

Detrazione delle spese scolastiche sostenute all'estero. Il ruolo dell'amministrazione finanziaria nell'interpretazione di norme contrastanti con il diritto europeo.

Deduction of school fees payed abroad. Duties of tax administration when interpreting a rule contrary to European law.

di Andrea Branca - 24 gennaio 2020

Abstract

L'Agenzia delle Entrate (interpello 158/2018) esclude che siano detraibili dall'IRPEF le spese sostenute per l'iscrizione a scuole straniere. Tuttavia, la norma agevolativa contenuta nel TUIR, limitando la detrazione alle scuole italiane, contrasta con le libertà fondamentali dell'Unione europea. In questo breve commento si riflette sull'applicabilità del principio di "primato del diritto europeo" in sede di interpello.

Parole chiave: interpello, primato del diritto europeo, agevolazioni fiscali, detrazione per spese scolastiche

Abstract

The Italian Tax Authority rejects the deduction of school fees payed abroad (rescript 158/2018). However, the Italian law, by limiting the tax relief to national schools, is in contrast with the four freedoms of the European Union. In this brief article, the "precedence of European law" principle is examined, in order to understand if tax and customs administrations are obliged to comply with it, even when giving opinions.

Keywords: *rescript, precedence of European law, tax relief, deduction of school fees*

1. Con la risposta ad interpello n. 158 del 28 dicembre 2018 (pubblicata nella sezione "Normativa e prassi" del sito www.agenziaentrate.gov.it), l'Amministrazione finanziaria si pronuncia sulla detraibilità dall'IRPEF delle spese scolastiche sostenute all'estero. Il parere origina dall'istanza di un contribuente che ha chiesto se siano agevolate le spese pagate per la frequenza di uno o più anni scolastici di un liceo ubicato in un Paese dell'Unione europea o extraeuropeo.

L'agevolazione in esame è disciplinata dall'art. 15, 1° comma, lettera *e-bis*) del D.P.R. 917/1986 (TUIR - Testo unico delle imposte sui redditi), che permette di detrarre dall'IRPEF il 19% «*dei seguenti oneri sostenuti dal contribuente, se non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo: [...] spese per la frequenza di scuole dell'infanzia, del primo ciclo di istruzione e della scuola secondaria di secondo grado del sistema nazionale di istruzione*». La norma, dunque, limita espressamente l'agevolazione alle sole spese sostenute presso scuole appartenenti al "sistema nazionale di istruzione", che – in base all'art. 1, 1° comma della L. 62/2000 (Norme per la parità scolastica e disposizioni sul diritto allo studio e all'istruzione) – «è costituito dalle scuole statali e dalle scuole paritarie private e degli enti locali». Nella sua risposta, l'Agenzia delle Entrate mette in risalto la differenza tra la norma in esame e quella, autonoma e ben diversa, che agevola le spese di istruzione universitaria (contenuta nella lettera *e*) dell'art. 15, 1° comma del TUIR). Solo quest'ultima, infatti, facendo riferimento alle

«*università statali e non statali*», permette di detrarre anche le spese sostenute all'estero. Di conseguenza – prosegue l'Agenzia – «*considerato che le norme che disciplinano agevolazioni fiscali costituiscono un'eccezione rispetto alla regola generale e quindi "non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati" (art. 14 delle Disposizioni sulla legge in generale, allegato al Codice civile), il trattamento fiscale di favore previsto per la detrazione di spese universitarie non può essere esteso al di fuori dei casi espressamente previsti dalla norma*».

In ragione dell'inequivocabile dettato normativo, l'Amministrazione giunge alla conclusione che la detrazione per le spese di istruzione non spetti in caso di frequenza di scuole aventi sede al di fuori dell'Italia, «*poiché la normativa qui in esame non soltanto non cita le scuole straniere, ma anzi esplicitamente circoscrive il beneficio fiscale alle sole scuole del "sistema nazionale di istruzione"*». L'esclusione, pertanto, riguarda sia le scuole extraeuropee che quelle aventi sede in uno Stato membro dell'Unione europea.

2. Il parere desta notevoli perplessità. Sebbene, infatti, l'interpretazione amministrativa sia pienamente conforme a quanto prescritto dalla normativa tributaria italiana, quest'ultima risulta in palese contrasto con i principi dettati dal diritto europeo, compromettendo la libera circolazione delle persone e dei servizi garantita all'interno dell'Unione.

Com'è noto, l'art. 21 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) prevede che «*ogni cittadino dell'Unione ha il diritto di circolare e soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri*», mentre l'art. 56 vieta «*le restrizioni alla libera prestazione dei servizi all'interno dell'Unione*». Inoltre, l'art. 19, lettera *b*) della direttiva 2006/123/CE (c.d. Direttiva Servizi) prevede che «*gli Stati membri non possono imporre al destinatario requisiti che limitano l'utilizzazione di un servizio fornito da un prestatore stabilito in un altro Stato membro, in particolare i requisiti seguenti: [...] limiti discriminatori alla concessione di aiuti finanziari a causa del fatto che il prestatore è stabilito in un altro Stato membro o in ragione del luogo in cui il servizio è prestato*». Alla luce di tali disposizioni, in casistiche estremamente simili a quella oggetto dell'interpello n. 158/2018 la Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE) ha stabilito che non sono legittime normative nazionali che prevedono detrazioni o deduzioni per oneri sostenuti nello Stato, se non concedono a condizioni equivalenti anche la detrazione o deduzione del medesimo onere sostenuto in un altro Stato membro.

Al riguardo, viene in rilievo in particolare la sentenza del 20 maggio 2010, causa C-56/09, *Zanotti*, in cui la CGUE si è occupata proprio della detraibilità, dall'imposta sul reddito dovuta nello Stato di residenza, delle spese sostenute per l'iscrizione ad un'università avente sede in un altro Stato membro (per un commento, v. M. Gusmeroli, *I limiti alla detrazione di spese per frequenza di corsi di istruzione universitaria*, in *Corr. trib.* n. 26/2010, pagg. 2119 ss.; E. Guild, P. Minderhoud, *The First Decade of EU Migration and Asylum Law*, Leiden-Boston 2012, pag. 38). In tale occasione, la Corte ha stabilito che è illegittima «*una normativa nazionale che preveda la possibilità, per i contribuenti, di detrarre dall'imposta lorda le spese per i corsi di istruzione universitaria tenuti da istituti universitari situati nel territorio di tale Stato membro, ma che escluda in termini generali tale possibilità con riguardo alle spese di istruzione universitaria sostenute in un istituto universitario situato in un altro Stato membro*», in quanto contrastante con le norme contenute nel TFUE agli articoli 21 (sulla libertà di circolazione delle persone) e 56 (sulla libertà di circolazione dei servizi).

Nella citata sentenza, dunque, la disposizione nazionale è stata doppiamente censurata. Da un primo punto di vista, infatti, la Corte ha osservato che una essa sarebbe di ostacolo alla libera

circolazione delle persone tra Stati membri, in quanto «comporterebbe, per i contribuenti che frequentino istituti universitari all'estero, un onere fiscale più gravoso» e «produrrebbe l'effetto di dissuadere i contribuenti residenti in Italia dal frequentare corsi d'istruzione universitaria negli istituti stabiliti in un altro Stato membro». Ma, in contemporanea, tale normativa provocherebbe rilevanti problematiche di lesione della concorrenza, poiché «osterebbe anche all'offerta di formazione proveniente da istituti di insegnamento privati stabiliti in altri Stati membri e destinata ai contribuenti residenti in Italia».

In effetti, ai fini dell'applicabilità degli artt. 56 e ss. del TFUE, la Corte di Giustizia ha più volte riconosciuto la natura di servizio ai corsi offerti da istituti formativi privati: «se è vero che la maggior parte degli istituti di insegnamento superiore sono finanziati [pubblicamente], ne esistono non di meno altri, finanziati essenzialmente mediante fondi privati, segnatamente dagli studenti o dai loro genitori, il cui scopo è il perseguimento di un utile economico. Quando sia impartito in tali istituti, l'insegnamento assume le caratteristiche di una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 60 del Trattato. Lo scopo che tali istituti perseguono consiste infatti nell'offrire una prestazione in cambio di un corrispettivo» (sentenza del 7 dicembre 1993, causa C-109/92, *Wirth*; cfr. M. Kellerbauer, M. Klamert, J. Tomkin, *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights*, Oxford 2019, pag. 731).

Pertanto, in presenza di una normativa tributaria restrittiva come quella in commento, alla (già di per sé rilevante) lesione della libertà di movimento del cittadino si aggiungerebbe un'ingiustificata discriminazione tra gli istituti universitari privati italiani e quelli stranieri e, per l'effetto, una lesione della libertà di circolazione dei servizi offerti da questi ultimi.

I principî affermati nella sent. CGUE C-56/09 risultano senza dubbio applicabili anche nel caso oggetto dell'interpello n. 158/2018. Infatti, se è vero – come fa notare l'Agenzia delle Entrate nella sua risposta – che nel TUIR le spese scolastiche e quelle universitarie sono agevolate in base a due norme ben distinte, nulla differenzia le due fattispecie per ciò che concerne l'analisi della loro (in)compatibilità col diritto europeo. Anche nella situazione qui in esame, infatti, l'esclusione del beneficio fiscale per le spese di frequenza di una scuola situata all'estero (laddove, a parità di condizioni, il beneficio sia invece riconosciuto quando la scuola ha sede in Italia) comporta un ostacolo ai contribuenti italiani che vogliano studiare in un altro Stato membro. Con ciò limitandosi in primo luogo la loro libertà di circolazione e poi – laddove l'istituto estero sia privato – anche la libertà di prestazione di servizi.

Sulla base di quanto sopra osservato, risulta inevitabile concludere che la normativa nazionale contrasta col diritto europeo, laddove concede un'agevolazione fiscale per la frequenza di scuole ubicate in Italia e la esclude per la frequenza di analoghe scuole ubicate in altri Stati membri.

3. Appurata, dunque, l'illegittimità comunitaria dell'art. 15, 1° comma, lettera *e-bis*) del TUIR, non sembra si possa considerare corretta l'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria in sede di interpello. È ben noto, infatti, che il principio di “primato del diritto europeo” impone agli Stati membri di disapplicare qualsiasi disposizione nazionale contrastante con una norma dei trattati recante un obbligo di risultato preciso e incondizionato, qual è appunto quella relativa al divieto di limitazione delle libertà di circolazione (cfr. A.M. Calamia, V. Vigiak, *Manuale breve di diritto dell'Unione europea*, Giuffrè 2018, pagg. 152 e ss.; R. Adam, A. Tizzano, *Manuale di diritto dell'Unione europea*, Giappichelli 2017, pagg. 142 e ss.). Inoltre, tanto la Corte di Giustizia dell'UE quanto la Corte costituzionale italiana hanno precisato che l'obbligo di disapplicazione delle norme interne incompatibili con disposizioni europee sussiste per tutti gli organi dello Stato:

non soltanto per quelli giurisdizionali, ma anche per quelli amministrativi, giacché «sarebbe [...] contraddittorio statuire che i singoli possano invocare dinanzi ai giudici nazionali le disposizioni di una direttiva [...], allo scopo di far censurare l'operato dell'amministrazione, e al contempo ritenere che l'amministrazione non sia tenuta ad applicare le disposizioni della direttiva disapplicando le norme nazionali ad esse non conformi» (CGUE, sent. 22/06/1989, causa C-103/88, *Fratelli Costanzo*; v. anche Corte Cost., sent. 11/07/1989, n. 389).

E – si può aggiungere – sarebbe altrettanto contraddittorio ipotizzare che la Pubblica Amministrazione sia tenuta alla disapplicazione del diritto nazionale contrastante con quello europeo solo nell'ambito di atti aventi contenuto provvedimento (quali, in campo tributario, gli avvisi di accertamento) e non anche nell'ambito di atti aventi natura di parere (quali, per l'appunto, gli interpelli). Tanto più se si considera l'intimo legame che unisce interpello e accertamento, giacché il primo vincola ogni organo dell'Amministrazione finanziaria a seguire i criteri interpretativi ivi enunciati anche nella successiva ed eventuale fase del controllo, a pena di nullità dell'accertamento (art. 11, 3° comma della L. 212/2000 - Statuto dei diritti del contribuente).

4. In conclusione, le considerazioni fin qui esposte portano a ritenere non pienamente condivisibile la risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 158/2018, nella parte che discrimina le scuole non italiane. Infatti – in virtù dei principi europei di libertà di circolazione delle persone e dei servizi e di primato del diritto comunitario – l'art. 15, 1° comma, lettera *e-bis*) del TUIR avrebbe dovuto essere disapplicato o, meglio, avrebbe dovuto essere interpretato conformemente agli articoli 21 e 56 del TFUE, ammettendo all'agevolazione le spese sostenute per la frequenza di istituti scolastici aventi sede in altri Stati membri dell'Unione, a parità di condizioni con quanto previsto per le analoghe scuole appartenenti al “sistema nazionale di istruzione” italiano.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI ESSENZIALI: ADAM R., TIZZANO A., *Manuale di diritto dell'Unione europea*, Giappichelli 2017, pagg. 142 ss.; CALAMIA A.M., VIGIAK V., *Manuale breve di diritto dell'Unione europea*, Giuffrè 2018, pagg. 152 ss.; GUILD E., MINDERHOUD P., *The First Decade of EU Migration and Asylum Law*, Leiden-Boston 2012; GUSMEROLI M., *I limiti alla detrazione di spese per frequenza di corsi di istruzione universitaria*, in *Corr. trib.* n. 26/2010, pagg. 2119 ss.; KELLERBAUER M., KLAMERT M., TOMKIN J., *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights*, Oxford 2019.