

Quesito n.2 Convenzioni per il finanziamento di borse di studio di dottorato, di contratti di formazione specialistica. Convenzioni per il finanziamento di posti di professore. Convenzioni per la corresponsione all'Università di contributi destinati al finanziamento di contratti di ricercatore a tempo determinato. Applicazione imposta di registro – DPR 26 aprile 1986, n.131.

Le Università stipulano ogni anno numerose convenzioni per disciplinare il finanziamento da parte di Enti pubblici e privati di borse di studio di dottorato e per il finanziamento di contratti di formazione specialistica. Possono essere stipulate anche un certo numero di convenzioni per il finanziamento di posti di professore e convenzioni per la corresponsione all'Università di contributi destinati al finanziamento di contratti di ricercatore a tempo determinato.

Si tratta di convenzioni stipulate sotto forma di scritture private non autenticate, che disciplinano i finanziamenti offerti da Enti sia pubblici che privati per le finalità suddette. Nella maggior parte dei casi a fronte del contributo concesso non è prevista alcuna controprestazione da parte dell'Ateneo. Si tratta quindi di finanziamenti che l'Università non trattiene ma "trasferisce" in toto al borsista, allo specializzando o, sotto forma di retribuzione, al professore oppure al ricercatore.

Per tutti questi atti si pone il problema del regime dell'imposta di registro da applicare. L'imposta di registro è disciplinata dal DPR 2 aprile 1986, n.131.

Un primo ambito di analisi riguarda l'ipotesi dell'esenzione soggettiva:

L'art. 57 comma 7 del DPR 131/86 prevede che nei contratti in cui è parte lo Stato, obbligata al pagamento dell'imposta sia unicamente l'altra parte contraente.

Le Università hanno sempre goduto di un regime di esenzione. Infatti, l'art. 55 del R.D. 1592/33, come modificato dall'art.45 L. 24.7.62, n.1073, stabiliva che " Ai fini dell'esenzione da imposta e tasse... le Università.....sono equiparate ad ogni effetto alle amministrazioni dello Stato...".

La norma non risulta espressamente abrogata da norme successive.

Tuttavia, in seguito all'entrata in vigore della Legge 9.05.1989, n.168, e poi del Decreto legislativo n.29 del 1993 e del decreto legislativo n.165/2001, è sorta la questione se le Università statali possano ritenersi ancora Amministrazioni statali. La questione è stata affrontata e risolta in modo difforme da dottrina e giurisprudenza. Accanto ad una sentenza come quella della Corte di Cassazione, sezione V, 23 dicembre 2000 n.16169, che interviene sul presupposto dell'equiparazione delle università statali allo Stato nel godimento di agevolazioni tributarie, si riscontrano posizioni di segno opposto (parere Consiglio di Stato, Sezione II e III, n. 1316/1988 del 6 novembre 1991, Commissione Tributaria centrale – Sezione IV- Decisione n.135 del 12.12.2000, e la stessa Cassazione, sent. del 24.09.2002,n.4728).

Un altro aspetto di valutazione sul regime fiscale degli atti convenzionali delle Università riguarda invece l'aspetto oggettivo e guarda non alle esenzioni legate alla soggettività, bensì alla tipologia delle varie operazioni e dispone un diverso trattamento in funzione delle caratteristiche delle stesse. In altre parole, dando per acquisito che le Università non sono più "Stato", e quindi non godono più del regime di esenzione, si valuta di volta in volta in base alle caratteristiche degli atti posti in essere.

La norma di riferimento in questo caso è l'art.9 della Tariffa allegata al DPR 131/96, che dispone per gli atti a contenuto patrimoniale la registrazione in termine fisso con imposta pari al 3%.

Alcune risoluzioni dell’Agenzia delle Entrate hanno fornito un chiarimento ed uno spunto per una soluzione, sul trattamento dei contributi erogati da enti pubblici qualora non siano relativi ad operazioni soggette all’imposta sul valore aggiunto. Le risoluzioni in parola hanno previsto che quando i contributi riguardano un’attività svolta per l’esecuzione di compiti istituzionali e l’atto convenzionale che prevede il finanziamento, non contiene una controprestazione da parte del soggetto ricevente, il finanziamento non può essere considerato come un corrispettivo e quindi l’atto non ha contenuto patrimoniale. Come tale l’atto se redatto sotto forma di scrittura privata non autenticata, è soggetto a registrazione solo in caso d’uso.

Soluzione prospettata dall’Ufficio Studi

Le indicazioni fornite dall’Agenzia delle Entrate potrebbero essere d’aiuto per la soluzione del problema, in sostanza le convenzioni per il finanziamento di borse di studio di dottorato e finanziamento di contratti di formazione specialistica, nonché le convenzioni di finanziamento a posti di professore e le convenzioni per contributi destinati al finanziamento di contratti di ricercatore a tempo determinato, tutte inerenti all’esecuzione di compiti istituzionali, qualora erogati da enti pubblici, e non avendo dunque contenuto patrimoniale rientrano nella disciplina dell’imposta di registro anzidetta. In questo caso vista l’oggettiva difficoltà di applicazione di un’esenzione soggettiva, occorre di volta in volta verificare se sussistano i requisiti della c.d. esenzione oggettiva dal tributo. La stessa soluzione si adotta anche nel caso di erogazioni (es. donazioni) provenienti da enti privati sempre che si tratti di finanziamenti destinati ad attività istituzionali e l’atto che ne prevede il conferimento non definisca una qualsiasi contropartita, né si concretizzi in obblighi connessi all’erogazione stessa.

Questa soluzione è condivisa dal Comitato scientifico dell’Ufficio Studi del Codau.