

RISOLUZIONE N.128/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 18 / 10 /2017

OGGETTO: Interpello art. 11, legge 27 luglio 2000, n.212

Somme erogate dall'Università derivanti da finanziamenti europei nell'ambito dell'iniziativa COST – Trattamento fiscale

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Università ALFA riferisce di essere stata indicata quale Università coordinatrice (*Grant Holder*) per la gestione di interventi finanziati dalla COST Association, finalizzati alla creazione di network scientifici tra gruppi di ricerca a livello europeo. La COST Association è un'associazione intergovernativa per la Cooperazione Europea Scientifica e Tecnologica supportata da fondi dell'Unione Europea. Tali finanziamenti COST sono erogati nell'ambito di specifici progetti (denominati "Azioni") a sostegno di missioni scientifiche di breve durata, meetings, workshops e conferenze, training schools, attività di disseminazione e divulgazione scientifica. Il contributo COST è erogato in più soluzioni direttamente all'Università coordinatrice ("*Grant Holder*") sulla base di un contratto denominato "Action Grant Agreement" stipulato tra Cost Association e l'Università istante. Le modalità di

gestione e rendicontazione di tali contributi sono regolate da appositi documenti: "*Rules for participation in and Implementation of COST Activities*" e *COST Vademecum*. Detto contributo copre le spese sostenute dall'Università coordinatrice per l'organizzazione di attività, nonché i costi legati alla mobilità dei beneficiari prescelti dal Comitato di Gestione per partecipare alle attività stesse. I beneficiari a cui l'Università coordinatrice corrisponde quanto dovuto, possono essere docenti, ricercatori, laureati iscritti a corsi di dottorato, post-doc o personale amministrativo dipendente di Università ed Istituzioni dei paesi europei e di alcuni paesi terzi partecipanti all'Azione COST.

Con particolare riferimento alla mobilità individuale, il contributo COST può essere erogato, per il tramite dell'Università coordinatrice, ai beneficiari finali sotto forma di rimborso delle spese di viaggio e sotto forma di "contributo forfettario" (cd. "*flat rate*") per la quota di sovvenzione per le diverse tipologie di attività. Con riferimento al trattamento fiscale applicabile a tali somme, il *COST Vademecum* afferma che i contributi COST, in quanto fondi pubblici dell'Unione Europea, non sono soggetti a decurtazioni dovute o legate alla tassazione nazionale generalmente applicabile ai rimborsi forfettari o ai contributi. Di conseguenza, l'Università coordinatrice (*Grant Holder*), in quanto mero organismo intermediario di pagamento, è tenuta ad effettuare il trasferimento dei contributi europei direttamente ai beneficiari, senza applicazione di alcun onere fiscale. L'Università istante è stata indicata quale "*Grant Holder*" per il progetto COST, a partire dall'01/11/2016, con la durata di quattro anni e con budget periodico variabile. In particolare, i finanziamenti dei primi due periodi sono stati: euro 58.000, per il primo periodo (01/11/2016-30/04/2017); euro 126.000, per il secondo periodo (01/05/2017-30/04/2018). Ciò posto, l'Università ALFA chiede se i contributi COST, recanti la voce "contributo forfettario" (*flat rate*), per la quota di sovvenzione relativa alla mobilità individuale, erogati direttamente ai beneficiari finali, possano essere considerati non

imponibili ai fini IRPEF.

Chiede, altresì, se tali contributi possano essere irrilevanti, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP dell'Università, in quanto ente erogante.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Ente istante, dopo aver richiamato l'art. 50, comma 1, lett. c), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), che sancisce l'imponibilità delle borse di studio ed aver menzionato, al riguardo, le somme che sono considerate esenti a livello normativo, si sofferma sulla Risoluzione n. 109/E del 23 aprile 2009, la quale considera non fiscalmente rilevanti ai fini dell'IRPEF e dell'IRAP, le borse di studio finanziate dalla Comunità Europea ed erogate dall'Università a cittadini stranieri rientranti nel programma di cooperazione internazionale "*Erasmus mundus*". Tale regime di favore trova la sua base normativa nell'art. 3, comma 3, lett. d-ter, del TUIR, secondo cui dal 1° gennaio 2007 sono escluse dall'imponibile IRPEF, le borse di studio corrisposte dal governo italiano a cittadini stranieri sulla base di accordi e intese internazionali.

Per quanto poi di interesse, l'istante precisa che il regime di esenzione delle somme erogate nell'ambito di azioni promosse dalle istituzioni europee trova il suo fondamento nella disciplina dettata dall'art. 132 del Regolamento CE n. 1303/2013 il quale afferma che "*non si applica nessuna detrazione o trattenuta, né alcun onere specifico o di altro genere con effetto equivalente, che porti alla riduzione degli importi ai beneficiari*". Detta disposizione comporta che le autorità o gli organismi nazionali, regionali o locali, che intervengono per conto dell'Unione Europea nel trasferimento dei contributi comunitari ad imprese pubbliche o private responsabili della committenza delle operazioni, devono corrispondere detti contributi senza operare ritenute di alcun tipo.

L'istante osserva che, analizzando i contributi di mobilità da erogare nell'ambito del

finanziamento delle Azioni COST, che è appunto un ente di derivazione europea, si evince non solo che questi possono intendersi assimilati alle borse di mobilità del programma comunitario "*Erasmus mundus*", ma anche che le stesse fonti istitutive di tali contributi escludono l'applicazione di qualunque onere fiscale. Per quanto sopra esposto, l'Università istante ritiene di:

- erogare ai beneficiari finali i contributi COST recanti la voce "contributo forfettario" (*flat rate*), senza applicare alcuna tassazione per la quota di sovvenzione relativa alla mobilità individuale, non essendo gli stessi imponibili ai fini IRPEF;
- considerare i predetti contributi irrilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP dell'Università, in quanto ente erogante.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La presente istanza di interpello è diretta ad avere chiarimenti in ordine agli adempimenti fiscali che l'Università ALFA deve porre in essere in relazione alle somme erogate, avvalendosi di finanziamenti ricevuti dalla Commissione Europea nell'ambito dell'iniziativa COST, nonché al trattamento IRPEF ed IRAP delle somme stesse.

Atteso che la corretta individuazione del trattamento fiscale delle somme in questione deve tener conto delle norme comunitarie che regolano i fondi europei destinati a finanziare il programma COST e considerato che detta normativa comunitaria attiene all'ordinamento della ricerca e dell'istruzione, la scrivente ha acquisito il parere del competente Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (MIUR).

La presente risposta è pertanto resa sulla base degli elementi forniti dal MIUR, con nota n. 10134 dell'1 giugno 2017.

Tale Amministrazione ha riferito che l'iniziativa COST è un programma intergovernativo, che consente ai ricercatori di sviluppare congiuntamente le loro

idee e nuove iniziative, mediante il coordinamento di attività di ricerca già finanziate a livello nazionale.

Il COST finanzia, per i singoli progetti di ricerca approvati (cd. Actions), le sole attività di networking e disseminazione dei risultati ed, in particolare, la mobilità dei partecipanti al progetto (Action), ma non contribuisce al finanziamento della ricerca. Il COST Association, che gestisce sotto il profilo amministrativo, giuridico e contabile l'intero programma, riceve dalla Commissione Europea, nell'ambito della programmazione finanziaria 2014-2020, i contributi destinati a finanziare le specifiche Cost Actions. Le norme comunitarie di riferimento, che si applicano al rapporto tra la Commissione europea e il Cost Association, sono i regolamenti comunitari n. 1290/2013, n. 1291/2013 e n. 966/2012 che disciplinano l'ottavo programma quadro, Horizon 2020.

Il contributo alla mobilità è erogato dal Grant Holder ai beneficiari, individuati nelle persone fisiche, quali ricercatori, ingegneri, professori, docenti, assegnisti di ricerca, studiosi che partecipano alle attività del Cost Action.

Il Grant Holder è il soggetto giuridico responsabile dell'amministrazione e degli aspetti finanziari e attuativi di ciascuna Cost Action ed opera sulla base di uno specifico contratto denominato "Action Grant Agreement", stipulato tra il Grant Holder e il Cost Association.

Il contributo erogato dal Grant Holder è destinato a rimborsare le spese sostenute dai soggetti sopra indicati per la partecipazione ai meeting.

L'Action Grant Agreement impegna il Grant Holder che, nel caso di specie, si identifica con l'Università ALFA, a rispettare il Cost vademecum, in base al quale le somme destinate ai "beneficiari" non possono essere soggette a decurtazioni dovute o legate alla tassazione nazionale generalmente applicabile ai rimborsi forfettari e ai contributi.

Il Cost vademecum, secondo la traduzione fornita dal MIUR, prevede che le imposte normalmente dovute o applicabili in relazione al rimborso delle quote forfettarie e/o

al pagamento di contributi fissi non devono essere detratte dagli importi dovuti ai beneficiari. Spetta a ciascun beneficiario del contributo garantire che tutti gli importi ricevuti dal COST siano conformi alle norme e agli obblighi fiscali nazionali. Il MIUR esplicita che, sulla base della normativa comunitaria richiamata, pertanto, il Grant Holder non deve trattenere alcuna imposta nei confronti dei partecipanti alla Cost Action, siano essi italiani o stranieri, e ciò per un duplice motivo: a) il Grant Holder ha sottoscritto un contratto con il Cost Association, la cui inosservanza comporterebbe nei suoi confronti conseguenze sanzionatorie; b) deve essere garantito un equo trattamento a tutti i partecipanti/beneficiari, italiani e stranieri, in considerazione dell'eterogeneità degli ordinamenti fiscali dei 36 paesi membri del COST.

Da quanto rappresentato, si deve convenire che l'Università ALFA, in qualità di Grant Holder, al momento dell'erogazione delle somme destinate alla copertura del costo di mobilità sostenuto dai partecipanti al progetto (italiani o stranieri), non dovrà effettuare alcuna ritenuta, salvo quanto di seguito precisato. Come previsto dal Cost vademecum sopra richiamato, infatti, la previsione di non effettuare ritenute al momento della erogazione delle somme non esclude che il beneficiario debba assoggettare le stesse a tassazione sulla base della normativa fiscale del paese di appartenenza.

Per le somme erogate, occorre, quindi, valutare il trattamento IRPEF ed IRAP, in base alle disposizioni del TUIR e del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Assume rilievo, in proposito, la precisazione del MIUR secondo cui i beneficiari non possono essere ricercatori indipendenti non affiliati ad alcun ente. La ragione dell'esclusione risiede nella necessità che lo studioso non porti avanti attività di disseminazione dei risultati della ricerca e di ampliamento delle attività di networking, senza il necessario supporto finanziario, tecnico e logistico che l'ente di appartenenza può offrirgli, tenuto conto che il COST non finanzia la ricerca in sé ma, come avanti detto, i soli costi di mobilità finalizzati alla sua diffusione tra i

soggetti aderenti al progetto, i quali, tuttavia, partecipano all'attività di networking nell'interesse della Cost Action e non come soggetti legati da un rapporto di lavoro con la propria struttura.

Da quanto sopra esposto, la scrivente osserva che, sebbene il contributo non venga erogato al partecipante per remunerare una sua prestazione effettuata nei confronti del Grant Holder o del proprio ente di appartenenza, ai fini del relativo inquadramento fiscale, non si può prescindere dal considerare il rapporto di lavoro o di "affiliazione" intrattenuto dal ricercatore. Tale rapporto, infatti, permette al beneficiario del contributo, da un lato, di partecipare alla Action e, dall'altro, di usufruire della struttura dell'ente di riferimento per effettuare la ricerca oggetto di divulgazione, attraverso attività di networking finanziate dal COST. Tale collegamento consente di ritenere che le somme in questione non assumono una autonoma configurazione reddituale, ma costituiscono una componente del reddito di lavoro dipendente o assimilato che il ricercatore, il borsista, il docente, anche a contratto, ritrae dall'attività svolta presso la struttura di riferimento, dalla quale riceve il necessario supporto tecnico, finanziario e logistico per lo svolgimento delle attività oggetto di divulgazione.

In base al principio dettato dall'art. 51 del TUIR, infatti, concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente tutte le somme e i valori percepiti in relazione al rapporto di lavoro. Tale principio è valido anche per i redditi ad esso assimilati, in virtù del rinvio fatto a tale norma dall'art. 52 del TUIR. Devono, in particolare, essere inquadrati tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i redditi derivanti dalle somme corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegni, premi o sussidi per fini di studio, come nel caso delle somme percepite da borsisti, assegnisti, dottorandi di ricerca, sempreché non si tratti di fattispecie riconducibili tra le borse di studio o gli assegni di ricerca esenti da IRPEF.

Rendendosi applicabili i criteri di determinazione del reddito di lavoro dipendente, occorre tener conto, altresì, che le somme in questione sono erogate al solo fine di

garantire la mobilità dei soggetti beneficiari, coprendo le spese di missione sostenute per partecipare alle riunioni delle Cost Actions cui hanno aderito. Le somme erogate, in particolare, rimborsano le spese di viaggio con metodo analitico e le spese di vitto e alloggio con metodo forfettario (cd. flat rate), per un massimo di euro 120,00 al giorno per l'alloggio e di euro 40,00 per vitto.

In base al comma 5 del citato articolo 51, nell'ipotesi in cui si svolga l'attività lavorativa al di fuori della normale sede di lavoro (cd. trasferte o missioni), *"le indennità percepite (...) concorrono a formare il reddito per la parte eccedente 46,48 euro al giorno, elevati a 77,47 euro per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto; in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente il limite è ridotto di un terzo (...). In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto (...)"*. Restano, quindi, escluse da tassazione le somme erogate per coprire costi analiticamente documentati, mentre le somme erogate in misura forfettaria restano assoggettate a tassazione per l'importo eccedente la franchigia prevista dall'art. 51, comma 5, richiamato.

Per quanto concerne gli adempimenti che l'istante deve porre in essere si osserva, per completezza che, sebbene in qualità di Grant Holder, non debba operare ritenute sui contributi COST erogati, tuttavia, in qualità di sostituto d'imposta, deve tener conto di tali erogazioni, per la parte che risulti imponibile ad IRPEF, qualora le erogazioni stesse siano effettuate nei confronti dei propri dipendenti, collaboratori o borsisti.

L'istante non deve, invece, operare la ritenuta per i contributi erogati ad altri soggetti, non legati da rapporti di lavoro o studio poiché, in tali casi, agisce come Grant Holder e, quindi, come soggetto "neutrale" non tenuto all'applicazione di imposta. Quanto precisato ai fini dell'inquadramento reddituale delle erogazioni in

questione deve ritenersi valido anche ai fini IRAP. Pertanto, anche ai fini di tale imposta, le somme erogate dal Grant Holder devono essere considerate quali componenti del reddito derivante dall'attività di lavoro o di studio svolta dal beneficiario presso l'ente di appartenenza o di riferimento.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)