



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF155

INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 3

OGGETTO	LEZIONI DI GUIDA IMPONIBILI IVA CON EFFETTO RETROATTIVO
RIFERIMENTI	RM 79/2019 - SENT. UE 14.3.2019 CAUSA C-449/17
CIRCOLARE DEL	06/09/2019

Sintesi: l'Agenzia delle Entrate ha recentemente recepito l'orientamento della Corte UE, sostenendo che:

- le lezioni di guida automobilistica impartite dalla scuola guida
 - sono imponibili Iva (e non esenti, per assimilazione a quelle "didattiche", come in precedenza sostenuto).
- Di conseguenza, per tutte le annualità ancora accertabili (dal periodo d'imposta 2014) le scuole guida:*
- sono tenute a presentare il mod. Iva integrativo, dove evidenziare il maggior debito sulle fatture e la maggiore detrazione Iva per la sopravvenuta disapplicabilità del prorata di esenzione
 - versando contestualmente maggiore saldo Iva a debito
- senza alcuna applicazione di sanzioni (né riferite alle dichiarazioni, né per il versamento dell'Iva) o interessi.*

UE: SENTENZA 14.3.2019 CAUSA C-449/17

La Corte UE, nella sent. 14/03/2019 causa C-449/17, ha affrontato applicabilità dell'esenzione prevista dall'art. 132, par. 1, lettere i) e j) in relazione **"all'insegnamento scolastico o universitario"** riferimento alla **possibile estensione alle lezioni di scuola guida**.

A tal fine, i giudici comunitari hanno, in primo luogo, rammentato che le esenzioni previste dall'art. 132, Dir. 2006/112/CE, finalizzate a favorire talune attività di interesse pubblico, vanno interpretate restrittivamente in quanto costituiscono "deroghe" al principio generale imponibilità Iva.

Tra le lezioni che godono dell'esenzione Iva sono ricomprese:

- non solo quelle che si concludono con esami per l'ottenimento di una qualifica
- ma anche **altre attività in cui l'istruzione viene fornita nelle scuole/università per sviluppare le conoscenze e le attitudini degli allievi**, purché non abbiano carattere ricreativo

tra le quali non rientra le lezioni impartite dalle scuole



Sent. 14/03/2019 causa C-449/17 Corte UE: In generale, di riferimento l'insegnamento scolastico universitario passato ad 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 (...). 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 sostanza secondo i Giudici comunitari

- ➔ le lezioni per l'ottenimento delle patenti di guida B e C1 non possono essere assimilate all'insegnamento scolastico o universitario
- ➔ **non potendosi, pertanto, applicare l'esenzione IVA;** tale attività risulta **imponibile Iva**.

POSIZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In relazione al trattamento Iva di lezioni la posizione dell'amministrazione finanziaria ha subito la seguente evoluzione.

PROSIZIONE PREGRESSA

Fino alla pubblicazione della sentenza citata, l'Agenzia Entrate aveva sempre affermato l'esenzione Iva delle lezioni di scuola guida.

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - Via G. A. Longhin n. 103 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613 – Email: info@redazionefiscale.it

Mef RM 17/01/1992 n. 430379	il controllo e la vigilanza esercitati dalla P.A. conferiscono alle autoscuole, istituite previa autorizzazione dell'Amministrazione provinciale, il requisito del riconoscimento richiesto dall'art. 10, n. 20) Dpr 633/72 ai fini dell'esenzione
RM 26/09/2005 n. 134/E	il regime di esenzione IVA è applicabile ai soggetti che la P.A. riconosce in quanto, sulla base dei requisiti posseduti, sono in grado di offrire prestazioni didattiche aventi finalità simili a quelle erogate dagli organismi di diritto pubblico

POSIZIONE ATTUALE

Alla luce della citata sentenza UE, l'Agenzia Entrate, nella **Ris. n. 79 del 2/09/2019**, ha dovuto modificare il proprio orientamento, sostenendo l'imponibilità Iva delle lezioni delle scuole guida.



RM 79/2019: "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"

EFFICACIA RETROATTIVA DELLA NUOVA INTERPRETAZIONE

Le sentenze della Corte UE interpretano il contenuto delle Direttive comunitarie; in quanto tali:

- hanno un **effetto retroattivo**
- imponendo, ai contribuenti, di rivedere i propri comportamenti pregressi.

NUOVI OBBLIGHI PER ANNUALITA' PREGRESSE

Secondo l'Agenzia

- ➔ in relazione alle **operazioni registrate in annualità ancora accertabili** ai fini IVA (cioè dal periodo 2014, Mod. Iva 2015, fino al 2018):
- ➔ le scuole guida sono tenute:
 - ad emettere **nota di variazione in aumento** ai sensi dell'art. 26, c 1, Dpr 633/72 (emissione di **fattura di sola Iva** in aumento)



N.B.: si pone, così, il problema di effettuare la rivalsa dell'IVA (a debito) nei confronti dei clienti.

- la maggiore Iva deve confluire in una **dichiarazione integrativa** di ciascun anno solare di effettuazione delle prestazioni ancora accertabile;
- essendosi modificato, per effetto della citata sentenza, il regime IVA (da esente a imponibile) dell'attività esercitata è **sopravvenuto il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti** di beni e servizi relativi all'attività esercitata con riferimento alle medesime annualità, che può essere esercitata nella medesima dichiarazione integrativa di cui sopra;
- sono tenute a **versare l'eventuale maggiore IVA** risultante da ciascuna dichiarazione integrativa, (o a ridurre l'eventuale eccedenza a credito originariamente dichiarata).



SANZIONI: il comportamento tenuto dalle scuole guida risulta "posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa"; quindi

- ➔ in applicazione del principio di affidamento e buona fede (art. 10, c. 2, L. 212/2000)
- ➔ **non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori**, con riferimento alle prestazioni poste in essere **antecedentemente al 3/09/2019** (data di pubblicazione della RM 79/2019).

RIVALSA DELL'IVA: nel caso di specie:

- ✓ la scuola guida ha certamente **diritto di effettuare la rivalsa** sui propri clienti (che, se soggetti passivi Iva, potranno operare la relativa detrazione)
- ✓ tuttavia si può immaginare la difficoltà cui andranno incontro nel recupero di tale importo



Nota: saranno numerose le contestazioni avanzate dai clienti (soprattutto se soggetti privati, come si verifica nella gran parte dei casi) che si vedranno raggiunti dopo numerosi anni richiesta di un maggior pagamento. In numerosi casi la scuola guida dovrà ricorrere all'ingiunzione di pagamento; tuttavia non saranno poche le situazioni in cui non si riuscirà a recuperare gli importi, neppure tramite pignoramento.

ADEMPIMENTI PER LE SCUOLE GUIDA	
Annualità	2014, 2015, 2016, 2017, 2018
Liquidazione Iva	<ul style="list-style-type: none"> emissione di una nota di variazione in aumento ex art. 26, comma 1, DPR n. 633/72 per le operazioni che da esenti diventano imponibili Iva diritto alla detrazione dell'IVA a credito sugli acquisti di beni/servizi relativi all'attività esercitata
Dichiarazione Iva integrativa	<p>Nel modello Iva integrativo presentato si determina una nuova:</p> <ul style="list-style-type: none"> Iva a debito; Iva a credito Saldo/Credito Iva annuale
<p>Nota: Per il 2019 si determina un nuovo calcolo del saldo delle liquidazioni IVA periodiche (mensili/trimestrali) e delle comunicazioni dati delle liquidazioni periodiche IVA relative al primo e secondo trimestre.</p>	

Esempio

La società Alfa Srl esercita l'attività di scuola guida.

Per il periodo 2017 ha determinato un **volume d'affari di € 100.000**, così composto:

- operazioni imponibili 10.000 (Iva a debito 2.200)
- operazioni esenti Iva 90.000.

Gli acquisti di beni/servizi relativi nel suddetto periodo d'imposta corrispondono a:

- imponibili 50.000 (Iva a credito 11.000)

Il **prorata applicato (a consuntivo) è pari al 10%** (10.000/100.000) e, quindi, la detrazione della suddetta Iva diventa 1.100 (10% di 11.000).

L'Iva a debito, su base annuale, è stata pari a 2.200 – 1.100 = **€ 1.100**.

Alla luce delle nuove interpretazioni la società è tenuta

- ad emettere tante note di variazione in aumento per tutte le fatture emesse in esenzione
- a presentare (senza sanzioni) il mod. Iva 2018 integrativo (periodo d'imposta 2017), che presenta la seguente situazione:
 - ✓ operazioni **imponibili 100.000 (Iva a debito 22.000)**;
 - ✓ invariati gli acquisti di beni/servizi imponibili (Iva a credito 11.000).

Il prorata diventa 100 % e quindi l'**Iva detraibile è pari a 11.000**.

Con questa nuova situazione l'Iva a debito risulta 22.000 – 11.000 = **€ 11.000**

Avendo già versato 1.100 la scuola guida deve **versare i rimanenti € 9.300, senza interessi nè sanzioni**.

La Srl riesce a recuperare (anche in esito a solleciti dell'avvocato) l'importo di € 5.000; la differenza di € 4.300 rimane stanziata tra i crediti (e dedotta quale perdita su crediti nel periodo d'imposta 2020, una volta spirato il termine di 6 mesi dall'invio della nota di variazione, quale credito "di modesta entità" di dubbia esigibilità).

La medesima operazione va replicata sui periodi d'imposta residui (2014, 2015, 2016 e 2018).