

Ufficio Studi CODAU

"Documento redatto con il CONTRIBUTO DEI COMPONENTI dell'Ufficio Studi e VALIDATO dal Comitato Scientifico del Codau".

Richiesta di pareri su quesiti concernenti l'individuazione dell'esatto trattamento tributario applicabile ai fini dell'imposta di bollo e di registro alle convenzioni stipulate dall'Ateneo in ambito didattico.

Quesito preliminare

Premesso

E' consentito agli Atenei instaurare, mediante la stipula di apposite convenzioni, rapporti di collaborazione esterna a sostegno della didattica e per la promozione del diritto allo studio e dei servizi agli studenti (ad esempio accordi per la realizzazione dei corsi di studio, convenzioni per le attività di tirocinio ecc.). Tali convenzioni vengono stipulate sia con soggetti pubblici (regione, enti locali, atenei italiani e stranieri, istituzioni pubbliche di diversa tipologia) che privati (enti, associazioni, ordini professionali e aziende) e si configurano generalmente quali accordi aventi la forma della scrittura privata non autenticata.

In relazione a tali atti, si pongono una serie di dubbi interpretativi ai fini dell'applicazione delle imposte di bollo e di registro con particolare riferimento al regime delle esenzioni previsto nella normativa di cui al DRR 131/1986 e al DPR 642/1972.

Ciò premesso, al fine individuare l'esatto trattamento tributario da applicare alle citate convenzioni, si formulano di seguito alcuni quesiti suddivisi in relazione a ciascuna tipologia di tributo ed alle rispettive disposizioni di riferimento.

Il primo quesito che si pone in via preliminare attiene all'ambito di applicazione delle esenzioni di cui all'art. 1 della Tabella del DPR 131/86 (che esclude l'obbligo di registrazione per gli atti posti in essere dalle Amministrazioni dello Stato) e di cui all'art. 16 della Tabella allegato B del DPR 642/1972 (che prevede l'esenzione dall'imposta di bollo per atti e documenti posti in essere dalle Amministrazioni dello Stato sempreché vengano tra loro scambiati).

In ordine all'applicazione delle esenzioni previste dalla normativa sopra richiamata, è opinione ormai consolidata dell'Amministrazione finanziaria che il regime agevolativo ivi contemplato non sia applicabile per interpretazione analogica agli atti posti in essere da enti pubblici diversi da quelli specificatamente richiamati dalla legge. Detto orientamento

restrittivo si fonda sul presupposto di tassatività delle citate agevolazioni tributarie, tassatività che non ammette estensioni ad enti pubblici che, come gli Atenei, non sono da considerarsi Amministrazioni Statali in senso stretto.

In ordine al proposto quesito viene, pertanto, chiesta conferma della linea interpretativa sopra riportata, ed in particolare se si ritenga corretta l'impostazione che esclude, ai fini delle agevolazioni tributarie in materia di imposta di bollo e di registro, la possibilità di identificare le Università come Amministrazioni Statali.

Inoltre, nell'eventualità si volesse seguire l'orientamento che ritiene applicabile agli Atenei l'esenzione dall'imposta di bollo prevista per gli atti posti in essere dalle Amministrazioni statali, si chiede se e quando la stipula di rapporti convenzionali realizza la circostanza dello scambio di atti prevista dal sopra citato art. 16 della Tabella allegato B del DPR 642 /1972 .

RISPOSTE

Risposta al quesito preliminare

Premessa. Il sistema tributario deve atteggiarsi a criteri di uniformità tassonomica. In tal senso la classificazione fiscale di un soggetto giuridico riverbera i suoi effetti su una molteplicità di fattispecie rilevanti ai fini fiscali.

L'Università è fiscalmente un "ente non commerciale" di cui all'articolo 73 1 comma lettera c) del TUIR in quanto soggetto rientrante nel novero degli "enti pubblici...che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale".

Invero l'Amministrazione Finanziaria già da molto tempo ha negato agli Atenei la qualifica di "organi dello Stato" anche prima dell'emanazione della legge di autonomia:

Ris. n. 11/568 dell' 8 Luglio 1977 - Dir. II.DD. in tema di esenzione IRPEG/ILOR beni immobili delle Università:

"l'esenzione...al contrario, non è applicabile agli edifici e terreni di proprietà delle università anche se ugualmente destinati ad usi o servizi di pubblico interesse.. per il fatto che le Università, in quanto enti dotati di una personalità giuridica, propria e distinta da quella dello Stato,....."

Circolare 37 (prot. N. E-VI-13_0028) del 2 Maggio 1994:

"le Università statali non sono riconducibili tra i soggetti del comma 1 dell'articolo 88 in quanto enti autonomi che esercitano in proprio funzioni dello Stato.

..concorrono a formare il reddito complessivo degli enti in argomento i redditi derivanti dalle attività svolte in regime di diritto privato , anche se connesse all'esercizio di funzioni statali...."

Risoluzione n. VI - 13 -0172 del 9 luglio 1994:

"Si ritiene in proposito di aderire all'indirizzo interpretativo che le qualifica quali enti strumentali dello Stato ..escluse dall'ambito applicativo dell'articolo 88, comma 1, del Testo Unico delle Imposte sui redditi"

La Cassazione ha assunto talora atteggiamenti contraddittori:

Sentenza n.10700 del 10 Maggio 2006 della Corte di Cassazione, SS.UU. Civ in tema di Patrocinio dell'Avvocatura dello Stato:

“La L. 9 Maggio 1989 n. 168, con la quale è stato istituito il Ministero dell' università e della ricerca scientifica , ha dettato, nuove norme sull'autonomia delle università.....soprattutto autonomia normativa statutaria e regolamentare. ***Potestà quest'ultima, idonea a caratterizzare le Università come ente pubblico autonomo, e non più come organo dello Stato.***”

E contra ma precedente:

Sentenza n.16169 del 23 dicembre 2000 della Corte di Cassazione., Sezione Tributaria (in materia di registro):

“il regime tariffario stabilito dal testo unico del 1986 per gli acquisti onerosi da parte dello Stato e degli organi del suo apparato non è mutato rispetto al quadro legislativo e interpretativo che assimilava le Università allo Stato..”

Particolarmente “controcorrente” la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte:

Sentenza nr.2 del 14 febbraio 2008 della Commissione Tributaria Regionale di Torino Sez. XIV (in materia di registro):

“....porta a ritenere che le Università possano essere assimilate allo Stato in quanto istituzione inserita nell'apparato amministrativo della istruzione pubblica..”

Pertanto – a parte le isolate pronunce a favore dell'assimilazione degli Atenei ad Organi dello Stato che possono avere un loro senso solo in un'ottica di difesa in eventuali contenziosi – l'Università non è un ramo dell'ordinamento statale.

Non si applica ad essa quindi – per venire al primo aspetto del quesito posto - il regime di cui all'articolo 1 della Tabella annessa al TUIR ma per i relativi atti di natura amministrativa l'esenzione da registro si fonda sulla previsione dell'articolo 3 della medesima tabella relativa agli atti formati per essere prodotti in procedimenti amministrativi non giurisdizionali, iniziati d'ufficio od a richiesta di parte per ottenere provvedimenti di interesse pubblico da intendere, riteniamo, in senso ampio.

In materia di bollo – per venire al secondo aspetto del quesito posto – giova richiamare, pur con qualche incertezza, la posizione dell'Agenzia delle Entrate espressa nella risoluzione 86/E del 13 marzo 2002 , quesito nr.6, resa ad una ASL che nega l'applicabilità della particolare esenzione di cui all'articolo 16 della Tabella annessa al DPR 26 ottobre 1972 ne. 642 (*“Atti e documenti posti in essere da Amministrazioni dello Stato, regioni, provincie, comuni, loro consorzi ed associazioni, nonché comunità montane sempreché vengano tra loro scambiati”*) a tale ente poiché “non è possibile estendere l'esenzione ad atti posti in essere da soggetti diversi da quelli espressamente indicati nell'articolo 16 citato.”

Si conferma quindi la linea interpretativa suggerita nella domanda.

Quesito nr. 1- IMPOSTA DI BOLLO

DPR 642/72 -allegato A - Tariffa, Parte II - art 24: atti e documenti redatti sotto forma di corrispondenza.

Quesito: sulla base della suddetta disposizione, la forma contrattuale epistolare gode di un trattamento agevolato in quanto i contratti redatti per corrispondenza sono soggetti all'imposta di bollo solo in caso d'uso. Tuttavia, non risultano chiare le condizioni necessarie ad integrare l'ipotesi di stipula mediante corrispondenza. In particolare, viene chiesto se tale modalità di stipula possa ritenersi configurabile nel caso in cui l'accordo non venga sottoscritto con firma contestuale ma con invio a mezzo raccomandata o PEC del testo al partner che a sua volta, dopo averlo sottoscritto, lo restituisce con lo stesso mezzo. Si specifica che l'intera trattativa contrattuale sugli impegni che si assumono con le convezioni in ambito didattico viene condotta nella generalità dei casi a mezzo di posta elettronica.

Risposta al quesito nr. 1 - Si precisa che per corrispondenza si intende l'incontro della volontà delle parti attraverso lo scambio della lettera di proposta sottoscritta dal solo proponente e della lettera di accettazione dal solo accettante non essendo neppure necessario che lo scambio delle missive avvenga tramite il servizio postale.¹ Lo scambio di documenti per mezzo di raccomandata tradizionale sconterà quindi il bollo solo in caso d'uso qualora vi sia spedizione dell'originale firmato in originale dal proponente e restituzione di una copia dell'atto firmata in originale dall'accettante: in tal modo si realizza la non contestualità della firma.

Per quanto riguarda lo scambio di documenti via Pec non vi è, allo stato, una consolidata prassi dell'Amministrazione Finanziaria in tal senso: tuttavia se l'atto trasmesso via PEC non è firmato digitalmente lo scambio dei documenti è assimilabile ad uno scambio tradizionale con diverso mezzo.

Si consiglia tuttavia, per l'evidente difficoltà di identificare l'"originalità" della sottoscrizione in documenti scannerizzati non sottoscritti tuttavia con firma digitale, di inviare una duplice copia del documento di cui una firmata dal proponente e l'altra con sottoscrizione in bianco da restituire con la sola firma dell'accettante.

Con queste cautele si ritiene realizzata la condizione dello "scambio di corrispondenza" che legittima l'applicazione dell'imposta di bollo solo in caso d'uso ai sensi della normativa richiamata in premessa.

Per inciso si ritiene che la sottoscrizione del documento da parte dei due partner con firma digitale (eventualmente anche spedito via PEC) ed apposizione della "marcatura temporale" non possa mai configurare scambio di corrispondenza e per essi quindi è dovuta l'imposta di

¹ Nel senso della non contestualità della sottoscrizione vedi (in tema di registro ma il concetto si ritiene il medesimo) vedi in dottrina G.Falsitta (a cura) Le imposte di registro, ipotecarie e catastali in "Manuale di Diritto Tributario", parte speciale, Padova, 2012 pag.851

bollo e di registro nei termini ordinari con modalità peculiari non ancora definitivamente standardizzate dall'Amministrazione Finanziaria.²

Quesito nr. 2 - DPR 642/72 Titolo I – art. 2 : l'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine per gli atti e documenti formati nello Stato italiano.

Quesito: è necessario chiarire se gli accordi che vengono stipulati con enti esteri (ad esempio accordi con Atenei esteri per il rilascio di titoli di studio doppi o congiunti) debbano considerarsi formati nello Stato italiano con conseguente applicazione dell' imposta di bollo.

Risposta al quesito nr. 2 - L'atto "formato" nello Stato italiano è l'atto che ivi viene "stipulato" (conforme interpretazione anche per l'imposta di registro. In tal senso deve essere valutata la territorialità degli accordi con altri Atenei).³

Gli atti scambiati per corrispondenza (nel senso sopra precisato) con soggetti esteri sono soggetti a bollo solo in caso d'uso, similmente agli atti provenienti dall'estero aventi contenuto corrispondente a quello di atti, documenti, registri che sono soggetti nello Stato all'imposta. (nr.30 Tariffa Parte II annessa al DPR 642/72).

Quesito nr. 3 - IMPOSTA DI REGISTRO

DPR 131/86 – Tariffa parte prima - atti da registrare in termine fisso - Art. 9: atti diversi da quelli altrove indicati aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale con aliquota del 3%.

Quesiti: tra le diverse tipologie di convenzioni stipulate dall'Ateneo ve ne sono alcune che hanno ad oggetto prestazioni che, pur non prevedendo l'erogazione di finanziamenti, hanno comunque implicazioni di tipo economico (v. ad esempio le convenzioni sanitarie con le quali le AUSL mettono a disposizione per l'attivazione dei corsi di studio strutture e personale). Si rende, pertanto necessario precisare se detti atti siano da registrare a termine fisso, oppure, sulla base del presupposto che sono da considerarsi a contenuto patrimoniale solo gli atti che contengono importi specifici, solo in caso di uso. Nel caso si ritenga necessaria la registrazione a termine fisso si chiede come sia possibile identificare il valore a cui fare riferimento per l'applicazione dell'aliquota nella misura del 3%.

Risposta al quesito nr. 3 - La messa a disposizione di strutture e personale da parte di un soggetto configura una modalità alternativa di finanziamento astrattamente valutabile economicamente e tale, se ne ricorrono i presupposti, anche idonea anche ad integrare i presupposti della patrimonialità della prestazione.

² Spunti in tal senso sono contenuti nella circolare 58/E del 17 Ottobre 2008 dell'Agenzia delle Entrate e, in termini generali di disciplina del documento tributario informatico, nella circolare 36 del 6 Dicembre 2006 emanata dall'Agenzia delle Entrate. Rilievo minore la Nota della Direzione Regionale delle Marche del 22 marzo 2013 con specifico e settoriale riferimento al codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture. In particolare la circolare 36 dispone che "i contratti stipulati in modalità elettronica sono soggetti all'imposta di bollo nella medesima misura prevista per le diverse tipologie di documenti indicati nella tariffa allegata al DPR 642 del 1972".

³ Vedi "Place shopping" nell'imposta di registro di Marco Grazioli e Marco Thione (in "il fisco" nr. 41 dell' 8 novembre 2010 pag. 1-6620

La valutazione del concreto assetto degli interessi tra le parti va condotta sullo schema contrattuale ed è difficilmente ipotizzabile in astratto.

Nel caso di specie, la messa a disposizione di strutture e personale da parte di Aziende sanitarie per l'attivazione di corsi di studio potrebbe avvenire a vario titolo.

Ad es. l'AUSL potrebbe prestare tali dotazioni per l'effettuazione di corsi che l'Ateneo organizza a pagamento e ritrarne un corrispettivo. In tal caso si verificherebbe un rapporto sinallagmatico tra AUSL e Ateneo a fronte del quale la messa a disposizione delle strutture sarebbe in contropartita di una somma di denaro realizzando così una prestazione rilevante ai fini dell'IVA e come tale alternativa all'imposta di registro ai sensi degli articoli 5 e 40 (caso d'uso).

Oppure la scrittura privata con la quale l'AUSL mette a disposizione beni e personale all'Ateneo potrebbe configurare un rapporto di collaborazione tra gli Enti al fine di effettuazione di corsi di area medica finalizzati al conseguimento di titoli curriculari in area sanitaria (o comunque corsi di studio di cui l'Ateneo detiene il monopolio legale).

Come precisato dalle risoluzioni 472/E del 3 dicembre 2008 e 108/E del 4 luglio 2001, se *“l'incarico sia conferito per l'esecuzione di compiti istituzionali, l'atto relativo non ha contenuto patrimoniale”*. Esigenze di cautela fanno ritenere che la condizione si rinvenga solo nel caso di erogazioni in denaro e/o in natura tra Enti pubblici (che è anche il caso prospettato nelle risoluzioni), come nel caso prospettato, mentre per erogazioni da privati il contenuto patrimoniale è sempre presupposto.

In conformità a questa considerazione si ritiene che l'atto non abbia contenuto patrimoniale e quindi si ricada nella previsione di cui all'art. 4 della Tariffa, parte II *“Scritture private non autenticate non aventi per oggetto prestazioni a carattere patrimoniale”* da registrare in misura fissa ed in caso d'uso.

Qualora, ma riteniamo in via residuale, l'AUSL stipuli una convenzione con l'Ateneo per lo svolgimento nei propri locali e con messa a disposizione di proprio personale di corsi di studio non coerenti con la missione della didattica Universitaria (esempio solo di scuola: un corso di fotografia o attività ludico sportive) si ritiene che si ricada marginalmente nella previsione dell'art. 9 della Tariffa parte I[^], vi sia un contenuto patrimoniale e quindi necessità di registrazione in termine fisso con aliquota proporzionale. La valutazione dell'utilità economica di cui usufruisce l'Ateneo può essere determinata con riferimento ad analoghe prestazioni di noleggio di beni che si rinvengono sul mercato.

Quesito nr. 4. DPR 131/86 - Tariffa parte seconda- atti da registrare solo in caso d'uso

Art 1 lett.a) : atti formati mediante corrispondenza.

Quesiti: 1) la norma sopra richiamata prevede che, per gli atti formati mediante corrispondenza, la registrazione sia prescritta solo nel caso in cui sorga la necessità d'uso dei medesimi atti. Posto che le tipologie di atti che beneficiano di tale agevolazione fiscale non

risultano essere chiaramente identificabili, occorre chiarire se, qualora formate mediante scambio di corrispondenza, le convenzioni a contenuto patrimoniale rientrino nella citata previsione di legge. 2) Occorre altresì conoscere se l'agevolazione fiscale prevista dalla normativa sopra richiamata attiene solo ai contratti formati mediante scambio di corrispondenza aventi carattere commerciale o anche ai contratti a carattere istituzionale. Si rileva al riguardo che l'art. 1 della tariffa-parte II deve, infatti, coordinarsi con la previsione di cui all'art. 5 del citato DPR ai sensi del quale le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d'uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette ad IVA. 3) anche in relazione all'imposta di registro si pone la necessità di capire se la modalità di stipula per corrispondenza sia configurabile nel caso di convenzioni stipulate con firma non contestuale secondo le modalità sopra descritte.

Risposta al quesito nr. 4 - Per le caratteristiche costitutive dello scambio di corrispondenza si rimanda alla esposizione in relazione al quesito nr.1. Si precisa ulteriormente che le convenzioni di carattere patrimoniale rientrano pienamente nella fattispecie poiché la Tariffa - parte II (Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso) al nr. 1 cita espressamente, nel novero degli atti formati "mediante corrispondenza", quelli indicati negli "artt. 2 comma....9 della parte prima" che sono appunto gli atti a contenuto patrimoniale.

Non si ritiene rilevante il carattere commerciale o istituzionale dello scambio salvo a precisare che, probabilmente, per gli atti relativi ad operazioni inerenti la sfera commerciale dell'Università la quasi costante presenza dell'IVA o di operazioni assimilate rende in ogni caso registrabile tale documento in termine fisso e solo in caso d'uso l'atto.

Positiva la risposta anche al punto 3)

Quesito nr. 5 - Art. 11 : atti formati all'estero.

Quesito: è necessario, infine, chiarire se gli accordi che vengono stipulati con enti esteri siano riconducibili alla previsione di cui all'art.11 della normativa in esame con conseguente applicazione del regime agevolato della registrazione solo in caso d'uso.

Risposta al quesito nr. 5 - L'articolo 11 della parte II della Tariffa riguarda gli atti formati all'estero cioè, come precisato, ivi stipulati che vengono sottoposti a registrazione. Non rileva quindi la natura dell'ente, se estero o italiano, ma la territorialità della loro stipula.