

# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 24/01/2007 n. 6

## Oggetto:

Interpello 954-541/2006 - Art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212  
Universita' Telematica Pegaso

## Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 10, n. 20) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e' stato esposto il seguente

### QUESITO

L'Universita' telematica Pegaso (di seguito Unipegaso), ente pubblico non economico con personalita' giuridica riconosciuta con decreto del Ministero dell'Istruzione, dell'Universita' e della Ricerca 20 aprile 2006, fa presente di essere una "libera" Universita' riconducibile fra quelle indicate come Universita' non statali legalmente riconosciute.

L'Universita' interpellante riferisce che con il citato decreto del 20 aprile 2006 essa e' stata autorizzata a rilasciare titoli accademici e, pertanto, e' abilitata ad organizzare i relativi corsi di laurea e lezioni attraverso le piu' moderne tecnologie informatiche e di trasmissione a distanza.

L'Universita' interpellante fa presente, altresì, che, al fine di usufruire delle infrastrutture (hardware, software, infrastrutture logistiche e servizi telematici) necessarie alla realizzazione dell'attivita' formativa universitaria on line, essa intende sottoscrivere uno specifico contratto con un soggetto esterno (societa' Alfa S.p.a.).

L'istante riferisce, inoltre, che il suddetto contratto "prevedra' che l'Universita' disponga a titolo gratuito di tutte le infrastrutture anzidette nonche', ad un canone commisurato sul numero degli studenti, di tutti quei servizi in modalita' on line, che nella loro globalita' si rendono necessari, indispensabili e strumentali alla formazione dello studente".

Tutto cio' premesso, l'interpellante chiede di conoscere:

- 1) il trattamento fiscale ai fini Iva delle somme corrisposte dallo studente per l'iscrizione all'Universita' (esclusa la parte relativa alla tassa regionale per il diritto allo studio universitario);
- 2) il trattamento fiscale ai fini IVA degli specifici servizi on line indispensabili e strumentali alla formazione dello studente resi all'Universita' dal soggetto esterno;
- 3) l'ammontare delle tasse e contributi universitari detraibili dall'IRPEF ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera e), del Testo Unico delle Imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

1 quesito: il trattamento fiscale ai fini IVA delle somme corrisposte dallo studente per l'iscrizione all'Universita'.

L'interpellante ritiene che le somme corrisposte dallo studente per l'iscrizione all'Universita' (esclusa la parte relativa alla tassa regionale per il diritto allo studio universitario), configurando il corrispettivo versato al fine di fruire del servizio di formazione universitaria a distanza, possano godere del beneficio dell'esenzione dall'IVA di cui al n. 20) dell'art. 10 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

A parere dell'Universita' istante, per l'individuazione del corretto trattamento tributario ai fini IVA dell'attivita' di formazione a distanza da essa svolta, non rileva infatti la modalita' di erogazione telematica della stessa, bensì "l'oggetto erogato" che e' la "fondamentale prestazione didattica" riconducibile nel campo applicativo del richiamato articolo 10,

n. 20) del DPR n. 633.

A sostegno della tesi sopra esposta l'interpellante richiama, inoltre, la risoluzione ministeriale n. 351392/E del 25 ottobre 1982, con la quale l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto esenti dall'IVA i corsi per corrispondenza, evidenziando la valenza oggettiva della citata norma di cui dell'art. 10, n. 20) del DPR n. 633, applicabile alle prestazioni didattiche a prescindere dalla modalita' con cui vengono erogate.

2 quesito: il trattamento fiscale ai fini IVA dei servizi on line resi all'Universita' da terzi.

L'istante e' dell'avviso che i servizi telematici resi dal soggetto esterno, essendo indispensabili per l'espletamento della prestazione di formazione universitaria on line esente dall'IVA ai sensi dell'articolo 10, n. 20) del DPR n. 633, possano godere dello stesso regime di esenzione delle prestazioni didattiche.

L'interpellante ritiene, infatti, che la fattispecie in esame e' analoga a quella esaminata con la risoluzione n. 133 del 13 giugno 2003, con la quale l'Amministrazione finanziaria, alla luce dell'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia CEE con sentenza del 5 giugno 1997, causa C-2/95, fornisce chiarimenti in merito all'applicabilita' del regime di esenzione dall'IVA ai servizi telematici strumentali all'erogazione delle prestazioni finanziarie.

L'istante sottolinea che con la risoluzione n. 133 del 2003 e' stato chiarito che ai fini dell'applicazione della norma di esenzione non rilevano "le qualita' giuridiche dei soggetti che eseguono o ricevono le prestazioni tanto meno le modalita' tecniche con le quali vengono svolte", assumendo rilievo "l'oggetto della prestazione che e' specifica ed essenziale per lo svolgimento dell'operazione esente".

3 quesito: Ammontare massimo delle tasse e contributi universitari detraibili dall'IRPEF.

L'Universita' istante e' dell'avviso che le tasse e i contributi universitari versati dagli studenti debbano essere integralmente detraibili dall'IRPEF, senza le limitazioni imposte dal comma 1, lett. e) dell'art. 15 del TUIR.

Al riguardo l'istante richiama la circolare n. 11 del 23 maggio 1987, con la quale e' stato precisato che, ai fini dell'individuazione del limite massimo di detraibilita' delle spese in argomento, occorre fare riferimento all'Universita' statale coesistente nella stessa citta' ove ha sede l'Universita' libera ovvero che realizza corsi di laurea affini sita nella stessa regione.

L'interpellante evidenzia le difficolta' applicative dei chiarimenti forniti con l'anzidetta pronuncia, atteso che le Universita' statali applicano tasse e contributi fra loro differenti e che l'erogazione on line dei corsi universitari non dovrebbe porre limiti alla scelta dell'Universita' di riferimento.

Cio' premesso l'Universita' istante, adducendo altresì motivazioni di carattere equitativo, ritiene che debba essere consentita, eventualmente anche con un intervento normativo, la totale detraibilita' delle spese universitarie sostenute dagli studenti iscritti ad una libera Universita' telematica.

#### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

1 quesito: il trattamento fiscale ai fini IVA delle somme corrisposte dallo studente per l'iscrizione all'Universita'

L'articolo 10, n. 20) del DPR. n. 633 del 1972 prevede l'esenzione dall'IVA per le prestazioni "educative dell'infanzia e della gioventu' e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni (...) comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici (...)."

La citata disposizione riferendo, tra l'altro, l'esenzione dall'IVA alle prestazioni didattiche di ogni genere rese da istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni, subordina il beneficio ai seguenti requisiti:

- a) le prestazioni devono essere di natura didattica;
- b) le prestazioni didattiche devono essere rese da istituti o

scuole riconosciute.

Con riferimento alla fattispecie oggetto di interpello va, pertanto, verificato se l'attivita' posta in essere dall'istante possenga i requisiti richiesti dalla norma citata, sia in relazione alla natura didattica delle prestazioni rese attraverso le nuove metodologie di insegnamento a distanza sia con riguardo al requisito del riconoscimento.

A tal fine si fa presente, in via preliminare, che l'articolo 26, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, prevede che al fine di incentivare la diffusione dell'e-learning nel settore universitario " con decreto del Ministro dell'Istruzione, dell'Universita' e della Ricerca, adottato di concerto con il Ministro per l'Innovazione e le Tecnologie, sono determinati i criteri e le procedure di accreditamento dei corsi universitari a distanza e delle istituzioni universitarie abilitate a rilasciare titoli accademici (...)" .

In attuazione del citato articolo 26, comma 5, della legge n. 289 del 2002, e' stato emanato il decreto ministeriale 17 aprile 2003 con cui sono stati regolamentati i corsi di studio a distanza, i requisiti richiesti per l'accREDITAMENTO degli anzidetti corsi di studio e le caratteristiche tecniche dei sistemi tecnologici utilizzati per organizzare i corsi.

L'articolo 2 del citato decreto prevede che i corsi di studio a distanza sono istituiti e attivati dalle Universita' degli studi statali e non statali e dalle istituzioni universitarie abilitate a rilasciare titoli accademici di cui all'art. 3 del decreto 3 novembre 1999, n 509 (laurea, laurea specialistica, diploma di specializzazione e dottorato di ricerca), le quali utilizzano le tecnologie informatiche e telematiche in conformita' alle prescrizioni tecniche individuate dallo stesso decreto.

In particolare, il comma 2 del medesimo articolo stabilisce che "i titoli accademici di cui all'art. 3 del decreto 3 novembre 1999, n. 509, possono essere rilasciati da istituzioni universitarie, promosse da soggetti pubblici e privati secondo i criteri e le procedure di cui al presente decreto. Le predette istituzioni assumono la denominazione di Universita' Telematiche".

In base alle sopra richiamate disposizioni si evidenzia che i corsi svolti con la nuova metodologia a distanza possono essere resi da istituzioni universitarie statali e non statali e che detti corsi, nel rispetto delle procedure stabilite dal medesimo decreto del 17 aprile 2003, consentono il rilascio di titoli accademici.

Per quanto riguarda le istituzioni private che assumono la denominazione di Universita' Telematiche, il DM 17 aprile 2003, articoli 6 e 7, ne prevede l'istituzione e il riconoscimento con provvedimento di accREDITAMENTO, adottato con decreto del Ministro dell'Istruzione, dell'Universita' e della Ricerca, sentito il Consiglio Universitario Nazionale e il Comitato di esperti, previo accertamento della sussistenza di una serie di requisiti concernenti, tra l'altro, le tecnologie informatiche e di trasmissione a distanza che saranno adottate per la formazione ed il monitoraggio degli studenti, l'offerta formativa ed il generale funzionamento on line dell'Universita'.

Le Universita' telematiche regolarmente istituite e riconosciute svolgono, pertanto, un'attivita' di formazione universitaria alternativa a quella tradizionale, basata sull'integrazione dell'informazione e delle comunicazioni nei sistemi di istruzione e di formazione anche attraverso la sperimentazione di nuovi metodi di apprendimento attraverso la realta' virtuale.

Cio' premesso, con riferimento al caso di specie si rileva che l'Universita' interpellante e' stata istituita, in attuazione del DM 17 aprile 2003 sopra richiamato, con decreto del 20 aprile 2006 del Ministro dell'Istruzione, dell'Universita' e della Ricerca, previo parere del Consiglio Universitario Nazionale e del Comitato di esperti.

In particolare, in forza dell'articolo 1, comma 2, del citato DM 20 aprile 2006, l'Universita' telematica Pegaso "e' autorizzata ad istituire ed attivare i seguenti corsi di laurea e laurea magistrale afferenti alle sottoindicate facolta':

facolta' di giurisprudenza:

giurisprudenza (classe LMG/01);

facolta' di scienze umanistiche

scienze dell'educazione e della formazione (classe 18)".

Il comma 3 del medesimo articolo stabilisce che i corsi di laurea e di laurea magistrale sopra indicati "sono accreditati per il rilascio dei rispettivi titoli accademici al termine dei corsi stessi".

In base al DM 17 aprile 2003 e come evidenziato, peraltro, nell'istanza di interpello, gli studenti iscritti all'Università telematica Pegaso seguono i corsi on line e con la stessa modalità interagiscono con i docenti, tutor e colleghi universitari, sostengono prove intermedie di apprendimento e dispongono, altresì, del materiale didattico con l'unico obbligo di recarsi presso l'ateneo solo per il sostenimento degli esami svolto in maniera tradizionale (frontale).

Ai sensi dell'art. 1, comma 3 del DM 20 aprile 2006 richiamato, l'Università istante rilascia in relazione ai corsi di laurea istituiti titoli accademici con lo stesso valore legale di quelli rilasciati dalle Università tradizionali, non rilevando la circostanza che l'attività formativa in argomento venga erogata con modalità telematiche.

Quanto sopra rappresentato, si ritiene che nel caso in esame ricorrano entrambi i requisiti per l'applicazione del regime di esenzione di cui al n. 20) dell'art. 10 del DPR n. 633 del 1972 in quanto:

- a) l'attività di formazione a distanza resa dalla Università telematica Pegaso è equiparata ad ogni fine alla formazione universitaria tradizionale e, pertanto, riconducibile nell'ambito delle "attività didattiche di ogni genere" di cui alla norma in argomento;
- b) l'istante che eroga la prestazione di formazione on line è una istituzione universitaria riconosciuta con decreto del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca del 20 aprile 2006.

Ne consegue che le somme corrisposte dallo studente per l'iscrizione all'Università telematica istante beneficiano del regime di esenzione dall'Iva previsto dal citato art. 10, n. 20) del DPR n. 633.

2 quesito: il trattamento fiscale ai fini IVA dei servizi on line resi all'Università da terzi.

Per quanto riguarda il secondo quesito si rileva che dall'istanza di interpello e dalla documentazione integrativa pervenuta emerge che l'Università telematica Pegaso ha stipulato con un soggetto terzo (società Alfa S.p.a.) un contratto per la fornitura di infrastrutture tecnologiche e servizi telematici necessari per l'erogazione dell'attività di formazione universitaria a distanza, quali la piattaforma tecnologica didattica attraverso la quale gli studenti accedono alla formazione, il servizio di segreteria studenti ed amministrativa, il monitoraggio formativo, i servizi gestionali ed il materiale didattico in formato digitale fornito dai docenti.

Detti servizi, resi dalla società esterna all'Università, pur essendo strumentali all'attività di formazione universitaria svolta dall'istante, costituiscono prestazioni autonome e distinte dalle prestazioni didattiche.

Pertanto, manca nel caso di specie il presupposto oggettivo ai fini dell'applicazione del regime di esenzione dall'IVA cui al n. 20) dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972.

Ne vale ad una diversa soluzione della problematica in esame il richiamo operato dall'interpellante alla risoluzione n. 133 del 2003, al fine di una interpretazione estensiva della disposizione dell'articolo 10, n. 20) del DPR n. 633.

Dal richiamato documento di prassi, relativo peraltro ad una norma di esenzione diversa da quella in esame, non può trarsi un principio interpretativo che consenta di estendere la norma di agevolazione a prestazioni indispensabili e strumentali per lo svolgimento dell'operazione esente.

La stessa pronuncia precisa che ai fini dell'esenzione non è sufficiente che il servizio fornito sia un elemento indispensabile alla realizzazione di una prestazione esente essendo necessario che lo stesso costituisca un insieme distinto nella sua globalità, idoneo a svolgere le funzioni specifiche ed essenziali delle operazioni per le quali è espressamente prevista l'esenzione.

3 quesito: Ammontare massimo delle tasse e contributi universitari

detraibili dall'IRPEF.

Per quanto riguarda il terzo quesito si fa presente, in via preliminare, che ai sensi dell'art. 1, comma 1, del Decreto Ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, contenente il regolamento d'attuazione dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, "ciascun contribuente, qualora ricorrano obiettive condizioni di incertezza sulla interpretazione di una disposizione normativa di natura tributaria, puo' inoltrare all'amministrazione finanziaria istanza di interpello riguardante l'applicazione della disposizione stessa a casi concreti e personali...".

Come evidenziato dalla medesima Universita' interpellante, la questione da essa prospettata con il quesito in esame "non interessa direttamente l'interpellante", ma riguarda interessi generali degli studenti iscritti.

Ne consegue che relativamente a detto quesito l'istanza di interpello deve considerarsi inammissibile ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Si osserva, peraltro, che la questione in esame non evidenzia dubbi sull'interpretazione di una norma di natura tributaria, ma prospetta una estensione dell'ambito applicativo di una norma di esenzione non consentita in sede amministrativa; d'altra parte l'intervento normativo ipotizzato dall'istante esula dalla competenza dell'Agenzia delle Entrate e comporta valutazioni esclusivamente politiche.

Cio' premesso, si conferma che, sulla base della normativa vigente, le tasse e i contributi universitari per l'iscrizione alle Universita' non statali sono detraibili dall'IRPEF nei limiti previsti dall'articolo 15, comma 1, lett. e) del TUIR, secondo le modalita' indicate con le circolari n. 11 del 1987 e n. 95 del 12 maggio 2000.

La risposta di cui al presente interpello, sollecitata con istanza presentata dalla Direzione Regionale viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.