

Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche,
Lavoratori Autonomi ed Enti non
Commerciali
Settore Fiscalità e compliance delle
persone fisiche
Ufficio Consulenza imposte dirette

Al Ministero dell'Istruzione, dell'Università
e della Ricerca
viale di Trastevere, n. 76/A

00153 Roma

pec: dgsinfs@postacert.istruzione.it

OGGETTO: *Consulenza giuridica n. 956-1/2018.*

*Borse di studio erogate nell'ambito del programma «Erasmus +».
Articolo 1, comma 50, legge 205 del 2015; articoli 50, comma 1,
lett. c), del TUIR e 10-bis, comma 1, del d. lgs. 15 dicembre 1997,
n. 446*

QUESITO

Il dicastero istante fa presente che l'articolo 1, comma 50, della legge n. 208 del 2015, riconosce agli studenti che partecipano al programma Erasmus Plus l'esenzione, ai fini IRPEF ed IRAP, delle relative borse di mobilità internazionale che usufruiscono del cofinanziamento nazionale di cui all'art. 1, comma 3, del decreto legge n. 105 del 2003, convertito dalla legge n. 170 del 2003.

Con l'istanza di interpello in esame, si chiede se il regime agevolativo riconosciuto, ai fini IRPEF, agli studenti possa essere esteso anche al personale docente e amministrativo e, conseguentemente, applicare l'esenzione, ai fini IRAP, alle istituzioni di istruzione superiore che erogano il sostegno finanziario; infine, se l'esenzione ai fini IRPEF possa essere applicato alle borse di mobilità per il tirocinio post laurea.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA
DAL CONTRIBUENTE**

Non è prospettata alcuna soluzione interpretativa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, comma 50, della legge di Stabilità 2016 prevede che *“Per l'intera durata del programma «Erasmus +», alle borse di studio per la mobilità internazionale erogate a favore degli studenti delle università e delle istituzioni di alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM), ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, e dell'articolo 7, paragrafo 1, lettera a), del regolamento (UE) n. 1288/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'11 dicembre 2013, si applicano le esenzioni previste all'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 9 maggio 2003, n. 105, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 luglio 2003, n. 170.”* (sottolineatura aggiunta).

In relazione a tali ultime disposizioni, si osserva che l'articolo 1, comma 3, del decreto legge n. 105 del 2003 - norma recante disposizioni in materia di iniziative per il sostegno degli studenti universitari e per favorirne la mobilità - richiama l'articolo 4 della legge 13 agosto 1984 n. 476 ai fini dell'IRPEF e l'articolo 10-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997 n.446 ai fini dell' IRAP.

In forza dei suddetti richiami, l'articolo 1, comma 50, della legge di stabilità 2016 in commento dispone l'esenzione dall'IRPEF delle borse di studio per la mobilità internazionale erogate in favore degli studenti delle università e delle istituzioni di alta formazione artistica, musicale e coreutica che partecipano al programma comunitario “Erasmus Plus”, nonché l'esenzione dall'IRAP per i soggetti che le erogano.

Ad analoga conclusione non si perviene, invece, in relazione all'erogazione nel medesimo programma comunitario di somme per il personale docente e amministrativo.

Invero, secondo il costante orientamento della Corte di Cassazione, le norme di esenzione in materia tributaria sono di stretta interpretazione, ai sensi dell'art. 12 delle preleggi, per effetto della loro natura derogatoria di carattere speciale e, come tali, non consentono una loro interpretazione analogica.

Conseguentemente, in assenza di una espressa previsione esentativa per le sovvenzioni erogate ad altri partecipanti al programma, quali personale docente e amministrativo, la scrivente è dell'avviso che nei confronti di questi ultimi non può essere esteso il beneficio fiscale previsto dall'art. 1, comma 50, della legge n. 208 del 2015.

Inoltre, si fa presente che il personale docente e amministrativo è titolare di reddito di lavoro dipendente, così come disciplinato dall'art. 51 del TUIR e, conseguentemente non potrà essere titolare di reddito assimilato a quello di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. c), del TUIR, ovvero di disposizioni esentative relative a tale ipotesi reddituale.

Invero l'art. 50 comma 1, lett. c), del TUIR dispone che *“sono assimilati 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 dipendenti nei confronti del soggetto erogante”* (sottolineatura aggiunta).

In relazione, poi, al regime fiscale ai fini IRAP, delle erogazioni in favore del personale docente e amministrativo, 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 circostanza che, come detto, il citato personale, ai sensi dell'art. 49 del TUIR, è destinatario di reddito di lavoro dipendente e non di reddito assimilato a quello di lavoro dipendente di cui all'art. 50, co. 1, lett. c), del

TUIR, le somme in esame risulteranno imponibili ai fini IRAP ai sensi del medesimo art. 10-bis, comma 1, laddove stabilisce che per le amministrazioni pubbliche, di cui al decreto legislativo n. 29 del 1993 la base imponibile è determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni erogate al personale dipendente.

Infine, in relazione all'applicabilità del regime esentativo ai fini IRPEF alle borse di mobilità per il tirocinio post laurea, si osserva che laddove tali somme non rappresentino per gli studenti un incentivo di carattere economico diretto a sostenere una loro specifica attività di studio, ma siano assegnati con lo scopo di garantire il buon esito del progetto e, conseguentemente, finanziano, in sostanza, le azioni di mobilità funzionali alla realizzazione dell'attività di istruzione in cooperazione con gli altri Stati aderenti al progetto, si è dell'avviso che tali borse di studio, laddove si sostanzino in meri rimborsi spese, anche forfetari, ma di modico valore, non possano essere ricondotti né all'art. 50, comma 1, lett. c), del TUIR, né ad altre categorie di reddito e che, pertanto, non assumano rilevanza reddituale ai fini dell'IRPEF.

Laddove non si ravvisassero tali peculiarità nell'ipotesi rappresentata, per completezza, si fa presente che la scrivente con la risoluzione n. 95 del 2002 ha riconosciuto l'imponibilità delle somme percepite dai tirocinanti a titolo di rimborso delle spese sostenute da questi ultimi per eseguire gli incarichi ricevuti.

IL DIRETTORE CENTRALE

Antonio Dorrello

Firmato digitalmente

L'originale del documento è archiviato presso l'Ufficio emittente