

RISOLUZIONE N. 79/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 5 agosto 2010

OGGETTO: Istanza di interpello – IRES-IVA – Assoggettabilità ad imposte delle somme percepite da un'Università per la realizzazione del programma ALFA (servizi di placement universitario, tirocini formativi, percorsi formativi) - Università degli Studi di ...

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR n. 917 del 1986 e del DPR n. 633 del 1972, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Università degli Studi di ... fa presente di essere destinataria, unitamente ad altri Atenei italiani, di specifici finanziamenti relativi al programma "ALFA", promosso e approvato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e gestito da BETA S.p.A., ente strumentale del medesimo Ministero.

Il programma ALFA, in sostanza, ha per obiettivo la realizzazione di azioni volte a creare un rapporto sistematico tra università e imprese, sviluppando e promuovendo, attraverso percorsi formativi, orientamento al lavoro e tirocini, servizi di *placement* universitario finalizzati ad incrementare l'occupazione e l'occupabilità dei giovani laureati.

Ciò premesso, l'Università istante chiede di conoscere il trattamento tributario, sia ai fini IRES che ai fini IVA, delle somme erogate alla stessa Università da BETA S.p.A. per la realizzazione del programma ALFA.

In particolare, con riferimento all'IRES, l'Università chiede di sapere se le predette somme possano fruire della decommercializzazione prevista dall'art. 74, comma 2, lett. a), del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e se alle stesse sia applicabile la ritenuta d'acconto di cui all'art. 28, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L'Università degli Studi di ... è del parere che le azioni attraverso le quali viene realizzato il programma ALFA costituiscono oggetto dell'attività istituzionale del sistema universitario e non assumono carattere imprenditoriale.

L'Università istante ritiene, pertanto, che le predette somme fruiscono della decommercializzazione operata, agli effetti dell'IRES, dall'art. 74, comma 2, lett. a), del TUIR e, conseguentemente, che non debbano essere assoggettate alla ritenuta d'acconto di cui all'art. 28, comma 2, del DPR n. 600 del 1973.

La medesima Università è dell'avviso che le somme da essa percepite in relazione al programma ALFA non rientrino nel campo di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto soggettivo, ai sensi degli artt. 1 e 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

I quesiti in esame riguardano la realizzazione da parte dell'Università degli Studi di ... delle azioni, di seguito indicate, nelle quali si articola il programma di "ALFA" - gestito da BETA S.p.A. su incarico del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali:

- 1) promozione e sviluppo dei servizi di *placement* universitario finalizzati all'incremento dell'occupazione e dell'occupabilità;
- 2) sperimentazione di percorsi assistiti di accompagnamento al lavoro di giovani laureati, promozione e sostegno di tirocini formativi finalizzati all'incremento dell'occupazione e dell'occupabilità;
- 3) promozione e sostegno di percorsi formativi di giovani laureati non occupati per l'acquisizione di competenze nel trasferimento di tecnologie e prodotti della ricerca verso imprese che intendono perseguire programmi di innovazione;
- 4) promozione e sostegno di percorsi formativi per giovani laureati e ricercatori che intendono avviare *spin-off* utilizzando il patrimonio di conoscenze ed applicazioni derivanti dalla ricerca.

Dalla documentazione trasmessa dall'istante emerge quanto segue.

L'adesione delle singole Università al programma ALFA viene formalizzata, per quanto riguarda le azioni nn. 1) e 2), con apposito Protocollo d'Intesa sottoscritto con il Ministero del Lavoro e con un successivo Protocollo Operativo sottoscritto con BETA S.p.A.

In particolare, per l'azione n. 1) la società BETA mette a disposizione delle singole Università, in nome e per conto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, un contributo (il cui importo massimo, riconosciuto all'Università istante, ammonta a euro ...), per l'acquisto di hardware e software, arredamento, materiale di consumo, ecc, da destinare all'implementazione e/o all'organizzazione

dell'ufficio di *placement* nonché per le risorse umane da inserire in tale ufficio per garantirne il funzionamento. In tal caso, l'Università opera a costi reali, senza possibilità di ricarichi ed è assoggettata alla rendicontazione delle spese effettivamente sostenute.

Per l'azione n. 2) è prevista l'erogazione in favore dell'Università, in relazione a ogni tutoraggio aziendale ammesso al contributo, di una somma pari a euro ... a titolo di rimborso dei costi amministrativi sostenuti per la gestione della pratica.

Le azioni nn. 3) e 4), invece, sono state avviate con la pubblicazione di due bandi, in forza dei quali i progetti presentati sono oggetto di valutazione da parte di un'apposita Commissione che provvede alla formazione della relativa graduatoria.

In particolare, per quanto riguarda l'azione n. 3, si evidenzia che i relativi “*percorsi formativo/esperienziali*” prevedono l'alternanza fra momenti di formazione ed esperienze *on the job* e che i progetti devono essere realizzati da un'Associazione Temporanea di Scopo (ATS) della quale fanno parte le Università che hanno già aderito al Programma ALFA, in qualità di capofila, e soggetti appartenenti al mercato del lavoro.

Per la realizzazione di tale azione BETA S.p.A. provvede ad erogare voucher di spesa, previa presentazione della documentazione attestante lo svolgimento del corso, ai soggetti facenti parte dell'ATS aggiudicataria, tenuta alla realizzazione del progetto, fino ad un massimo di euro ... per ogni laureato partecipante (di cui una parte, fino a euro ..., destinata all'Università per l'attivazione e la gestione del percorso).

Per quanto concerne l'azione n. 4), si rileva che i progetti sono presentati da laureati e ricercatori promotori di *spin-off* approvati dall'Università di riferimento, che deve avere già aderito al Programma ALFA e che svolge i relativi “*percorsi di accompagnamento/tutoraggio*”.

A fronte della realizzazione di detta azione BETA S.p.A. eroga voucher di spesa (fino ad massimo di euro ...) ai componenti dello *spin-off*, previa presentazione di apposita documentazione.

Ciò premesso, al fine della soluzione dei quesiti formulati, occorre effettuare la ricostruzione del quadro normativo concernente la disciplina tributaria ed extra-tributaria in materia.

Per quanto concerne il trattamento fiscale ai fini IRES e, in particolare, la riconducibilità delle attività realizzate dall'Università istante nell'ambito applicativo dell'art. 74, comma 2, lett. a) del TUIR, si osserva che, in base a tale disposizione, non costituisce esercizio di attività commerciale, e quindi non produce reddito imponibile, *“l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici”*.

Dall'art. 6 della legge 9 maggio 1989, n. 168, emerge che le Università svolgono attività didattica e di ricerca scientifica.

Con risoluzione n. 37 del 2 maggio 1994, l'Amministrazione finanziaria, anche sulla base del parere del Consiglio di Stato - Sez. II e III n. 1316/1988 del 6 novembre 1991, ha chiarito che le Università statali *“per le attività svolte nell'esercizio di funzioni statali”* (didattica e scientifica) *“non sono assoggettate ad imposizione”* ai fini IRES e che *“concorrono invece a formare il reddito complessivo degli enti in argomento i redditi delle attività svolte in regime di diritto privato, anche se connesse all'esercizio di funzioni statali (es. redditi derivanti da aziende agrarie, da attività svolte sulla base di rapporti convenzionali o contrattuali)”*.

Successivamente, l'art. 10 del decreto 3 novembre 1999, n. 509, del Ministero dell'Università e della Ricerca scientifica e tecnologica, tra le attività formative indispensabili per la realizzazione degli obiettivi dei corsi di studio universitari ha ricompreso, alla lettera f), *“le attività formative (...) utili per l'inserimento nel mondo del lavoro, nonché attività formative volte ad agevolare le*

scelte professionali (...) tra cui, in particolare, i tirocini formativi e di orientamento di cui al decreto 25 marzo 1998, n. 142 del Ministero del lavoro”.

L’art. 6 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, nel dare attuazione alla riforma del mercato del lavoro avviata con la legge 14 febbraio 2003, n. 30, ha autorizzato le Università *“allo svolgimento dell’attività di intermediazione”* tra domanda e offerta di lavoro, a condizione, tra l’altro, che la stessa venga realizzata senza finalità di lucro.

Al riguardo, il Ministero dell’Istruzione, dell’Università e della Ricerca (MIUR), con nota del 19 aprile 2010, nel rispondere a una richiesta di parere formulata dalla scrivente, ha precisato che *“l’attività formativa volta ad agevolare l’inserimento dei laureandi nel mondo del lavoro di cui all’art. 10, comma 1, lett. f) del DM 509/1999, ivi compresa la promozione di tirocini formativi e di orientamento di cui al DM 142/1998, è da considerarsi a tutti gli effetti una funzione propria degli Atenei che rientra fra i fini istituzionali degli stessi in quanto attività volta a completare il percorso formativo degli studenti universitari fornendo loro le competenze necessarie affinché possano inserirsi in maniera efficace nel mercato del lavoro”.*

Con la medesima nota il MIUR ha quindi ritenuto che *“l’attività di placement possa essere ricompresa tra le funzioni proprie, istituzionali, degli Atenei”.*

In relazione al programma ALFA, a cui si riferisce l’istanza, il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali con nota datata ... 2010, in risposta a una richiesta di parere posta dalla scrivente, ha chiarito che con le azioni nn. 1) e 2) del programma *“si è perseguito l’obiettivo di sviluppare e rafforzare le Università nel nuovo ruolo di soggetti attivi del mercato del lavoro voluto dalla legge 30/2003”.*

In particolare, in merito ai tirocini di inserimento lavorativo avviati con l’azione n. 2), con la stessa nota è stato precisato che questi *“non sono altro che i tirocini di formazione e orientamento”* disciplinati dal DM n. 142 del 1998, per i

quali devono pertanto essere rispettati *“tutti gli adempimenti inerenti le comunicazioni obbligatorie e le coperture assicurative previste dalla legge”*.

Per quanto riguarda, invece, la *“parte esperienziale”* del percorso formativo svolto nell’ambito dell’azione n. 3), il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha chiarito che questa *“è stata svolta nel rispetto delle modalità indicate nel bando pubblico”* senza *“l’instaurazione di un rapporto di tirocinio con i laureati partecipanti”*.

Dalla ricostruzione normativa svolta e sulla base dei pareri espressi dai competenti Ministeri (Ministero dell’Istruzione, dell’Università e della Ricerca e Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali) emerge, quindi, un’evoluzione del mercato del lavoro e del ruolo delle Università, in considerazione della quale, con riferimento al caso di specie, si ritiene che l’attività di *placement* universitario e l’attività di promozione dei tirocini formativi finalizzati all’incremento dell’occupazione e dell’occupabilità realizzate dall’Università istante - azioni nn. 1) e 2) del programma ALFA - costituiscano un’attività istituzionale propria della medesima Università, che configura l’esercizio, da parte della stessa, di funzioni statali.

In relazione, invece, all’attività di promozione e sostegno di percorsi formativi di giovani laureati svolta dall’Università interpellante - azioni nn. 3 e 4 - si osserva che detti percorsi formativi, non essendo riconducibili nell’ambito dei tirocini formativi di cui al citato DM n. 142 del 1998, non rientrano nell’attività formativa propria ed essenziale delle Università. L’attività descritta appare realizzata, peraltro, in regime di diritto privato sulla base di un rapporto di tipo convenzionale instaurato con la società Italia Lavoro, ancorché connessa all’esercizio dell’attività didattica.

Ne consegue che le azioni nn. 1) e 2) non costituiscono esercizio di attività commerciale, ai sensi dell’art. 74, comma 2, lett. a), del TUIR, e che le somme

percepite in relazione alle stesse non concorrono quindi alla formazione del reddito imponibile, ai fini IRES, in capo all'Università istante.

Diversamente, le attività realizzate nell'ambito delle azioni nn. 3) e 4) sono svolte nell'esercizio d'impresa e i corrispettivi percepiti per dette attività costituiscono reddito d'impresa, soggetto ad IRES.

Con riferimento all'applicabilità della ritenuta d'acconto del 4 per cento ai redditi soggetti ad IRES, ai sensi dell'art. 28, comma 2, del DPR n. 600 del 1973, si osserva che la stessa deve essere effettuata sui contributi, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali, corrisposti ad imprese da Regioni, Province, Comuni e altri enti pubblici e privati.

In proposito, con risoluzione n. 531 datata 8 maggio 1980, è stato chiarito che costituiscono contributi e sono, pertanto, riconducibili nell'ambito applicativo dell'anzidetta disposizione le erogazioni che non costituiscono corrispettivi di cessioni di beni o prestazioni di servizi.

Nel caso di specie si osserva che le somme ricevute dall'Università interpellante per le azioni nn. 1) e 2) non devono essere assoggettate dall'erogante alla ritenuta d'acconto del 4 per cento di cui all'art. 28, comma 2, del DPR n. 600 del 1973, in quanto non costituiscono redditi soggetti ad IRES.

Analogamente, le somme percepite per le azioni nn. 3) e 4), configurandosi quali corrispettivi per le prestazioni rese in attuazione del programma ALFA, non devono essere assoggettate all'anzidetta ritenuta d'acconto del 4 per cento, atteso che la stessa è applicabile solo a quegli importi che si configurino come contributi.

In relazione all'assoggettabilità ad IVA delle attività svolte dall'Università istante si osserva, in merito al presupposto soggettivo, che l'art. 4, quarto comma, del DPR n. 633 del 1972, stabilisce che per gli enti non commerciali, tra i quali è riconducibile la medesima Università, *“si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole”*.

Ai sensi dell'art. 4, primo comma, del medesimo decreto, per “*esercizio di imprese*” si intende “*l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva*” delle attività commerciali di cui all'art. 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile.

In particolare, un'attività si considera effettuata con organizzazione in forma d'impresa quando, per lo svolgimento della stessa, viene predisposta un'apposita organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico e, quindi, nelle ipotesi in cui l'attività sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità, sistematicità ed abitudine, ancorché non sia esercitata in via esclusiva (cfr. risoluzione n. 122 del 6 maggio 2009).

In relazione al presupposto oggettivo di applicazione dell'imposta, l'art. 3, primo comma, del DPR n. 633 del 1972 prevede che costituiscono prestazioni di servizi “*le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, non fare o di permettere quale ne sia la fonte*”.

Pertanto, assumono rilevanza, in via generale, agli effetti dell'IVA, i contributi corrisposti a fronte di obbligazioni di fare, non fare o permettere assunte dal beneficiario nell'ambito di rapporti giuridici a prestazioni corrispettive nei quali il finanziamento erogato assuma carattere di corrispettivo.

Non assumono, invece, rilevanza agli effetti dell'IVA, conseguentemente, i contributi generici, che rappresentano fondi messi a disposizione per il perseguimento di finalità aventi carattere generale non afferenti a specifiche prestazioni rese dal beneficiario, qualificabili come mere cessioni di denaro di cui all'art. 2, terzo comma, lett. a), del DPR n. 633 del 1972.

Da quanto sopra, con riferimento alla fattispecie in esame, si ritiene che le somme erogate da BETA S.p.A. all'Ateneo interpellante per le azioni nn. 1) e 2)

nell'ambito del programma ALFA costituiscano dei contributi, che non assumono la natura di corrispettivi, messi a disposizione per sostenere l'attività svolta dall'Università stessa. Peraltro, tali attività di *placement* e di promozione dei tirocini formativi di cui alle citate azioni nn. 1) e 2) vengono realizzate dall'Università istante nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali. Ne consegue che, in assenza del presupposto oggettivo di cui all'art. 3 del DPR n. 633 del 1972 nonché del presupposto soggettivo di cui all'art. 4 del medesimo DPR, tali somme devono considerarsi escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

Al contrario, le somme percepite dall'interpellante per le azioni nn. 3) e 4) si configurano quali corrispettivi percepiti, nell'ambito di un rapporto giuridico sinallagmatico, per lo svolgimento da parte dello stesso Ateneo di un'attività a carattere imprenditoriale consistente nella realizzazione delle citate azioni, aventi ad oggetto la promozione e il sostegno di specifici percorsi formativi. Ne discende che dette somme, ricorrendo sia il presupposto oggettivo che soggettivo per l'applicazione dell'IVA, devono essere assoggettate all'imposta.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.