscuola*" tout-court.

## **2. LA SENTENZA CORTE DI GIUSTIZIA UE DEL 14/03/19 SULLA CAUSA C-449/2017**

La Corte di Giustizia UE, con la sentenza del 14 marzo 2019 relativa alla causa C-449/17 - sorta a seguito di apposito interpello da parte di una autoscuola tedesca

alla propria amministrazione finanziaria, inerente la corretta interpretazione di quanto previsto *dall'articolo 132 della Direttiva 2006/112 relativa alle esenzioni in materia di IVA* - precisa e decide che tale esonero riguarderebbe solamente le operazioni relative all'educazione dell'infanzia e della gioventù, l'insegnamento scolastico e universitario, nonché le operazioni relative alla formazione e alla riqualificazione professionale, comprese le lezioni private impartite da insegnanti.

Nello specifico, a parere della Corte sulla citata causa, *l'esenzione IVA non si applicherebbe alle lezioni di scuola guida*, in quanto tale categoria di insegnamento non avrebbe lo stesso valore della trasmissione di conoscenze e competenze rilasciate in ambito scolastico e/o universitario: *"l'insegnamento della guida automobilistica impartita da una scuola guida non rientrerebbe nella nozione di insegnamento scolastico o universitario in quanto insegnamento specialistico il 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"*.

Da qui la conclusione che le lezioni di guida non potrebbero più fruire del regime di esenzione, ma dovrebbero essere considerate come prestazioni imponibili ai fini IVA con l'applicazione dell'aliquota ordinaria (determinata attualmente, nel caso italiano, nella misura del 22%) rientrando nell'ambito delle prestazioni disciplinate dall'art. 3 del D.P.R. 633/72.

### **3. L'ESENZIONE IVA EX ART. 10/20 DEL DPR 633/72**

Gli esercenti attività di "Autoscuola" hanno operato (almeno sino al 2 settembre 2019, data di pubblicazione della Risoluzione AdE 79/E) in regime di esenzione i.v.a. ai sensi dell'art. 10, n. 20 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Ai sensi della testè menzionata disposizione, sono **espressamente** esenti dall'imposta sul valore aggiunto le prestazioni "*didattiche di ogni genere ... rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni*".

Alla luce del chiaro tenore letterale della norma, due sono i presupposti richiesti dalla disciplina interna per accedere al regime di esenzione:

- a) il primo, di carattere oggettivo, afferente l'oggetto della prestazione resa, che deve essere una **«attività didattica di ogni genere»**;
- b) il secondo, di carattere soggettivo, concretizzantesi nella circostanza che detta attività didattica sia svolta da **«istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni»**.

**Entrambi i presupposti risultano pacificamente integrati nel caso delle autoscuole.**

Quanto al presupposto oggettivo di cui alla precedente lett. a), esso è certamente integrato perché è lo stesso legislatore italiano a riconoscere che le autoscuole svolgono attività didattica. Recita infatti l'art. 123 del Codice della Strada, al primo comma "*Le scuole per l'educazione stradale, l'istruzione e la formazione dei conducenti sono denominate autoscuole*". E ancora, al successivo comma 7 che "*L'autoscuola deve svolgere l'attività di formazione dei conducenti per il conseguimento di patente di qualsiasi categoria, possedere un'adeguata attrezzatura tecnica e didattica e disporre di insegnanti ed istruttori riconosciuti idonei dal Ministero dei trasporti e della navigazione, che rilascia specifico attestato di qualifica professionale*".

Ad ulteriore conferma della natura didattica della formazione demandata alle autoscuole si osservi altresì che il D.M. 317 del 1995, con il quale è stato adottato il

*“Regolamento recante la disciplina dell'attività delle autoscuole”*, prevede i requisiti necessari per l'esercizio dell'attività di autoscuola, fra i quali, specificamente e per quel in questa sede interessa: all'art. 4 i requisiti minimi dell'*“Arredamento didattico”* delle *aule di insegnamento*”; all'art. 5 il *“materiale didattico per l'insegnamento teorico”*, all'art. 6 il *“Materiale per le esercitazioni di guida”*.

Le considerazioni che precedono dimostrano al di là di ogni ragionevole dubbio che l'attività principale resa dalle autoscuole è riconosciuta avente natura "didattica"; e che, per l'effetto, ai sensi della disciplina nazionale, le prestazioni didattiche rese dalle autoscuole sono a loro volta esenti dal regime i.v.a. siccome integranti tutti i requisiti previsti dal citato art. 10, n. 20 del d.P.R. n. 633.

Parimenti, risulta altresì integrato in capo alle autoscuole il presupposto soggettivo di cui alla precedente lett. b), ossia il riconoscimento della scuola da parte della pubblica amministrazione.

Depone in tal senso, in primo luogo, nuovamente, il già citato art. 123 del Codice della Strada, ai sensi del quale ***“Le autoscuole sono soggette a vigilanza amministrativa e tecnica da parte delle province, alle quali compete inoltre l'applicazione delle sanzioni di cui al comma 11-bis”*** (comma 2). In modo ancor più evidente, poi, la circostanza che le autoscuole siano soggette al controllo della Pubblica Amministrazione trova conferma nelle disposizioni contenute nel Regolamento di Attuazione del Codice della Strada n. 495 del 1992 che: (i) all'art. 335 disciplina il ***“Rilascio dell'autorizzazione alle autoscuole”***, trattandosi appunto di attività non liberamente esercitabile, ma soggetta ad autorizzazione da parte delle province ***“previo accertamento della sussistenza dei requisiti prescritti***

*dall'articolo 123 del Codice, così come specificato nel presente regolamento" e, (ii) al successivo art. 336 che assoggetta le autoscuole alla "vigilanza tecnica ad opera dell'ufficio provinciale della Direzione generale della M.C.T.C. nella cui circoscrizione ha sede l'autoscuola o il centro di istruzione automobilistica" avente ad oggetto (detta vigilanza), fra l'altro, "la capacità didattica del personale" e la "efficienza e la completezza delle attrezzature [didattiche]".*

In modo, conforme, del resto, si è espressa sia la giurisprudenza di legittimità, sia la prassi della stessa Agenzia delle Entrate.

Più in particolare, nella sent. n. 8977 del 2002, la Suprema Corte – rilevato come lo scopo della norma in esame "sta in evidenti finalità di ordine individuale e sociale: ed è quello di agevolare, anche sul piano fiscale, sia il fruitore dell'attività di istruzione (al quale non viene addebitata l'imposta sul valore aggiunto), impartita, nell'esercizio di attività d'impresa, da enti e privati, riconosciuti oggettivamente e soggettivamente idonei dallo Stato, sia la circolazione di libri e di strumenti lato sensu didattici, e, in definitiva, di favorire, sul medesimo piano, il promovimento e lo sviluppo della cultura negli innumerevoli settori dell'arte, della scienza e della tecnica, che costituiscono oggetto di insegnamento. È significativa, in tal senso, l'espressione letterale utilizzata - «prestazioni didattiche di ogni genere» - la cui latitudine manifesta chiaramente la ratio legis." – ha concluso affermando che, **alla luce della normativa di riferimento** (vigente al momento della pronuncia in esame, ossia nel 2002, ma non difforme da quella di oggi):

- a. **"tra le attività delle autoscuole, sono state sempre previste anche quelle "didattiche", senza alcuna soluzione di continuità";**

- b. le autoscuole sono certamente soggette al riconoscimento dell'amministrazione pubblica, essendo soggette al rilascio dell'autorizzazione da parte delle Province ed essendo altresì soggette al controllo di permanenza dei requisiti richiesti a tale fine;
- c. sicchè non vi sono dubbi che risultino integrati i requisiti richiesti dall'art. 10, n. 20 cit. ai fini dell'esenzione i.v.a.

Parimenti, detto trattamento fiscale ai fini IVA è stato espressamente condiviso in diverse circolari e risoluzioni della stessa Agenzia delle Entrate (Risoluzione 134/e del 26 settembre 2005; 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) che - variamente collocate nel tempo - hanno più volte ribadito e motivato il riconoscimento, nelle prestazioni di insegnamento rese dalle scuole guida, delle caratteristiche didattiche individuate nel DPR 633/72 per poter beneficiare dell'esenzione di imposta.

In particolare, a mezzo della **Risoluzione 134/E del 26 settembre 2005** in materia di Esenzione IVA autoscuole, l'Agenzia delle Entrate osservava che:

- già la risoluzione del 17 gennaio 1992, n. 430379 aveva chiarito, in relazione all'attività didattica finalizzata al conseguimento all'abilitazione alla guida, che il controllo e la vigilanza esercitati dalla Pubblica amministrazione conferiscono alle autoscuole il requisito del riconoscimento richiesto dal citato articolo 10, n. 20 del D.P.R. n. 633 del 1972 ai fini dell'esenzione IVA;
- ***"l'esenzione è limitata alle operazioni aventi comunque natura didattica (che l'Amministrazione considera come pacificamente svolte dalle autoscuole), finalizzate al conseguimento dell'abilitazione alla guida", con l'effetto che restano soggette al tributo le altre prestazioni di natura diversa rese dalle predette autoscuole;***



- in tale contesto rientrano anche i corsi di aggiornamento per il "recupero punti" ed i corsi per il conseguimento del certificato di idoneità per la guida dei ciclomotori, introdotti con le modifiche apportate al Codice della Strada dal Decreto Legislativo 15 gennaio 2002, n. 9, che ha riconosciuto le autoscuole come soggetti abilitati a svolgere tale tipologia di corsi;

pertanto, considerato che le autoscuole sono da comprendere tra le scuole riconosciute e che i corsi di aggiornamento per il "recupero punti" e i corsi per il conseguimento del certificato di idoneità per la guida dei ciclomotori rientrano nell'attività didattica tipica di tali organismi, sempre l'AdE ebbe a considerare che **"si ritiene condivisibile la proposta dell'istante con la conseguenza che anche i citati corsi possono beneficiare dell'esenzione IVA di cui all'articolo 10, n. 20 del D.P.R. n. 633 del 1972"**.

L'Agenzia delle entrate, nuovamente interpellata sull'argomento, ribadiva la propria posizione e dottrina attraverso la Circolare n. 22 del 13/3/2008, successiva quindi alla Direttiva 2006/112/CE\*\*\* e al suo recepimento, dove ha ulteriormente precisato che **"in effetti qualsiasi attività didattica tipica delle autoscuole prevista dal legislatore, rientra nella previsione di esenzione IVA"**, fra cui, per esempio: i corsi di aggiornamento per il "recupero punti" ed i corsi per il conseguimento del certificato di idoneità per la guida dei ciclomotori.

Nel merito della questione, peraltro, e nel corso dell'esame della vicenda già compiuto in sede di Corte UE, il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, per il tramite della Direzione Generale per la Motorizzazione, ebbe a ribadire che lo stesso art. 123 del Codice della Strada, nel definire le "scuole per l'educazione stradale, l'istruzione e la formazione dei conducenti" fa emergere la finalità didattica delle attività svolte dalle autoscuole, ricordando che le stesse "sono pacificamente considerate soggetti esercenti funzioni di pubblica necessità" per tre fondamentali considerazioni:

- I. le autoscuole possono operare solo sotto rigido controllo delle province (cui è affidata la vigilanza amministrativa e tecnica) e solo se il titolare ed i docenti possiedono specifici requisiti previsti dalle norme vigenti;
- II. molte attività didattiche delle autoscuole sono obbligatorie e propedeutiche per ottenere determinati provvedimenti e la loro frequenza è certificata dai titolari delle autoscuole che sono professionalmente responsabili della veridicità delle proprie attestazioni (si pensi solo, in via meramente esemplificativa, al caso delle cosiddette "CQC", ovvero le Carte di Qualificazione del Conducente, che devono essere conseguite ed aggiornate da determinate categorie di autisti; *ndr*);
- III. l'attività di formazione dei futuri conducenti ha non secondari risvolti di ordine pubblico, visti nell'ottica della sicurezza della circolazione stradale e dei costi sociali ed economici connessi.

Si aggiunga, a completezza del quadro normativo ed a conferma della solidità dei convincimenti sin qui raggiunti ed affermati dalla disciplina nazionale, che già in altre occasioni la Giurisdizione nazionale si è occupata dell'applicabilità dell'esenzione alle prestazioni didattiche rese da soggetti diversi dalle Scuole e dalle Università (cui si ricondurrebbe la restrittiva interpretazione della CGUE), confermando l'interpretazione secondo la quale **la caratteristica soggettiva dell'erogante la prestazione sia chiaramente connotata in base al riconoscimento da parte di organi della P.A.**, ivi comprese le amministrazioni locali (cfr. fra le più recenti, Cass., sentenze n. 14124 del 2018, e in senso conforme Cassazione, sentenze n. 8977/2002, n. 13069/2011, n. 8623/2012 e n. 12698/2017).

Sin qui, la mera riproposizione degli accadimenti. Di seguito si argomenteranno le valutazioni di inadeguatezza, inapplicabilità, pregiudizio e danno che il combinato disposto della Sentenza CGUE e della Risoluzione AdE 79/E reca con effetto immediato a tutte le Autoscuole, anche in ordine alla oggettiva impossibilità di

attivare il percorso di rivalsa alla base della corretta applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto.

#### **4. IMPOSSIBILITÀ DI APPLICARE DIRETTAMENTE I PRINCIPI DELLA SENTENZA DELLA CGUE**

Prima ancora di entrare nel merito degli effetti prodotti dalla Risoluzione AdE 79/E, è necessario ed opportuno fermare l'attenzione sull'automatismo con il quale l'Amministrazione Finanziaria ha inteso affermare l'immediata (addirittura "retroattiva", per quanto si rileverà più avanti) esecutività della Sentenza GCUE nell'ordinamento tributario nazionale.

Nel documento dell'Agenzia delle Entrate si legge, infatti, nel paragrafo relativo al parere dell'Ufficio, 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 (...). 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. 83E-III-7-65258 del 1998 e n. 134/E del 2005"*.

In altri termini, l'AdE:

- o afferma l'esclusiva competenza comunitaria in materia di esenzioni di imposta, con ciò intendendo che – in assenza di condivisione comunitaria –

l'esenzione applicata in Italia (giova sempre ricordarlo, prevista *ex lege*) **non sia di fatto mai esistita**;

- o determina di conseguenza il diretto, immediato e retroattivo effetto della Direttiva comunitaria secondo l'interpretazione contenuta nella Sentenza CGUE, ad esclusivo danno per il Contribuente;
- o nega l'efficacia della vigente disciplina nazionale in materia di esenzione i.v.a. e cancella con colpo di spugna i costanti insegnamenti della giurisprudenza di legittimità e della prassi amministrativa richiamati al precedente par. 3 (*"devono dunque ritenersi superati i chiarimenti forniti"*).

#### **4.1. INAPPLICABILITÀ DIRETTA DEI PRINCIPI SANCITI DALLA CGUE IN PRESENZA DI UNA DISCIPLINA NAZIONALE PIÙ FAVOREVOLE PER IL CONTRIBUENTE.**

In primo luogo, è doveroso osservare che, contrariamente a quanto ritenuto dall'Agenzia delle Entrate nella citata Risoluzione n. 79 del 2019, proprio in ragione dei principi costantemente ribaditi dalla CGUE, nel caso di specie, quanto sancito dal Giudice unionale in materia di esenzione i.v.a. nella sentenza del 14 marzo 2019 relativa alla causa C-449/17 non può trovare immediata e diretta applicazione nel nostro ordinamento e ciò in ragione della circostanza che il nostro legislatore, nel recepire la direttiva comunitaria, ha previsto (nei termini indicati al precedente par. 3) che le prestazioni rese dalle autoscuole siano esenti dall'i.v.a..

L'applicazione della disciplina comunitaria in danno del contribuente trova infatti il suo limite nell'esistenza di una normativa interna più favorevole rispetto a quella comunitaria.

Il principio unionale al quale ci si riferisce è quello più volte ribadito dalla CGUE in virtù del quale *"[...] l'obbligo per il giudice nazionale di fare riferimento al contenuto di una direttiva nell'interpretazione e nell'applicazione delle norme pertinenti del suo diritto nazionale trova i suoi limiti nei principi generali del diritto, in particolare*

*in quelli di certezza del diritto e di non retroattività, e non può servire da fondamento ad un'interpretazione contra legem del diritto nazionale (sentenza del 15 aprile 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, punto 100). Pertanto, l'interpretazione che il giudice nazionale è tenuto ad effettuare delle norme pertinenti del diritto nazionale che attuano l'articolo 132, paragrafo 1 [...], della direttiva 2006/112 deve rispettare i principi generali del diritto dell'Unione, in particolare il principio della certezza del diritto.” (CGUE, sentenza del 21.09.2017, causa C-605/15, conforme al principio già affermato nella sentenza 15.04.2008, Impact, C-268/06, punto 100, la quale a sua volta cita sul punto: “v. sentenze 8 ottobre 1987, causa 80/86, Kolpinghuis Nijmegen, Racc. pag. 3969, punto 13, nonché Adeneler e a., cit., punto 110; v. anche, per analogia, sentenza 16 giugno 2005, causa C-105/03, Pupino, Racc. pag. I-5285, punti 44 e 47”).*

Il principio appena richiamato è stato introdotto a tutela dei privati i quali, secondo la giurisprudenza della Corte, non possono subire in alcun caso le conseguenze di eventuali errori o diverse (e talvolta legittime) politiche tributarie attuate dagli Stati nel recepimento delle direttive comunitarie.

E così:

- a) se la norma unionale attribuisce al privato un diritto, lo Stato membro non può rendersi inadempiente all'obbligo di recepire una direttiva (nella parte in cui contenga prescrizioni precise e incondizionate) e, al tempo stesso, non riconoscere il diritto: di qui la possibilità per il privato di far valere a proprio vantaggio la regola contenuta nella direttiva;
- b) ma se l'applicazione della norma della direttiva dovesse privare il cittadino o il contribuente di un vantaggio riconosciutogli dalla norma interna, allo Stato inadempiente è comunque precluso applicare direttamente la norma unionale per porre a carico del privato obblighi o, comunque, limitazioni non previsti dall'ordinamento interno, salvo, ovviamente, intervenire successivamente modificando la normativa nazionale.

Tale principio, del resto, risponde altresì all'esigenza di salvaguardare in ogni momento la corretta attuazione della stessa Direttiva 2006/112, laddove essa consente agli Stati membri, con una formula molto ampia (e, come tale, foriera di molteplici applicazioni), di continuare ad esentare un'ampia gamma di operazioni, fra le quali, ad esempio, "le prestazioni di servizi degli autori, artisti, interpreti artistici, avvocati ed altri membri di libere professioni ..." ad eccezione di quelle specificamente indicate nella direttiva medesima (all. A alla direttiva, parte B, n. 2).

Calando l'applicazione del principio comunitario sopra illustrato al fine di individuare il regime i.v.a. delle prestazioni rese dalle autoscuole è facile avvedersi della circostanza che il caso che qui interessa è rappresentato:

- da un lato, da una pronuncia della CGUE che, nell'interpretare le norme di esenzione previste dall'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, sembra escludere dal regime di esenzione le prestazioni rese da detti soggetti;
- dall'altro lato, e per contro, dall'esistenza di una norma interna (l'art. 10, co. 20 del d.P.R. n. 602 del 1973) che, in combinato disposto con le norme che disciplinano l'attività delle autoscuole, prevede pacificamente (e non per "concessione interpretativa" dell'Amministrazione Finanziaria) l'esenzione dall'i.v.a. delle prestazioni fornite da queste ultime (sul punto si rinvia a quanto esposto al par. 3.);

così che, se si ritenesse direttamente applicabile nel nostro ordinamento l'interpretazione fornita dalla CGUE nella sentenza richiamata dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 79/E del 2019, si incorrerebbe nella violazione del principio di certezza del diritto più volte ribadito dalla stessa CGUE.

In coerenza con il citato principio di certezza del diritto interno, quindi, non risulta ad oggi in alcun modo possibile applicare il principio comunitario di imponibilità

delle prestazioni effettuate dalle autoscuole affermato nella sentenza del 14 marzo 2019, causa C-449/17, posto che tale principio, non solo è contrario a quanto previsto dal nostro legislatore all'atto di recepimento della direttiva n. 2006/112, ma avrebbe effetti negativi (in termini di maggiore onerosità) sui contribuenti.

Ad ulteriore conferma della correttezza di quanto testè affermato si osservi che il succitato principio di certezza del diritto interno è stato richiamato dalla CGUE proprio in un caso analogo a quello in esame, nel quale il giudice unionale ha ritenuto che le norme di esenzione come quella contenuta nell'art. 10, co. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 che riconoscono l'esenzione ai consorzi fra imprese che svolgano attività esente non ha portata generale, ma è applicabile solo ai consorzi fra talune delle imprese che operano in regime di esenzione (in pratica solo alle imprese la cui attività esente ha un rilevante valore sociale come quella sanitaria). Si tratta, concettualmente, della stessa situazione rilevante nel caso delle scuole guida:

- a) nel caso delle scuole guida, la norma nazionale riconosce l'esenzione a tutte le attività didattiche e, come tale, è in contrasto con la norma UE che attribuisce il regime agevolato solo ad alcune attività didattiche;
- b) nel caso dei consorzi, la norma nazionale riconosce l'esenzione a tutti i consorzi fra imprese con un alto prorata di indetraibilità ed è, quindi, in contrasto con la norma UE che attribuisce l'esenzione solo ai consorzi fra imprese con un elevato pro-rata di indetraibilità che operino in determinati settori.

In tale seconda ipotesi, a differenza di quanto avvenuto per le autoscuole, non è mai stato posto in dubbio che, fino alla modifica del citato art. 10, co. 2, questo avrebbe continuato a trovare applicazione anche rispetto ai consorzi fra soggetti diversi rispetto a quelli cui la disciplina unionale riserva tale regime. E ciò proprio in ragione del fatto che **non è possibile far prevalere direttamente le disposizioni unionali su quelle interne ad esse contrarie se non per**

**attribuire ai privati diritti e facoltà che sarebbero altrimenti loro negati** (e non per porre a loro carico oneri o obbligazioni che il diritto interno non contempla); dovendosi, per contro, passare necessariamente per una modifica o un'abrogazione della disciplina nazionale.

#### **4.2. INAPPLICABILITÀ DEI PRINCIPI SANCITI DALLA CGUE IN RAGIONE DELLE PECULIARITÀ DEL SISTEMA ITALIANO IN TEMA DI AUTOSCUOLE**

Nella sentenza della CGUE del 14 marzo 2019, causa C-449/17 si afferma 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 (v., in tal senso, sentenza del 26 ottobre 2017, The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, punto 17 e giurisprudenza ivi citata) I termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'articolo 132 della direttiva 2006/112 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*”.

Tali affermazioni e, più in generale, le ragioni sottese al principio di stretta applicazione delle esenzioni i.v.a. trovano la loro giustificazione nell'obiettivo di instaurare un mercato interno comune che, come tale, presuppone l'applicazione, negli Stati membri, di legislazioni relative alle imposte sul volume di affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi. È pertanto necessario, in tal senso, realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sul volume di affari mediante la previsione di “un'unica” imposta sul valore aggiunto, al fine di eliminare, per quanto possibile, i fattori che possano falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale, quanto sul piano comunitario.



Muovendo da tale premessa, occorre osservare che, al netto della nota disciplina in materia di concorrenza ed aiuti di Stato nell'ambito comunitario, emerge qui una circostanza relativa alla inapplicabilità del regime della libera circolazione comunitaria (nel senso sopra detto) ai servizi di cui qui si tratta, che – se tenuta in debita considerazione – avrebbe probabilmente indotto la CGUE ad esprimersi altrimenti e, comunque, avrebbe determinato una diversa riflessione concludente da parte dell'AdE.

La disciplina di settore infatti, identificata all'art. 118-*bis* del Codice della Strada (Requisito della residenza normale per il rilascio della patente di guida e delle abilitazioni professionali) dispone che, per ottenere la patente in Italia, sia obbligatorio disporre del requisito della residenza nello stato.

Così come chiarito anche dalla Circolare n. 6935 del 22.03.17 del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti:

1. ai fini del rilascio di una patente di guida o di una delle abilitazioni professionali di cui all'articolo 116, nonché dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 126, per residenza si intende la residenza normale in Italia di cittadini di Stati membri dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo.
2. per residenza normale in Italia, ai sensi dell'art 118 bis del Codice della Strada si intende il luogo, sul territorio nazionale, in cui una persona dimora abitualmente, vale a dire per almeno **centottantacinque** giorni all'anno, per interessi personali e professionali o, nel caso di una persona che non abbia interessi professionali, per interessi personali, che rivelino stretti legami tra la persona e il luogo in cui essa abita. Si intende altresì per residenza normale il luogo, sul territorio nazionale, in cui una persona, che ha interessi professionali in altro Stato comunitario o dello Spazio economico europeo, ha i propri interessi personali, a condizione che vi

ritorni regolarmente. Tale condizione non è necessaria se la persona effettua un soggiorno in Italia per l'esecuzione di una missione a tempo determinato. La frequenza di corsi universitari e scolastici non implica il trasferimento della residenza normale;

3. ai fini dell'applicazione delle predette disposizioni, è equiparato alla residenza normale il possesso della qualifica di studente nel territorio nazionale, per almeno sei mesi all'anno.

Alla luce di tali disposizioni circa il requisito minimo soggettivo necessario per conseguire la patente di guida in Italia, è evidente che – anche a voler ossequiare il diritto/dovere dell'UE a vigilare perché non siano messe in atto modalità di applicazione di imposta tali da rappresentare concreta fattispecie di concorrenza sleale nei confronti delle imprese di altri Stati membri – nel caso di specie vi sarebbe comunque **l'assoluta impossibilità di generare alcuna forma di dannosa sperequazione tra gli operatori del settore in ambito comunitario.**

L'obbligatorio requisito della residenza in Italia, infatti, esclude la possibilità che anche una diversa applicazione dell'esenzione IVA possa dare vita ad una migliore appetibilità commerciale delle aziende italiane, a tutto svantaggio dei colleghi comunitari. In altri termini, NON può verificarsi in alcun modo il "turismo commerciale" che porterebbe clienti stranieri, comunitari e non residenti in Italia, a rivolgersi alle autoscuole nazionali per ottenere il servizio a condizioni fiscali agevolate rispetto a quanto offerto dalle autoscuole dei paesi UE in cui risiedono.

Ancora, sempre in ordine alla non omogeneità tra qualifica e servizi resi dalle autoscuole in ambito comunitario, corre qui obbligo di dare rilievo ad una **importante differenza** insita nella modalità e nel contenuto delle prestazioni di cui sono responsabili le autoscuole italiane.

Senza qui addentrarci in una puntuale descrizione dei profili normativi, delle comprovate e certificate qualità professionali soggettive richieste ai titolari ed ai

collaboratori, e degli ambiti di applicazione dei servizi resi dalle autoscuole (peraltro ampiamente conosciute, nell'ambito della nostra P.A.), valga comunque il richiamo alla circostanza che - a termini di legge - le autoscuole italiane devono garantire la capacità di erogare prestazioni specifiche che, ove indagate, determinerebbero con certezza una diversa valutazione anche da parte dell'UE, circa l'asserita mancata assimilazione dell'attività delle autoscuole alle caratteristiche richiamate dalla CGUE nell'ambito della Direttiva 2006/112.

Ne consegue, a parere degli scriventi, che già la stessa "esclusività di competenza dell'UE" sulla materia di esenzione (tardivamente e colpevolmente asserita dall'A.d.E., e richiamata per negare – addirittura con effetto retroattivo - l'efficacia della disciplina positiva vigente) non trovi, nella vicenda di merito, i requisiti di applicabilità, dal momento che non si è in un regime di libera circolazione del servizio in ambito comunitario, e che la stessa natura delle prestazioni rese dalle autoscuole italiane è sostanzialmente differente rispetto a quella resa dalle autoscuole che operano in altri stati comunitari, con un maggior coinvolgimento e responsabilità delle autoscuole italiane in ordine all'aspetto formativo e di professionalizzazione dell'utente.

##### **5. EFFETTI PRATICI DELL'APPLICAZIONE DELL'IVA ALLE PRESTAZIONI DELLE AUTOSCUOLE**

Rimandando al successivo capitolo gli incredibili effetti immaginati con la pretesa di applicazione retroattiva dell'imposta, si evidenzia che il cambio di regime con effetto IMMEDIATO, senza un adeguato e doveroso periodo di transizione nel quale agli operatori di settore possano di informare la propria clientela, aggiornare i tariffari, organizzare le proprie rilevazioni amministrative, modificare le politiche di acquisto in ragione del diverso regime di imposta, comporterebbe da subito:

- o **l'aumento del costo finale delle prestazioni del 22% (!) a totale carico della clientela**, che – per le Autoscuole – è nella quasi totalità dei casi costituita da persone fisiche private, che quindi rimangono incise dall'imposta, essendo loro preclusa ogni possibilità di rivalsa e detrazione;
- o la responsabilità (con evidente nocumento commerciale) del titolare dell'autoscuola di fungere da "*front-desk*", con il compito di informare gli allievi dell'esorbitante, improvviso ed inatteso incremento della spesa finale, senza che l'operatore prestatore del servizio (l'autoscuola) abbia alcun beneficio economico;
- o la complessità di gestione del rapporto con i clienti già registrati presso le autoscuole alla data del 2 settembre, per i quali i corsi di apprendimento sono in fase di svolgimento. Tali soggetti, infatti, hanno definito (implicitamente o formalmente) un contratto con l'impresa, che si è impegnata a rendere una prestazione di servizi in cambio del riconoscimento di un corrispettivo che deve – in corso d'opera, ed in applicazione della Risoluzione in oggetto – essere incrementato di oltre un quinto della misura concordata;
- o la flessione – facilmente prevedibile – nel ricorso ai servizi corrisposti da parte delle Scuole Guida per la formazione ed il conseguimento delle patenti di guida, che si manifesterà con una limitazione delle ore di guida richieste dall'allievo e – soprattutto – con l'aumento al ricorso della formazione autodidatta da "privatista".

Il tutto, sulla base di comprovate misurazioni che, in uno con l'apprezzamento della continua elevazione professionale dei servizi resi dalla categoria, registrano una inversa proporzionalità tra l'intensità dei percorsi formativi, e la gravità ed il numero degli incidenti e della mortalità stradale, la cui progressiva riduzione **costituisce formale impegno proprio dell'Unione Europea, che ha fissato l'obiettivo di diminuire la mortalità stradale di un ulteriore 50% nel periodo 2010-2020 (dopo analogo obiettivo di abbattimento del 50% relativo al periodo 2000-2010).**

Si tratta, nella sostanza, di uno dei più ambiziosi progetti mai realizzati in tema di sicurezza stradale. Una strategia comune che, si auspica, dovrebbe portare risultati straordinari in Europa: Polizia di Stato, Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, ANAS, AISCAT, ANCI, Direzione Generale dei Trasporti della Commissione europea, secondo l'impegno europeo, ambiscono alla riduzione del 50% del numero delle vittime da incidente stradale, ossia a salvare più di duemila vite.

Nell'esecuzione pratica di questo programma, di primaria importanza risulta la disponibilità degli aspiranti guidatori a seguire programmi formativi improntati alla più elevata professionalità; professionalità che, sul campo, è operativamente garantita proprio dalla diffusa rete di Scuole Guida. Queste ultime, direttamente o per il tramite delle proprie associazioni di categoria, hanno sin qui prodotto una maggiore consapevolezza sui temi dell'educazione e della sicurezza stradale, partecipando, garantendo e non di rado offrendo corsi didattici già all'interno dei cicli di scuola obbligatoria, ed inducendo fin dall'infanzia le prime nozioni basilari per il corretto comportamento dell'utente della strada.

E dal punto di vista operativo – sotto il vigilante controllo della Pubblica Amministrazione – garantiscono lo svolgimento delle prestazioni didattiche grazie a personale, strutture, veicoli, materiale didattico, obblighi di aggiornamento e di capacità strutturale e finanziaria in grado di garantire la qualità di prestazioni che, per effetto della Risoluzione 79/E, costeranno improvvisamente agli allievi il 22% in più.

Circostanze tutte – queste sopra evidenziate – che nella grave "dimenticanza" dell'UE, per nulla attenta a calibrare gli effetti delle proprie sentenze con i più alti impegni assunti in ordine alla salvaguardia della sicurezza e delle vite umane, avrebbero potuto e dovuto viceversa trovare virtuosa attenzione da parte della nostra Amministrazione Finanziaria, cui sono tristemente noti i costi economici e soprattutto sociali che l'incidentalità determina sulle casse pubbliche e sulla vita di migliaia di persone e famiglie.

## **6. ULTERIORI CONSIDERAZIONI SULL'IMPOSSIBILITÀ DI APPLICARE L'IVA "EX TUNC"**

Nel ribadire integralmente l'essenzialità e gravità di tutte le considerazioni sin qui esposte, che già dovrebbero far concludere per l'inapplicabilità dell'imposta alle prestazioni tipiche delle autoscuole, nonché indurre l'Amministrazione Finanziaria a rivedere sostanzialmente la lettera della Risoluzione 79/E, occorre a questo punto trattare della più paradossale delle affermazioni contenute nel documento dell'AdE, sui cui riflessi di incostituzionalità, illegittimità, inapplicabilità si fa sin d'ora riserva di approfondimento nella non auspicata ipotesi per cui, all'esito della seguente richiesta, permanesse la necessità di adire le strade del contenzioso giuridico al fine di vedere restituito ogni principio di equità a tutti i clienti, alle autoscuole ed ai loro consorzi.

Come anticipato nel paragrafo 1., esplicativo dei contenuti della Risoluzione, l'Agenzia delle Entrate non si è limitata ad acriticamente accettare e ritenere (erroneamente) applicabili *ex nunc* i principi della Sentenza CGUE.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, stante la natura interpretativa della sentenza della CGUE, i principi ivi affermati sarebbero addirittura applicabili retroattivamente con riferimento agli anni di imposta per i quali sono ancora pendenti i termini dell'accertamento (dal 2014 a tutto il 2019).

La totale infondatezza ed erroneità di tale assunto trova riscontro in una serie di circostanze, tanto di diritto, quanto fattuali.

Al riguardo, in primo luogo, e in punto di stretto diritto, occorre ricordare che è stata la stessa CGUE ad affermare ripetutamente che **"Per quanto concerne i periodi d'imposta che non sono ancora definitivamente conclusi, si deve ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, una direttiva non può di per sé**

**creare obblighi a carico di un privato e non può, quindi, essere fatta valere in quanto tale nei suoi confronti** (v., in particolare, sentenza del 19 aprile 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punto 30 e giurisprudenza ivi citata)". Alla luce di tale premessa, la stessa Corte conclude che le autorità nazionali non possono quindi invocare l'articolo 132, paragrafo 1 della direttiva 2006/112, quale interpretato nelle proprie sentenze, per negare l'esenzione laddove essa fosse stata già applicata nello stato membro (CGUE, sentenza del 21.09.2017, causa C-605/2015).

Parimenti, anche volendo ammettere (e così non è) che la disciplina nazionale lasci margini interpretativi per una diversa applicazione del regime di esenzione, è qui opportuno citare il disposto della Suprema Corte (n. 7080, 14/04/04) secondo la quale **"ogni qualvolta una normativa fiscale sia suscettibile di una doppia interpretazione, una che ne comporta la retroattività ed una che la esclude, l'interprete dovrà dare preferenza a questa seconda interpretazione come conforme ai criteri generali introdotti con lo Statuto del Contribuente"**. Ancora, e da ultimo, è appena il caso di ricordare che in materia di affidamento dei cittadini, il comma 1. dell'art. 10 dello Statuto del Contribuente inderogabilmente afferma che **"i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede"**; buona fede e collaborazione che verrebbero irrimediabilmente meno nell'ipotesi in cui l'AdE decidesse di richiedere l'imposta non versata negli anni passati in ragione della pacifica esenzione delle prestazioni realizzate dalle autoscuole.

Da un punto di vista più pratico, occorre invece ricordare che l'Amministrazione finanziaria, con affermazioni ai limiti del credibile, ha invitato le autoscuole:

- o ad **"emettere una nota di variazione in aumento ai sensi dell'art. 26, comma 1, del DPR 633/722"**, facendo confluire la maggiore imposta **"nella dichiarazione integrativa di ciascun anno solare di effettuazione delle prestazioni ancora accertabile, da presentare ai sensi dell'art. 8, comma 6-bis, del DPR 322/98"**; ad addebitare l'imposta, **sin qui non applicata perché**

non dovuta ex lege, così come riconosciuto dallo stesso organismo dell'A.F., a tutti i clienti che negli esercizi 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018 (ed ancora per i primi otto mesi del 2019) hanno acquisito le prestazioni didattiche beneficiando dell'esenzione di cui all'art. 10, n. 20 del DPR 633/72; a procedere alla redazione di dichiarazioni annuali integrative per ciascuno di detti periodi di imposta, versando la maggiore IVA risultante da ciascuna dichiarazione **(indipendentemente dalla possibilità di operare concretamente la rivalsa)**.

Diverse sono le considerazioni emergenti da questa stupefacente applicazione retroattiva dell'imposta da parte dell'Amministrazione Finanziaria; se ne indicano di seguito alcune, considerate prioritarie ai fini del positivo riscontro al presente appello, riservando il necessario approfondimento delle questioni più tecnico-giuridiche al successivo, non auspicato (benché indispensabile, in caso mancato e pronto intervento correttivo) contenzioso avanti le Autorità Giudiziarie ed Amministrative, oltre al possibile coinvolgimento, per quanto di competenza in materia di rispetto dei principi sanciti nello Statuto del Contribuente, del Garante del Contribuente.

- Appare in primo luogo **inapplicabile** l'indicazione contenuta nella Risoluzione 79/E, secondo la quale il Contribuente dovrebbe *"emettere una nota di variazione in aumento ai sensi dell'articolo 26, comma 1, del DPR 633/72, sulle operazioni effettuate e registrate in annualità ancora accertabili ai fini IVA"*.

Al riguardo è bene tenere presente che la gran parte delle prestazioni effettuate dalle autoscuole è prestata a beneficio di clientela privata. Orbene, l'esecuzione di quanto richiesto imporrebbe alle autoscuole di trasmettere nota di addebito contenente l'IVA originariamente non applicata a persone che – nel corso del tempo – potrebbero essere decedute, trasferite, risultate irreperibili. E anche nel caso di individuazione del cliente, nessuna potestà coercitiva potrebbe garantire alle autoscuole l'esazione di quanto richiesto al cliente stesso.



Fin troppo facile prevedere che, di fronte a questa eventuale assurda richiesta del titolare di autoscuola, il cliente risponderebbe che – ove avesse saputo che il prezzo sarebbe stato superiore (di ben il 22% rispetto a quanto esposto e convenuto!) - avrebbe deciso di non ricorrere alle prestazioni della Scuola Guida.

Null'altro potrebbe fare a questo punto il titolare dell'autoscuola, se non ipoteticamente avviare un procedimento (di sicuro esito soccombente, con aggravio di costi e dispersione di tempi ed energie da parte dell'Autorità Giudiziaria) presso il giudice ordinario, unico deputato a conoscere della rivalsa nei rapporti fra cedente e cessionario.

Ed ancora, ancor più a monte, ove l'autoscuola intendesse perseguire il tentativo di esigere dal suo cliente l'i.v.a. originariamente non applicata alle prestazioni rese, si troverebbe nella oggettiva condizione di non disporre di elementi certi per la ricostruzione nominativa dei soggetti che hanno giornalmente pagato le prestazioni, il cui complessivo incasso si è tradotto nell'annotazione quotidiana nel registro dei corrispettivi.

Le "**prestazioni didattiche, finalizzate al conseguimento della patente, rese dalle autoscuole**" - infatti - sono esplicitamente indicate, alla lettera "q)" dell'art. 2 del DPR 696/96, tra quelle **non obbligate a certificare i corrispettivi a mezzo di emissione scontrino o ricevuta fiscale.**

Così come, l'attività delle autoscuole rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 22 del DPR 633/72, in base al quale "*l'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione per le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese condotte in locali aperti al pubblico*".

In altri termini, la mancanza di certificazione dei corrispettivi impedisce, ex post, di sapere quale cliente abbia pagato, quanto abbia corrisposto, e per quale prestazione (iscrizione al corso, lezione teorica, lezione di guida, iscrizione all'esame...) in ogni singola giornata all'interno degli incassi

complessivamente indicati; determinando nei fatti l'**oggettiva impossibilità di procedere alla "emissione delle note di variazione in aumento ai sensi dell'art. 26, comma 1, del DPR 633/72"**, come da invito viceversa rivolto - con la citata Risoluzione n. 79/E - dall'Agenzia delle Entrate, una volta di più disattenta a valutare l'ambito normativo che determina la gestione amministrativa, contabile e fiscale delle autoscuole.

A tacer del fatto poi che l'istituto della rivalsa sarebbe addirittura giuridicamente inapplicabile nell'ipotesi in cui il recupero dell'i.v.a. venisse effettuato dall'Agenzia in sede di accertamento. Al riguardo, infatti, è ormai consolidato il principio della giurisprudenza di legittimità secondo il quale al cedente/prestatore del servizio è **fatto espresso divieto di esercitare la rivalsa qualora l'i.v.a dallo stesso versata sia conseguenza di un accertamento** (Cass., sent. n. 3292 del 2012).

- Dalla considerazione sopra espressa consegue che, per soddisfare l'incomprensibile richiesta dell'Amministrazione, il singolo titolare dell'autoscuola – nella impossibilità di recuperare l'IVA addebitata al proprio cliente - dovrebbe procedere al pagamento dell'imposta determinata con anni di ritardo **attingendo a risorse finanziarie proprie**.

La qual cosa darebbe origine ad una serie di illegittimità, tra le quali:

- a. la totale distorsione dell'intero sistema i.v.a. che, in tale ipotesi, andrebbe a gravare interamente sul prestatore del servizio che si troverebbe a versare l'imposta mai riscossa, mentre il **consumatore finale (che dovrebbe essere il soggetto effettivamente inciso) godrebbe di una totale "esenzione"**;
- b. dalla predetta circostanza deriverebbe altresì la paradossale conseguenza che tutte le scuole guida avrebbero dichiarato, ai fini delle imposte dirette per ciascuna delle annualità comprese dal 2014 al 2018, un volume d'affari ed un conseguente reddito di esercizio superiore al reale proprio in misura dell'importo

corrispondente all'IVA che si troverebbe chiamato a versare; ciò che darebbe vita ad una impressionante mole di contenziosi per ottenere il rimborso delle maggiori imposte I.r.pe.f., I.re.s. ed I.r.a.p. versate dalle aziende e dai titolari e soci nel corso degli esercizi ancora accertabili;

- c. discorso analogo varrebbe anche per i **contributi obbligatori INPS** versati dai titolari, dai soci e collaboratori delle imprese costituite in forma di ditte individuali, imprese familiari, società di persone e società a responsabilità limitate in regime di trasparenza, anch'essi determinati e pagati in misura percentuale sul reddito dichiarato in buona fede, prima di sapere che un'improvvida decisione dell'Amministrazione Finanziaria avrebbe ridotto – ex post – la redditività dell'impresa.

**Chi e quando sarebbe realisticamente in grado di risarcire il Contribuente delle maggiori imposte e contributi versati?;**

- d. proseguendo in questa logica paradossale, non può nascondersi che – dal momento che la gran parte del volume d'affari prodotto in questi anni dalle autoscuole ha avuto natura didattica e, in quanto tale, ha beneficiato dell'esenzione – ogni singola scuola dovrebbe impegnarsi a versare all'Erario un importo corrispondente circa al 20% del volume d'affari prodotto (percentuale spesso corrispondente al reddito residuale di cui ha potuto beneficiare l'imprenditore) per ciascuna delle ultime 5 annualità.

Ogni imprenditore, in altri termini, sarebbe allora chiamato a versare allo Stato tutti i redditi prodotti e conseguiti negli ultimi 5 anni, nonostante l'esistenza di una norma univocamente interpretabile e parimenti interpretata dalla giurisprudenza e dalla stessa prassi finanziaria

- e. Trattandosi, nella stragrande parte dei casi, di imprese a conduzione familiare del tutto prive di patrimonializzazione, ciò comporterebbe - di fatto - l'incapacità oggettiva ad adempiere, il venir meno del presupposto della continuità aziendale, la cessazione dell'attività, l'improvviso ingresso delle famiglie di molti titolari nello stato di indigenza, la perdita del posto di lavoro per tutti i dipendenti (insegnanti di teoria, istruttori di guida e collaboratori di segreteria). Verrebbe in breve a determinarsi un costo sociale di lungo periodo, significativamente superiore al beneficio finanziario di cui potrebbero godere le casse pubbliche;
- f. tutto ciò in un'ipotesi in cui, addirittura, non vi è neppure alcun profilo di interesse per la finanza pubblica, posto che lo Stato non ha mai calcolato di incassare alcun importo derivante dall'IVA sulle prestazioni didattiche rese dalle autoscuole.

#### **6.1. ALCUNI PRECEDENTI INTERNI SULLA NON applicabilità RETROATTIVA DELLE SENTENZE DELLA cque**

Fermi restando i principi sanciti dalla giurisprudenza comunitaria e di legittimità circa la irretroattività degli effetti determinati da una sentenza CGUE in materia di mancato riconoscimento del requisito di esenzione dall'IVA già richiamati al precedente paragrafo, si deve altresì sottolineare in questa sede che **la situazione nella quale si trovano oggi le autoscuole non è peraltro nuova nell'ambito della Legislazione italiana, e già ha trovato soluzione secondo criteri improntati alla legalità** (come illustrato al precedente par. 4.2.1.) e buon senso, come evidenziati e richiesti al precedente par. 6. In tali ipotesi, infatti, come illustreremo fra breve, il legislatore è intervenuto positivamente, mediante l'introduzione di modifiche normative che consentissero l'applicazione dei principi comunitari a far data dalle modifiche stesse.

I. La CGUE ebbe ad occuparsi, nel 2003, di una fattispecie del tutto analoga a quella di cui qui si tratta, inerente nel caso di specie l'esenzione applicata dai medici (le cui attività prevalenti – a carattere sanitario curativo – sono evidentemente esenti ex art. 10 DPR 633/72) anche per le operazioni c.d. "non curative", come le prestazioni di medicina legale.

Anche in quel caso, il pronunciamento della CGUE fu nel senso restrittivo, non riconoscendo - alle prestazioni rese dai medici prive delle caratteristiche curative - il diritto all'esenzione.

L'Agenzia delle Entrate, con Risoluzione 174/E del 22/12/05 determinò (proprio come oggi, ma in assenza di una chiara norma interna) di doversi attenere al dettato della sentenza comunitaria, rendendo soggette ad IVA le prestazioni non curative rese dai medici, e determinando l'effetto retroattivo della norma, invitando i medici a depositare dichiarazioni annuali integrative IVA, per tutti gli anni fiscalmente ancora accertabili.

Ne emerse – a fronte dell'evidente lesione a danno del contribuente – la formazione di una **cospicua mole di contenziosi tributari, tanto da indurre il Legislatore a porre urgentemente mano alla vicenda.**

Nella seduta del 5 dicembre 2007 della V Commissione (Bilancio) della Camera dei Deputati, essendo in discussione il Progetto di Legge Finanziaria per il 2008, alla presenza del Vice Ministro per l'Economia e le Finanze Vincenzo Visco e dei Sottosegretari Alfredo Grandi e Nicola Sartor, venne discussa ed approvata (con parere favorevole dei rappresentanti del governo) la proposta emendativa 3.38 Nannicini (poi inclusa nel definitivo testo della Legge di Bilancio) che prevedeva di *"assoggettare a regime ordinario IVA le prestazioni professionali specifiche di medicina legale a decorrere dal periodo di imposta 2005, ai fini di armonizzazione della legislatura italiana alla normativa comunitaria"*.

In altri termini, l'applicazione retroattiva determinò l'apertura di conflitti e contenziosi tra il Contribuente che aveva agito in buona fede e l'A.F., con

aggravio di costi per la P.A., appesantimento e rallentamento dell'operatività della Giustizia Tributaria, valutazione di elevata probabilità di soccombenza da parte dello Stato. Conseguentemente, si decise, coerentemente con i principi che regolano il nostro diritto interno, per un intervento legislativo che superasse il conflitto, dando applicazione alla norma di armonizzazione a far data dall'esercizio di pubblicazione della stessa, **manlevando i contribuenti per il comportamento fiscale assunto negli esercizi precedenti in ossequio di indicazioni dell'Amministrazione Finanziaria.**

- II. Ancora, la vicenda ebbe a ripetersi quando la CGUE ebbe a pronunciarsi - nel 2012 - con Sentenza C-44/11, in materia di gestione finanziaria dei c.d. "portafogli individuali", sempre nel senso di non riconoscere l'applicazione dell'esenzione dall'IVA delle prestazioni.

Orbene, in quell'occasione **NON fu nemmeno emesso** - in ambito nazionale - un pur provvisorio **provvedimento inteso ad estendere l'interpretazione, con effetto retroattivo**, agli esercizi ancora fiscalmente accertabili.

Entro lo stesso esercizio 2012 (in sede di redazione della Legge di Stabilità 2013) **si legiferò per rendere il recepimento della Sentenza UE applicabile a far data dall'esercizio 2013**, e quindi muovendo dal momento in cui si è avuta notizia del pronunciamento CGEU, senza applicazione di retroattività e senza che - nelle more - sopravvenisse pronunciamento alcuno da parte dell'Agenzia delle Entrate che, memore della vicenda del 2005, si astenne dal comunicare l'immediata esecutività della Sentenza UE in attesa di un definitivo intervento del Legislatore..

Nello stesso senso - infatti - l'Agenzia delle Entrate ebbe poi a pronunciarsi con Circolare 12/2013, nella quale è data per assodata la previsione legislativa determinata nella Legge di Stabilità 2013, nel senso di applicazione dell'imposta a partire proprio dal 2013, senza alcun riferimento pregresso.

Pacifico fu quindi, in quel caso, il ricorso al recepimento dell'interpretazione comunitaria con effetto dall'esercizio successivo a quello di emissione della Sentenza.

**Duole rilevare che le citate esperienze non abbiano oggi indotto a valutazioni coerenti e virtuose, e che una volta di più si rischi di intasare il lavoro della Giustizia Tributaria con la riproduzione di contenziosi diffusi che – a tutta evidenza – finirebbero per determinare un pesante carico di costi processuali e risarcitori a carico della P.A., di cui la stessa Agenzia ha già avuto ampia prova e per evitare il quale il Legislatore si è già per due volte pronunciato nello stesso senso.**

Davvero, la perseverazione sembra assumere i caratteri della proverbiale "diabolicità", ed il presente documento si propone di impedire che - eventuali ritardi nell'individuazione della soluzione - finiscano per ripetere le circostanze onerose che lo Stato ebbe a sopportare nel precedente relativo alla vicenda dei non curativi dei medici legali, certamente assai meno diffusi per numero di prestazioni ed entità delle conseguenti procedure rispetto la casistica rappresentata dalle autoscuole.

## **8. CONCLUSIONI**

Per tutto quanto sin qui argomentato le sottoscritte organizzazioni istanti, a titolo soggettivo ed in rappresentanza del più vasto e generale interesse legittimo della categoria e ancora, in via indiretta ma sostanziale, nell'interesse di tutti quanti intendano beneficiare in futuro o abbiano beneficiato dei servizi resi dalle autoscuole italiane dal 1° gennaio 2014 sino al 2 settembre 2019 (ed oltre, per quanto precedentemente argomentato), si rivolgono alle Autorità in indirizzo perché vogliano, preso atto della consistenza e veridicità delle considerazioni sin qui proposte,

- ripristinare lo Stato di diritto ed affermare l'intangibilità della garanzia – per il contribuente – di poter disporre di un fisco chiaro e giusto;
- valutare, favorire e determinare una sostanziale revisione della Risoluzione AdE 79/E del 2 settembre u.s., nel senso di considerare – in via prioritaria – la necessità di modificarne gli effetti quanto ai seguenti punti:

A. in via principale:

- riconoscere come tutt'ora applicabile il regime di esenzione i.v.a. delle prestazioni rese dalle autoscuole ai sensi dell'art. 10, n. 20, del d.P.R. n. 633 del 1972 in quanto, appunto, previsto da norma nazionale vigente più favorevole per il contribuente rispetto ai principi comunitari, in virtù di quanto illustrato al precedente par. 4.1.;
- ovvero – riconosciuto che la competenza comunitaria in materia di esenzione attiene la necessità di impedire trattamenti nazionali che inficino il rispetto della regolare concorrenza tra gli Stati membri, ed escluso che vi siano circostanze ravvisabili alla stregua di aiuti di Stato all'interno delle singole discipline normative, in condizioni di libero mercato – rilevare che, nel caso di specie, si discute della prestazione di servizi che, a termini di legge, possono essere erogati ESCLUSIVAMENTE a cittadini residenti; **circostanza che esclude sostanzialmente l'esistenza del necessario requisito della libera circolazione delle imprese in ambito comunitario.** Conseguentemente, dare atto che l'argomento esula dalla superiore competenza della CGUE per difetto di materia e che nessun documento viene reso – nell'applicazione dell'esenzione sin qui riconosciuta - alle imprese esercitanti l'attività di autoscuola negli altri Stati dell'UE.



**Confermare pertanto i criteri di riferibilità dell'esenzione di imposta ai sensi dell'art. 10/20 del DPR 633/72, così come già valutati e richiamati nel paragrafo 3. del presente documento, alle prestazioni rese dalle autoscuole.**

- B. In via subordinata – e comunque in ogni caso – assumere che l'effetto retroattivo a carico del contribuente non debba MAI essere applicato, ancorché in osservanza di una sentenza comunitaria, atteso che il comportamento rettificato dalla CGUE è stato assunto dal Contribuente, tanto in base alla disciplina positiva interna, quanto in base al concorde orientamento della giurisprudenza di legittimità e alle coerenti e reiterate indicazioni e rassicurazioni emanate dall'Amministrazione Finanziaria.
- C. In ultima istanza, e sempre in contestuale ottemperanza a quanto espressamente richiesto al precedente punto B., determinare con urgenza un rinvio nell'applicazione della norma novata conseguentemente al pronunciamento della GGUE, a far data dal 01.01.20, per consentire alle Autoscuole di dare compiuta comunicazione alla clientela, riadattare i loro tariffari, aggiornare le procedure amministrative e contabili, rendere la gestione fiscale (ai fini IVA) dell'esercizio integralmente coerente con l'applicazione del regime di parziale deducibilità dell'IVA sugli acquisti, per mezzo della determinazione del c.d. "pro-rata di indeducibilità".
- D. Valutare comunque, nel caso ciò garantisca un più tempestivo effetto correttivo alla situazione sin qui esposta, di dare corso ed approvazione ad un intervento legislativo che ristabilisca il giusto diritto; anticipi l'attività accertativa dell'A.F. e la conseguente emissione di provvedimenti a carico del contribuente; impedisca quindi l'insorgere di contenziosi che sarebbero

pericolosi (causa l'elevata numerosità) per il corretto funzionamento della giustizia tributaria e verosimilmente produrrebbero esiti soccombenti per la P.A., su cui ricadrebbe l'onerosità economica dell'operazione sin qui neutra per le Casse Pubbliche.

Confidando nella condivisione degli elementi addotti, tutti oggettivi e riscontrabili, e nel conseguente favorevole e pieno accoglimento della presente istanza, si coglie l'occasione per formulare – alle Autorità adite – il migliore augurio di buon lavoro.

**UNASCA**  
Unione Nazionale Autoscuole  
e Studi di Consulenza

Il Segretario Nazionale Autoscuole Unasca

Emilio Patella



**CONFARCA**  
Confederazione Autoscuole  
e Consulenti Automobilistici

Il Presidente Confarca

Paolo Colangelo

