

Bari, 09/07/2010

Direzione Regionale della Puglia

Settore Servizi e Consulenza

Ufficio Fiscalità generale

REGIONE PUGLIA
C/O REGIONE PUGLIA
LUNGOMARE N. SAURO 31
70121 BARI (BA)

Prot. n. 917-27935/2010

OGGETTO: Interpello 917-216/2010-ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212.

REGIONE PUGLIA

Codice Fiscale 80017210727 Partita IVA 01105250722

Istanza presentata il 11/06/2010

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR n. 917 del 1986, è stato esposto il seguente

QUESITO

La regione Puglia, nella persona del dirigente del servizio formazione professionale, dott.ssa Giulia Campaniello, rappresenta quanto segue.

Con D.D. n. 376 del 9 aprile 2008, il Servizio Formazione Professionale approvava l'Avviso n. 1/2008, Ritorno al Futuro.

Successivamente, con D.D. n. 2082 dell'11 novembre 2008, il predetto servizio approvava l'avviso n.4/2008, Ritorno al Futuro.

I citati avvisi intendevano concedere, ai giovani laureati e disoccupati pugliesi, borse di studio per la frequenza di master post lauream per attività di specializzazione in Italia e all'estero.

La predetta iniziativa veniva finanziata a valere sull'asse IV - Capitale Umano del P.O.R. Puglia FSE 2007/2013 e ripartito, come previsto dallo stesso programma operativo, secondo le seguenti percentuali:

- 50% a carico del Fondo Sociale Europeo (Quota UE);
- 40% a carico del Fondo di Rotazione di cui all'art. 5 della Legge 183/87, quale contributo pubblico nazionale (Quota Stato);
- 10% a carico del bilancio regionale (Quota Regione).

Con riferimento all'entità del contributo, il paragrafo E "Risorse disponibili e vincoli finanziari" degli anzidetti avvisi, prevedeva che la Regione avrebbe corrisposto una borsa di studio, al lordo delle ritenute fiscali, di importo diverso a seconda del luogo di svolgimento del master, ed in particolare:

- Euro 7.500,00 per master da svolgere in Puglia o nei territori delle province limitrofe di: Avellino - Benevento - Potenza - Matera - Campobasso;
- Euro 15.000,00 per master da svolgere in altre regioni del territorio nazionale o nei territori della Repubblica di San Marino e nella Città del Vaticano;
- Euro 25.000,00 per master da svolgere all'estero;
- Euro 3.000,00 per master erogati con modalità di formazione a distanza.

In relazione alle predette borse di studio l'amministrazione regionale ha operato, all'atto della corresponsione dell'importo previsto per la borsa di studio, una ritenuta d'acconto sulla somma erogata in base al combinato disposto dell'art. 50 del T.U.I.R. e dell'art. 24 del D.P.R. n. 600/1973, limitatamente alla quota di contributo a carico dello Stato (40%) e della Regione (10%), non applicando sulla restante parte alcuna ritenuta in quanto, trattandosi di erogazione di risorse stanziata a valere sui Fondi Strutturali Europei trova applicazione l'articolo 80 del regolamento Comunitario n. 1083/2006 (c.d. principio dell'integrità del contributo).

Successivamente, l'amministrazione Regionale ha proceduto ad inviare ai beneficiari delle borse le certificazioni CUD, relative agli importi erogati nel corso del 2009. Le predette certificazioni sono state compilate indicando quale base imponibile il 100%

del contributo previsto, ivi compresa la quota di cofinanziamento comunitario. Tanto al fine di consentire il conseguente assoggettamento ad imposta, eventualmente cumulato con altri redditi, al regime impositivo generale previsto dal T.U.I.R. Tanto premesso, l'istante chiede un parere in ordine alla legittimità dell'operato della Regione Puglia, tanto in ordine alle ritenute applicate in fase di erogazione del finanziamento, tanto in ordine alla base imponibile nonché alla corretta compilazione del CUD.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che, come già chiarito dall'Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 108/E del 04/08/2004 e poi successivamente con nota prot. n. 2006/188394 del 29/12/2006, nella particolare ipotesi in cui i contributi derivino da fondi strutturali comunitari trova applicazione la disciplina dettata dall'articolo 80 del Regolamento (CE) n. 1083/2006 del Consiglio dell'11 luglio 2006, che recita: "Gli Stati membri si accertano che gli organismi responsabili dei pagamenti assicurino che i beneficiari ricevano l'importo totale del contributo pubblico entro il più breve termine e nella sua integrità. Non si applica nessuna detrazione o trattenuta né alcun onere specifico o di altro genere con effetto equivalente che porti alla riduzione di detti importi per i beneficiari".

In sostanza, quindi, qualora l'amministrazione corrisponda contributi comunitari ponendosi come intermediaria tra la Commissione Europea e il beneficiario finale, deve erogare tali contributi senza operare ritenute di alcun tipo.

La stessa nota prot. n. 2006/188394 del 29/12/2006 dell'Agenzia delle Entrate stabilisce che: " ... nel caso in cui i contributi non derivino da fondi strutturali comunitari, trova piena applicazione l'obbligo di effettuare la ritenuta, sia con riferimento ai contributi la cui provvista è interamente fornita da enti nazionali, sia ai contributi nazionali di cofinanziamento di un contributo comunitario".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento all'istanza prodotta, si fa presente, in via preliminare, che la stessa è inammissibile ed improduttiva di effetti ai fini della procedura di interpello di cui all'articolo 11 L. 212/2000 "Statuto del contribuente" in quanto:

- manca il requisito della legittimazione attiva (articolo 3, comma 1, del D.M. n. 209/2001). Infatti, l'istanza è stata prodotta e sottoscritta nell'interesse della Regione Puglia del Dirigente del Servizio Professionale, dott.ssa Giulia Campaniello, che, in quanto tale, non assume istituzionalmente la rappresentanza legale dell'Ente Regione Puglia;

- non ha carattere preventivo (art. 1, comma 1 e 2, D.M. n. 209/2001), atteso che dalla stessa si rileva che la tassazione è stata già effettuata.

Tuttavia, si rende il parere richiesto nello svolgimento degli ordinari compiti di consulenza giuridica di cui alla Circolare del Ministero delle Finanze n. 99/2000.

Il quesito verte sul trattamento tributario applicabile alle borse di studio erogate dalla Regione Puglia cofinanziate con fondi nazionali ed europei.

Ai fini Irpef, in linea generale, le borse di studio percepite da soggetti fiscalmente residenti in Italia sono imponibili in virtù dell'art. 50, comma 1, lett. c), del TUIR che assimila ai redditi di lavoro dipendente "le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante". Il Ministero delle Finanze (Circolare n. 326 del 23 dicembre 1997) ha chiarito che per la nozione di borsa di studio si deve fare riferimento alle erogazioni attribuite a favore di soggetti, anche non studenti, per sostenere l'attività di studio o di ricerca scientifica e che rientrano nella nozione di assegni, premi o sussidi per fini di studio o addestramento professionale, oltre alle

erogazioni relative ai corsi di specializzazione, qualificazione o riqualificazione per i suddetti fini, anche quelli erogati per corsi finalizzati ad una futura ed eventuale occupazione di lavoro.

In deroga a tale regime di imponibilità che, in via generale, caratterizza le borse di studio, sono riconosciute esenti dall'IRPEF, solo quelle per le quali vi è una specifica norma che ne prevede l'esenzione dalla tassazione.

Le borse di studio che godono, in base alla normativa vigente, di un particolare regime fiscale tributario di favore possono raggrupparsi in due categorie:

- 1) le borse di studio corrisposte a titolo di assistenza scolastica agli studenti iscritti a corsi di studi universitari;
- 2) le borse di studio corrisposte per la frequenza di corsi e per attività di ricerca post-laurea.

In relazione al secondo tipo di borse di studio - ossia quelle corrisposte per la frequenza di corsi e per attività di ricerca post-laurea - il regime di favore è disciplinato dalla legge 30 novembre 1989, n. 398. In particolare, l'anzidetta legge dispone, in materia di borse di studio conferite dalle università e dagli istituti d'istruzione universitaria, ai fini fiscali una espressa norma di esenzione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche per tutte le anzidette erogazioni (art. 6, comma 6).

In relazione alla fattispecie che ci occupa, viene evidenziato che l'erogazione delle borse di studio da parte della Regione Puglia, nell'ambito del progetto "Ritorno al Futuro", avviene a valere sull'Asse IV - Capitale Umano del P.O. Puglia Fondo Sociale Europeo 2007/2013 e ripartita, come previsto dallo stesso programma operativo, secondo le seguenti percentuali:

- 50% a carico del FSE (Fondo Sociale Europeo);
- 40% a carico del Fondo di Rotazione di cui all'art. 5 della Legge 183/87, quale contributo pubblico nazionale (Quota Stato);
- 10% a carico del bilancio regionale (Quota Regione).

In merito, la scrivente evidenzia che, in relazione alla quota finanziata dall'Unione

Europea con il FSE, pari al 50% dell'ammontare stabilito, si rende applicabile quanto previsto dall'articolo 80 del Regolamento (CE) n. 1083/2006 del Consiglio dell'11 luglio 2006, rubricato "Integrità dei pagamenti ai beneficiari", secondo cui "Gli Stati Membri si accertano che gli organismi responsabili dei pagamenti assicurino che i beneficiari ricevano l'importo totale del contributo pubblico entro il più breve termine e nella sua integrità" (primo periodo).

Per quanto concerne la nozione di "Beneficiario", l'articolo 2 comma 4 del Regolamento (CE) n. 1083/2006 dell'11 luglio 2006, individua nel "Beneficiario: un operatore, organismo o impresa, pubblico o privato, responsabile dell'avvio e dell'attuazione delle operazioni; [...]". In proposito, l'Ente interpellante, riferisce che la propria partecipazione all'operazione avviene a titolo di "intermediaria" tra la Commissione europea e il beneficiario finale. In tal senso, il riferimento è al comma 6 del predetto articolo 2 del Regolamento (CE) n. 1083/2006 dell'11 luglio 2006, che definisce "Organismo intermedio: qualsiasi organismo o servizio pubblico o privato che agisce sotto la responsabilità di un'autorità di gestione o di certificazione o che svolge mansioni per conto di questa autorità nei confronti dei beneficiari che attuano le operazioni".

Per effetto della predetta impostazione, ne deriva che il beneficiario della specifica forma di aiuto europeo, individuato secondo la formulazione del predetto regolamento 1083/2006, risulta essere il soggetto al quale viene assegnata la borsa di studio oggetto del quesito in trattazione.

In relazione al principio di integrità dei pagamenti, il più volte citato articolo 80 del Regolamento (CE) n. 1083/2006 specifica ulteriormente che "Non si applica nessuna detrazione o trattenuta né alcun onere specifico o di altro genere con effetto equivalente che porti alla riduzione di detti importi per i beneficiari" (secondo periodo).

La formulazione è analoga a quella dell'articolo 21, comma 3, secondo periodo, del Regolamento CEE n. 4253/88 (abrogato dall'articolo 54 del Regolamento CE n.

1260/1999), come modificato dal Regolamento CEE n. 2892/93, secondo cui "I pagamenti ai beneficiari finali devono essere effettuati senza alcuna detrazione o trattenuta che possa ridurre l'importo dell'aiuto finanziario al quale essi hanno diritto".

La Corte di Giustizia con sentenza del 25 ottobre 2007 (C 427/05), relativamente alla predetta disposizione, ha chiarito che "il divieto delle detrazioni non può essere interpretato in modo puramente formale, nel senso di riguardare le sole detrazioni che vengono realmente effettuate al momento dei pagamenti e che, pertanto, il divieto di ogni detrazione deve necessariamente estendersi a tutti gli oneri che sono direttamente e intrinsecamente correlati alle somme versate".

Sulla base delle considerazioni esposte, la scrivente, concordando con l'Ente istante, ritiene, che nei riguardi dei contributi in trattazione, nei limiti della somma corrispondente alla quota a carico del FSE (Fondo Sociale Europeo), pari al 50% dell'ammontare corrisposto, non debba trovare applicazione la ritenuta prevista ai sensi dell'art. 24 del D.P.R. n. 600/1973.

Per quanto attiene, invece, all'inclusione nella base imponibile del predetto importo ai fini dell'eventuale assoggettamento ad imposizione progressiva in sede di dichiarazione dei redditi, premesso il principio già enunciato in tema di "divieto di detrazione o trattenuta" sulla quota a carico del FSE (Fondo Sociale Europeo), la risposta al quesito deve tener conto della necessità di "esaminare se il prelievo tributario previsto dal D.P.R. 917/86 presenti un nesso diretto e intrinseco con il versamento dei contributi concessi dai fondi strutturali comunitari", secondo le indicazioni contenute nella già citata sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee del 25 ottobre 2007 (C 427/05), peraltro, recepita dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 2082 del 30 gennaio 2008.

Nel caso di specie, appare evidente che l'eventuale assoggettamento ad imposizione fiscale del contributo comunitario ricevuto dai soggetti che frequentano i master, corrisponderebbe ad un prelievo specificatamente connesso al contributo stesso e come tale risulterebbe in contrasto con la previsione del principio dell'integrità dei

pagamenti di cui all'art. 80 del Regolamento (CE) n. 1083/2006.

Sulla base della predetta considerazione, la scrivente ritiene, non concordando con quanto indicato dall'Ente istante, che la quota corrispondente al 50% del contributo a carico del FSE (Fondo Sociale Europeo) non debba essere inclusa nella base imponibile per il conseguente assoggettamento ad imposizione progressiva in base alle disposizioni del TUIR 917/86.

IL DIRETTORE REGIONALE

Dr.ssa Silvia Guarino