



Roma, 23 aprile 2009

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: *Istanza di interpello - Trattamento fiscale, ai fini dell'Irpef e ai fini dell'Irap, delle borse di studio Erasmus Mundus – art 3 del Tuir e art. 10-bis del d. lgs. n. 446 del 1997.*

Con l'istanza di interpello in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 3, comma 3, lett. d-ter), del Tuir è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Università ALFA rientra tra gli istituti selezionati per l'attuazione del programma di cooperazione e mobilità nel campo dell'istruzione superiore *Erasmus Mundus*, istituito con Decisione n. 2317/2003/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 dicembre 2003.

Ispirato al programma *Erasmus* (programma che sostiene la collaborazione e la mobilità tra istituti di istruzione superiore europei), il programma *Erasmus Mundus* si pone l'obiettivo di migliorare la qualità nell'istruzione superiore nell'Unione Europea e di promuovere la comprensione interculturale mediante la collaborazione con i paesi terzi.

I suddetti obiettivi sono perseguiti attraverso l'adozione di specifiche azioni quali:

- 1) l'offerta di dottorati e di master di eccellente qualità accademica;
- 2) la costituzione di partenariati tra istituti di istruzione superiore europei e di paesi terzi;

3) l'adozione di misure dirette a rafforzare l'attrattiva mondiale dell'Europa quale destinazione per lo studio.

In relazione alle azioni di cui ai punti n. 1) e 2) è prevista l'erogazione di borse di studio finanziate dalla Comunità Europea e assegnate dagli istituti d'istruzione superiore sulla base di propri criteri selettivi.

Al riguardo, l'università istante chiede di sapere quale sia il corretto trattamento tributario da riservare, ai fini dell'Irpef e dell'Irap, alle borse di studio sopra citate.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante fa presente che il programma Erasmus Mundus, come il programma *Socrates/Erasmus*, si pone l'obiettivo di promuovere la cooperazione e la mobilità nel campo dell'istruzione superiore, anche se su un ambito territoriale più ampio (il programma *Erasmus Mundus* è aperto anche ai paesi extra-UE).

A decorrere dal 1° gennaio 2000, per espressa previsione normativa recata dall'art. 6, comma 13, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, le borse di studio erogate nell'ambito del programma *Socrates/Erasmus* sono esenti dall'Irpef.

Analoga disposizione non è stata introdotta, invece, per le borse di studio erogate nell'ambito del programma *Erasmus Mundus*, istituito in epoca più recente.

Al riguardo, l'istante esprime l'avviso che anche dette borse di studio debbano beneficiare di un regime fiscale di favore, atteso che il programma *Erasmus Mundus* e il programma *Socrates/Erasmus* presentano finalità simili e sono entrambi finanziati dalla Comunità Europea.

Più precisamente, l'istante ritiene che per la fattispecie in questione possa trovare applicazione l'art. 3, comma 3, lett. d-ter), del Tuir che prevede l'esclusione dalla base imponibile Irpef delle somme corrisposte a titolo di borsa

di studio dal Governo Italiano in favore di cittadini stranieri in forza di accordi e intese internazionali, e che le stesse somme siano irrilevanti ai fini della base imponibile Irap ai sensi dell'art. 10-bis, comma 1, del d. lgs. n. 446 del 1997.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai fini dell'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”*.

Per le borse di studio erogate in favore di soggetti non residenti, l'imponibilità ai fini dell'Irpef risulta dall'art. 23, comma 2, lett. b), del Tuir che considera, con presunzione assoluta, *“prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti:... b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c),... del comma 1 dell'art. 50”*.

In deroga a tale regime di imponibilità che, in via generale, caratterizza le borse di studio, sono riconosciute esenti dall'Irpef, per espressa previsione normativa, le borse di studio corrisposte:

- a. agli studenti universitari dalle Regioni a statuto ordinario, dalle Regioni a statuto speciale e dalle Province autonome di Trento e Bolzano, in conformità ai principi dettati dalla legge 2 dicembre 1991, n. 390 (art. 4 della legge 13 agosto 1984, n. 476);
- b. dalle Università e dagli istituti di istruzione universitaria per la frequenza dei corsi di perfezionamento e delle scuole di specializzazione, per i corsi di dottorato di ricerca, per attività di ricerca post-dottorato e per i corsi di perfezionamento all'estero (art. 6 della legge 30 novembre 1989, n. 398, e art. 4 della legge 3 luglio 1998, n. 210);

- c. nell'ambito del programma *Socrates* istituito con Decisione 819/95/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 14 marzo 1995, come modificata dalla Decisione n. 576/98/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio, nonché le somme aggiuntive corrisposte dalle Università, a condizione che l'importo complessivo annuo non sia superiore a euro 7.746,85 (art. 6, comma 13, della legge 1999, n. 488);
- d. dal Governo italiano a cittadini stranieri in forza di accordi e intese internazionali (art. 3, comma 3, lett. *d-ter*, del Tuir, introdotto dall'art. 1, comma 336 della legge n. 296 del 2006).

In relazione alle borse di studio erogate nell'ambito del nuovo programma comunitario di cooperazione interuniversitaria *Erasmus Mundus*, istituito con decisione n. 2317/2003/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 Dicembre 2003 (per il periodo 2004 – 2008), e con la successiva decisione n. 1298/2008/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 16 dicembre 2008 (per il programma d'azione 2009 - 2013), occorre rilevare che dette borse di studio sono istituite per “*promuovere, da un lato, la qualità nell'istruzione superiore europea e la comprensione interculturale mediante la cooperazione con i paesi terzi e, dall'altro, per favorire lo sviluppo dei paesi terzi nel campo dell'istruzione superiore*” (art. 1 della decisione del 16 dicembre 2008 sopra citata). Gli obiettivi sono realizzati mediante la mobilità internazionale di studenti e accademici europei e provenienti da paesi terzi.

Il programma si articola (dir. 1298/208, allegato), infatti, in azioni di partenariato che vedono la partecipazione di istituti di istruzione superiore di più stati europei e di paesi terzi. In tale contesto sono organizzati master e dottorati di ricerca che prevedono periodi di studio e di ricerca in almeno due degli Stati associati, sostenuti da borse di studio erogate in favore sia degli studenti e dei dottorandi, di nazionalità europea o provenienti da paesi terzi, che degli accademici, anch'essi europei o provenienti da paesi terzi. Attraverso il “partenariato” *Erasmus Mundus* sono quindi realizzate azioni di scambio e mobilità tra studenti, selezionati secondo criteri di eccellenza, e tra accademici

con il reciproco riconoscimento dei periodi di studio e di ricerca realizzati nei diversi paesi, favorendo in particolare la mobilità di persone provenienti da paesi terzi verso paesi europei.

Il Programma Erasmus Mundus, adottato nell'ottica della cooperazione con i paesi terzi, si inserisce nelle iniziative comunitarie in materia di istruzione e formazione, che si sono succedute nel tempo. Tali iniziative, tra le quali è compresa quella relativa al programma "Socrates", adottato con la decisione 819/95/CE, hanno il comune obiettivo di migliorare la qualità dell'istruzione superiore nell'Unione Europea e di promuovere l'Europa come centro d'eccellenza.

Nonostante le affinità delle iniziative comunitarie in materia di istruzione, non è, tuttavia, possibile estendere alle borse di studio in esame il regime fiscale di favore previsto per le borse di mobilità *Socrates*, introdotto art. 6, comma 13, della legge 1999, n. 488, atteso che la disposizione esentativa ha un ambito applicativo precisamente delimitato, attraverso il riferimento specifico alla decisione comunitaria che ha istituito le predette borse "Socrates" (819/95/CE.). Né la decisione 2317/2003/CE (e successive modificazioni), relativa al programma Erasmus Mundus, in assenza di espressi riferimenti testuali, può essere considerata una particolare applicazione del programma *Socrates*. Una interpretazione estensiva non può essere adottata in relazione alla normativa di esenzione, dato che questa, al pari delle norme agevolative, non è suscettibile di interpretazione analogica o estensiva.

Si ritiene condivisibile, invece, la soluzione prospettata dall'istante di applicare alle borse di studio in questione il regime fiscale di favore previsto dall'art. 3, comma 3, lett. d-ter), del Tuir che, a decorrere dal 1° gennaio 2007, dispone l'esclusione dalla base imponibile Irpef delle "somme corrisposte a titolo di borsa di studio dal Governo italiano a cittadini stranieri in forza di accordi e intese internazionali".

Come affermato nella risoluzione n. 356 dell'8 agosto 2008, l'art. 3 citato va interpretato nel senso che, ai fini della non imponibilità, si considerano

concesse dal Governo le borse di studio che discendano da un'espressa volontà governativa e che siano corrisposte da organi del Governo italiano, anche se sono versate materialmente da altri soggetti che agiscano per conto di un organo del Governo italiano.

Si ritiene che detta condizione sia ravvisabile nella fattispecie in esame, atteso che le borse di studio *Erasmus Mundus*, finanziate dalla Comunità Europea, sono erogate dalle Università italiane in qualità di Amministrazioni pubbliche deputate alla formazione universitaria e post-universitaria, secondo il sistema di istruzione nazionale.

La partecipazione degli istituti universitari è espressamente richiesta dall'art. 6 della decisione n. 1298/2008/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 16 dicembre 2008, ai sensi del quale gli Stati membri devono porre in atto tutte *“le iniziative necessarie per garantire l'efficace funzionamento del programma a livello di Stati membri, coinvolgendo tutte le parti interessate all'istruzione superiore secondo le prassi nazionali”*.

Per quanto concerne, infine, il trattamento fiscale applicabile alle somme in questione ai fini dell'Irap, si fa presente che l'art. 10-bis, comma 1, del d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, nel disciplinare le modalità di determinazione della base imponibile ai fini Irap delle Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 3, comma 1, lett. *e-bis*) del medesimo decreto, prevede espressamente l'esclusione dalla base imponibile delle somme di cui all'art. 50, comma 1, lett. c), del Tuir esenti dall'Irpef.

In ragione della menzionata norma, si ritiene che le borse di studio erogate nell'ambito del programma *Erasmus Mundus*, in quanto escluse dalla base imponibile dell'Irpef, debbano essere considerate irrilevanti ai fini della determinazione della base imponibile Irap delle Amministrazioni pubbliche che le erogano.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.