

Risposta n. 162

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212 - IVA - Corsi di volo

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa s.r.l. (di seguito, "Istante" o "Società") riferisce di svolgere, tra le varie attività, quella di scuola di volo, effettuando lezioni di volo per piloti in ambito civile e commerciale sulla base di autorizzazione rilasciata dalla Direzione generale dell'Aviazione civile del Ministero dei Trasporti e rinnovata dall'Ente Nazionale per l'Aviazione Civile (in breve, "ENAC") cui sono state devolute, con il decreto legislativo 25 luglio 1997, n. 250, le funzioni tecniche e amministrative già attribuite alla predetta Direzione Generale.

Tali attività sono state ricondotte dall'Istante, ai fini della classificazione ATECO delle attività economiche, nell'ambito degli «Altri servizi di istruzione nca», con il codice 855990.

Ciò premesso, la Società chiede chiarimenti in merito all'applicabilità, in relazione alle lezioni di volo dalla stessa impartite, del regime di esenzione da IVA disposto dall'articolo 10, primo comma, n. 20), del decreto del Presidente della

Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA"), alla luce delle modifiche apportate dall'articolo 32 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 (in seguito, "articolo 32").

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che le lezioni di volo dalla stessa impartite debbano essere considerate esenti da IVA, ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 20), del Decreto IVA, anche in base alla nuova formulazione dello stesso.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con la sentenza 14 marzo 2019, causa C-449/17, la Corte di Giustizia ha chiarito l'ambito applicativo del regime di esenzione dall'IVA previsto dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera *i*), della Direttiva 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE del Consiglio, recepito nel nostro ordinamento con l'articolo 10, primo comma, n. 20) del Decreto IVA.

In base alla richiamata disposizione unionale, sono esenti da IVA *«i) l'educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale, nonché per le prestazioni di servizi e le cessioni di beni con essi strettamente connesse, effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili»*.

La citata sentenza ha chiarito anche che l'*«insegnamento scolastico o universitario»* non comprende l'insegnamento della guida automobilistica impartito da una scuola guida, ai fini dell'ottenimento delle patenti per i veicoli delle categorie B e C1, che pertanto deve essere assoggettato all'imposta.

Secondo la Corte di Giustizia, tale insegnamento, *«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»* (punto 29).

In merito alla nozione di formazione professionale, l'articolo 44 del Regolamento UE di esecuzione 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della Direttiva 2006/112/CE, secondo cui *«i servizi di formazione o riqualificazione professionale comprendono le prestazioni didattiche direttamente relative a un'attività commerciale o professionale, nonché le prestazioni didattiche per la formazione e l'aggiornamento professionale»*.

Ai fini in esame, è opportuno richiamare anche le conclusioni dell'Avvocato generale relative alla sentenza in commento in relazione all'attività di formazione professionale, secondo cui *«le lezioni di scuola guida per l'ottenimento della patente di guida per la categoria C1 potrebbero essere considerate come formazione professionale se il giudice nazionale stabilisse, ad esempio, che tale formazione sia rivolta a coloro che intendono esercitare un'attività nel settore del trasporto di merci su strada e costituisca parte integrante della formazione di queste persone»* (n. 43).

A seguito della citata sentenza della Corte di Giustizia, l'articolo 10, primo comma, n. 20), del Decreto IVA è stato modificato dall'articolo 32 del decreto-legge n. 124 del 2019.

Il comma 1 dell'articolo 32 prevede, sostanzialmente, che le prestazioni didattiche - esenti da IVA - indicate nel primo periodo dell'articolo 10, primo comma, n. 20), del Decreto IVA *«non comprendono l'insegnamento della guida automobilistica ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1»*. Il successivo comma 5 dispone che l'anzidetta disposizione ha *«efficacia dal 1° gennaio 2020»*, confermandone quindi il carattere non retroattivo.

La norma in commento non modifica, invece, l'esenzione prevista per le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù nonché quelle per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e la riconversione professionale né gli altri elementi oggettivi e soggettivi previsti a tal fine.

Atteso che la modifica normativa operata dall'articolo 32 è avvenuta per adeguare l'ordinamento interno a quello unionale, si ritiene che la stessa debba essere interpretata alla luce del richiamato orientamento giurisprudenziale.

Tanto premesso, con riferimento al settore delle lezioni di volo per piloti, che costituiscono oggetto del quesito posto dall'Istante, è opportuno effettuare una breve ricostruzione della disciplina in materia.

Dal sito internet dell'ENAC - che costituisce l'autorità italiana di regolamentazione tecnica, certificazione e vigilanza nel settore dell'aviazione civile, sottoposta al controllo del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti - si rileva che le licenze e le abilitazioni che consentono di pilotare aeromobili civili sono di diverse tipologie.

In considerazione della licenza conseguita *«è possibile svolgere l'attività di pilota come professione (licenza di pilota di linea di velivolo o elicottero, licenza di pilota commerciale di velivolo o elicottero) o a scopo ricreativo/sportivo (licenza di pilota privato di velivolo o elicottero, licenza di aliante, licenza di aerostato)»*.

Le attestazioni sono rilasciate al termine di un corso di addestramento teorico-pratico svolto presso Organizzazioni di Addestramento Approvate dalle Autorità aeronautiche nazionali (*Approved Training Organization - ATO*).

Le ATO in particolare svolgono addestramento teorico-pratico per il conseguimento di licenze professionali e non professionali di velivolo e di elicottero, corsi per il rilascio e il ripristino di abilitazioni e per il conseguimento della certificazione di istruttore. Lo svolgimento dell'attività addestrativa è subordinato al rilascio da parte dell'ENAC di un certificato di approvazione, che contiene anche l'elenco dei corsi che l'ATO è autorizzata a svolgere.

Una volta ottenuta la licenza, il mantenimento della stessa è subordinato, in via generale, all'obbligo di effettuare annualmente un certo numero di ore di volo, che differisce in base alla tipologia della stessa.

In base ai richiamati chiarimenti giurisprudenziali, al pari dell'insegnamento della guida automobilistica, i corsi di volo rappresentano, in via generale, un insegnamento di tipo specialistico, imponibile IVA, dal cui ambito è possibile escludere, per assoggettarli al regime di esenzione, solo i corsi finalizzati all'ottenimento della licenza di pilota commerciale e di quella di pilota di linea in quanto finalizzati a svolgere l'attività professionale di pilota. Tali corsi in sostanza possiedono di per sé le caratteristiche per essere ricondotti nell'ambito della formazione professionale (esente da IVA) perché volti a trasmettere conoscenze utilizzate esclusivamente ai fini dello svolgimento professionale dell'attività di pilota.

Al riguardo si ricorda che per intraprendere questa professione sono previsti due tipi di percorso: un corso "integrato" e uno c.d. "modulare". Quest'ultimo consente di conseguire, in una prima fase, la licenza di pilota privato per proseguire poi con l'addestramento per la licenza di pilota commerciale.

Ne consegue che può rientrare nel regime di esenzione in commento anche il corso per l'ottenimento della licenza di pilota privato quando lo stesso costituisce parte integrante della formazione professionale finalizzata allo svolgimento della professione di pilota commerciale o di linea.

Diversamente, l'insegnamento finalizzato all'ottenimento della licenza di pilota privato, avendo uno scopo meramente ricreativo o sportivo, va considerato di tipo specialistico, come tale imponibile ad IVA.

Tale ultima tipologia di corsi, a decorrere dal 1° gennaio 2020, deve ritenersi soggetta ad IVA con aliquota ordinaria.

Nel caso in cui l'Istante, in data successiva al 31 dicembre 2019, per tale tipologia di corsi abbia erroneamente emesso fattura in esenzione da IVA in luogo dell'imponibilità, dovrà emettere una nota di variazione in aumento dell'imposta (*i.e.*

nota di debito), ai sensi dell'articolo 26, comma 1, del Decreto IVA, annotandola nel registro di cui all'articolo 23 del medesimo Decreto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)