



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

**DOTTORATO DI RICERCA IN POLITICHE AMBIENTALI, FINANZIARIE,
PREVIDENZIALI E TRIBUTARIE – XXVIII CICLO**

TESI DI DOTTORATO

Aspetti fiscalmente rilevanti della gestione contabile delle Università

Tutor

Prof.ssa Roberta Alfano

Coordinatore

Prof. Fabrizio Amatucci

Candidato

Dott. Domenico Davolos

Anno Accademico 2014/2015

Aspetti fiscalmente rilevanti della gestione contabile delle Università

<i>Introduzione</i>	<i>Pag. 1</i>
<i>Cenni storici sulle leggi di riforma dell' Università italiana</i>	<i>Pag. 3</i>
<i>La legge 240 del 2010. Autonomia e qualificazione giuridica delle Università. Assoggettabilità all' Ires</i>	<i>Pag. 26</i>
<i>Le attuali fonti di finanziamento delle università</i>	<i>Pag. 34</i>
<i>L' attività commerciale delle università</i>	<i>Pag. 46</i>
<i>L' IVA</i>	<i>Pag. 68</i>
<i>La "rivoluzione digitale": l' introduzione della fattura elettronica e dello split payment</i>	<i>Pag. 83</i>
<i>L' Irap</i>	<i>Pag. 121</i>
<i>Le fattispecie di lavoro parasubordinato. Le borse di studio. L' università come sostituto di imposta</i>	<i>Pag. 131</i>
<i>Bibliografia</i>	

Introduzione

L' analisi prende avvio dalla L.240/2010, legge di riforma del sistema universitario italiano, composto da Università private e pubbliche; ed è su queste ultime – per la loro peculiarità di far parte con caratteristiche particolari della galassia della pubblica amministrazione - che è incentrata questa ricerca.

A seguito di quest' ultima riforma, negli Atenei vengono decentrate funzioni amministrative e didattiche prima gestite a livello centralizzato a favore delle strutture denominate “Dipartimenti”, cui, a fronte di una maggiore autonomia dal punto di vista contabile e patrimoniale, vengono però attribuite sempre minori risorse economiche, effetto a cascata delle contrazioni della spesa pubblica. Ne deriva la necessità di ricorrere a forme di finanziamento della ricerca scientifica estranee al finanziamento centrale dello Stato, Ministero e CNR in primis, prevalente fonte di sostentamento della ricerca fino a circa dieci anni fa.

Alle difficoltà di accedere a erogazioni liberali, anche e soprattutto a causa di una legislazione in materia spesso contraddittoria e che non presenta effettivi, cospicui vantaggi per il donatore, gli Atenei hanno dovuto incrementare le poste attive di bilancio offrendo al libero mercato i prodotti che la propria altissima specializzazione (soprattutto per quanto riguarda i dipartimenti di area scientifica all' avanguardia) e la disponibilità di strumentazioni non in possesso di aziende private, rendono appetibili per le aziende: il carattere pubblicistico delle Università offre un alto grado di garanzia di imparzialità, tracciabilità ed autorevolezza nel campo della formazione e delle analisi di laboratorio o forensi (si pensi, a mero titolo di esempio, alle analisi biologiche e chimiche condotte sulle acque minerali per certificarne la potabilità).

Alla gestione contabile delle attività istituzionali tipiche delle Università si affianca la necessità di gestire contabilmente e fiscalmente tale offerta di prodotti sul mercato (cd. attività commerciale delle università), agendo come impresa di diritto privato, e conservando nel contempo le peculiarità di ente pubblico.

Alla luce di quanto su esposto, la ricerca analizza il rapporto tra Università ed imposte nella duplice veste di soggetto passivo delle stesse (ires, iva) e di sostituto di imposta nei confronti non solo del personale docente e tecnico–amministrativo strutturato, ma anche delle tipologie di personale non strutturato ma strettamente legate alle attività istituzionali, didattica e ricerca (borsisti, assegnisti di ricerca, dottorandi, specializzandi, collaboratori occasionali e parasubordinati).

Analizza infine le novità contabili del 2015, consistenti nell' introduzione della fattura elettronica e del sistema del cosiddetto *split payment*, e degli effetti sulla gestione dell' IVA.

Cenni storici sulle leggi di riforma dell' Università italiana

Il lungo cammino che porta alla riforma del 2010 inizia oltre un secolo fa, e naturalmente è specchio delle mutate condizioni sociali, politiche e culturali italiane. Qui di seguito un accenno al susseguirsi di norme di riforma dell'ordinamento universitario italiano dall'Unità alla vigilia della riforma della legge 240/2010¹.

La nascita del sistema universitario nazionale coincide con l'unificazione del paese: in questo momento il tratto caratterizzante è la distribuzione squilibrata degli atenei sul territorio nazionale. Delle 23 università esistenti nel 1870, 17 sono collocate nel Centro-Nord, 3 in Sicilia, 2 in Sardegna e una a Napoli. Si tratta di istituzioni con tradizioni estremamente differenziate, e tale disomogeneità permane del resto molto a lungo.

Durante il ventennio fascista, nonostante il tentativo della riforma Gentile di andare nella direzione dell'autonomia gestionale e amministrativa, gli interventi dei ministri Bottai e De Vecchi negli anni Trenta finiscono con il consegnare alla Repubblica un sistema governato in modo centralistico. L'Università italiana deve essere ricostruita al suo interno: le leggi razziali l'hanno svuotata, mentre le restrizioni economiche, prima, e gli effetti della guerra, poi, hanno fortemente rallentato sia ricerca che didattica.

La nascita della democrazia repubblicana comporta rilevanti modificazioni negli elementi strutturali del sistema universitario italiano.

I decreti luogotenenziali n. 272 del 1944 e il n. 238 del 1945 si limitano a defascistizzare l'ordinamento universitario, cancellando le discriminazioni verso i professori universitari, ripristinando il Consiglio superiore della pubblica istruzione e abrogando i poteri autoritari conferiti

¹ Fonte: sito della Conferenza dei rettori delle Università italiane www.cru.it

al ministro, senza intaccare il corpo essenziale delle leggi e dei regolamenti vigenti rappresentato dai decreti emessi durante il fascismo.

La stessa Costituente dedica assai poca attenzione alla questione universitaria, poiché al centro del dibattito vi sono, piuttosto, il problema del rapporto tra scuola pubblica e scuola privata (per lo più di area cattolica), nonché quello della scolarizzazione. Lo stesso accenno all'Università contenuto nell'articolo 33 della Costituzione, "Le istituzioni di alta cultura, Università ed accademie, hanno il diritto di darsi ordinamenti autonomi nei limiti stabiliti dalle leggi dello Stato", è espresso con una formula scarna, aperta a interpretazioni molteplici, e deriva proprio dal dibattito sul ruolo delle componenti pubblica e privata nel sistema educativo.

Il Piano decennale della scuola (II governo Fanfani, 1958-1962), documento presentato da Amintore Fanfani, si presenta come uno strumento di moltiplicazione delle strutture scolastiche e universitarie, in linea con la filosofia della programmazione espressa dal governo e dall'allora ministro della pubblica istruzione Aldo Moro. Da una parte si comincia a parlare di dipartimenti all'interno delle facoltà, di piani di studio flessibili, di abolizione della distinzione tra insegnamenti fondamentali e insegnamenti complementari, di Consiglio universitario nazionale, di funzioni più elastiche relativamente all'impegno degli assistenti, di una facoltà di magistero delegata alla formazione degli insegnanti, di un nuovo modo di intendere il diritto allo studio. Dall'altra il Piano decennale della scuola produce un indirizzo legislativo centralista, in particolare negli articoli che attribuivano al ministro ampia discrezionalità in materia di contributi ordinari per l'edilizia universitaria e per le attrezzature scientifiche e didattiche, come pure in materia di ripartizione dei posti di

ruolo, fino alla determinazione di procedimenti per l'assegnazione delle cattedre. Il Piano decennale si trasforma ben presto in un progetto assai più limitato, avviato al fallimento. Per un quindicennio l'unico provvedimento legislativo varato, in materia di Università, è la legge 685/61, che consente l'accesso dei diplomati degli istituti tecnici ad alcune facoltà universitarie.

Nel 1962 viene costituita la Commissione Ermini, per l'indagine sullo stato della pubblica istruzione), mentre il ministro Gui propone il DDL 2314/65. Nella relazione allo stesso ministro (IV governo Fanfani), la commissione avanza proposte assai innovative (liberalizzazione completa degli accessi all'Università anche ai cittadini non provvisti di diploma di maturità; maggiore autonomia alle istituzioni universitarie; tripartizione dei titoli di studio: diploma, laurea e dottorato di ricerca; liberalizzazione dei piani di studio; creazione degli istituti policattedra e dei dipartimenti, intesi come strutture didattico-scientifiche di collegamento fra diverse facoltà; istituzione di un Consiglio universitario nazionale, inteso come organismo di coordinamento delle autonomie delle singole Università). Il contenuto del disegno di legge Gui ricorderà solo vagamente queste proposte: risulta infatti cancellato ogni riferimento sostanziale all'autonomia delle Università, e ridotto il ruolo del CUN a semplice organismo di consulenza del ministro. D' altra parte il disegno di legge Gui prevede l'istituzione della laurea abilitante all'insegnamento e - grande novità del progetto - l'istituzione del dipartimento, seppure subordinato alla cattedra e alla facoltà. Dopo un lungo dibattito sulla natura del dipartimento, il disegno cade nel 1967, col finire della legislatura.

Gli anni che vanno dal 1968 al 1973 sono determinanti per gli assetti successivi del sistema, per ciò che viene statuito e, soprattutto, per le

opportunità di discontinuità con il passato che parvero concretizzarsi e che, invece, si dileguarono velocemente.

Finisce, ad esempio, nel dimenticatoio il disegno di riforma del sistema universitario presentato al Senato dal ministro Ferrari Aggradi il 17 aprile 1969², e decaduto alla Camera per la fine anticipata della V legislatura. Il DDL prevedeva ampia autonomia universitaria; l'abolizione delle facoltà e l'attribuzione delle funzioni didattico-scientifiche ai dipartimenti; tempo pieno e accelerazioni di carriera basate sul merito per i docenti; un ruolo estremamente autonomo e autorevole per il CUN. Il disegno di legge 612 tratteggiava dunque un sistema universitario abbastanza moderno, anche se su alcuni punti eccessivamente democraticista. Approvato al Senato, decadde alla Camera - dopo un iter durato tre anni e mezzo - per la fine anticipata della V legislatura.

Nella stessa legislatura viene approvata la legge Codignola³, che apre l'accesso a tutte le facoltà universitarie con qualunque diploma di maturità.

La «Legge blocco» (legge 924/70): blocca a tempo indeterminato i concorsi a cattedra, abolisce la libera docenza, e stabilisce che per istituire nuove Università sia necessaria una legge, mentre prima bastava un provvedimento amministrativo (con ciò si impedisce di fatto la nascita di nuovi Atenei).

La stagione riformista si conclude con un provvedimento d'urgenza⁴, denominato “Misure urgenti per l'Università”, il cui contenuto si caratterizza soprattutto per l'attenzione riposta sulla docenza universitaria.

² *Disegno di Legge 612*

³ *L. 910/69*

⁴ *decreto legge 580/1973*

Il DL 580/73, “Misure urgenti per l'Università”, relatore ministro Malfatti”: delinea una spinta verso la programmazione di nuove università; adozione del tempo pieno, del tempo parziale e del regime delle incompatibilità; spinta al riordinamento della docenza; maggiore attenzione per i rapporti università-mondo del lavoro; posizioni sulla dimensione europea e internazionale dell'istruzione superiore. I provvedimenti restano ancorati al problema del "precedente" (il Testo Unico del 1933); resta irrisolto il contrasto fra fautori e oppositori del numero chiuso e del valore legale dei titoli di studio, così come restano distanti le posizioni sul dipartimento, sul dottorato di ricerca e sulla sperimentazione didattica; non viene detto nulla, inoltre, sull'abolizione o il mantenimento della titolarità della cattedra; infine si deve registrare una generale disattenzione verso i problemi degli studenti, i grandi assenti del progetto riformista.

Il fallimento della riforma universitaria negli anni Sessanta è la perdita di un'opportunità storica per l'Università italiana, costretta in una situazione di ritardo strutturale rispetto agli altri paesi occidentali. ”Mentre nel resto dell'Europa occidentale il sistema di istruzione veniva diversificato, con il preciso scopo di rispondere alla pressione della domanda, attrezzandosi alla massificazione dei processi educativi attraverso l'allargamento dell'offerta educativa con la costituzione di istituzioni postsecondarie non universitarie, in Italia, invece, si lasciavano invariate le caratteristiche organizzative e strutturali del sistema di istruzione superiore”⁵.

L'acceso scontro tra i sostenitori dell'assoluta liberalizzazione degli accessi a sistema invariato e coloro che ritenevano necessaria l'introduzione di differenziazioni strutturali per rispondere all'aumento della domanda si è

⁵ Campano G., *L'università in Italia*, Il Mulino, Bologna 2000, pag. 33.

risolto a favore dei primi, ma senza generare i risultati attesi: la liberalizzazione degli accessi non ha aumentato il numero di laureati nei ceti bassi e le differenze nel livello qualitativo delle Università, a fronte della formale omogeneità dell'offerta educativa, si sono ampliate. Si è ottenuto inoltre il risultato di rafforzare due importanti convincimenti nell'opinione pubblica: in primo luogo che l'istruzione superiore sia un diritto soggettivo che deve essere garantito per definizione a tutti i cittadini; in secondo luogo, che per garantire tale diritto non sia necessario cambiare radicalmente gli assetti organizzativi e strutturali del sistema educativo: mentre il sistema universitario diventava di massa, le caratteristiche strutturali e funzionali rimanevano quelle dell'Università d'élite.

Negli anni Settanta e Ottanta è centrale il problema della docenza. In questo periodo si assiste alla riformulazione, in corso d'opera, di progetti di riforma complessiva e strutturale in interventi di tipo settoriale concentrati sulle tematiche del personale. Del resto, il problema della docenza si presenta pressante a causa di due elementi, uno interno e l'altro esterno al sistema universitario: il primo, la mancata attuazione di quanto disposto dal decreto Malfatti del 1973 in materia di concorsi. Il decreto prevedeva la messa a concorso annuale di 2500 posti di professore ordinario per i successivi tre anni. Di fatto i vincitori della prima tornata presero servizio solo nel novembre del 1975 e i 5000 posti previsti per il 1974 e il 1975 rimasero bloccati e mai banditi. Il secondo fattore, quello esterno rappresentato, invece, dal notevole aumento degli iscritti, che aveva reso più forti le pressioni sul personale docente.

Riguarda il problema della docenza anche il Decreto Pedini⁶, il quale si limita a prorogare la posizione dei precari. Emesso per fronteggiare il

⁶ DL 691/78, conv. in L 840/78

grave problema della docenza (rimasto irrisolto dopo la “legge-blocco”, e aggravatosi col boom di iscrizioni e le difficoltà nelle procedure dei concorsi), decade a causa dell'ostruzionismo parlamentare di radicali, missini e demoproletari. Seguì una seconda versione del decreto che prorogava semplicemente le posizioni dei precari, e questo riuscì ad ottenere il voto favorevole del Parlamento.

Prima della chiusura della VII legislatura viene approvata una legge estremamente significativa, la L. 31/79, istitutiva del CUN. La fretta per l'imminente fine della legislatura dà vita a un organismo di semplice consulenza del ministro, per nulla somigliante ad una struttura autonoma di governo o coordinamento del sistema universitario nel suo complesso. Il CUN viene disegnato come la fotocopia della I sezione del Consiglio superiore della pubblica istruzione, cioè un organo di semplice consulenza del ministro. Al nuovo istituto manca poi un meccanismo di rappresentanza delineato e anche la previsione per la copertura amministrativa, cosicché non somiglia molto a una struttura autonoma di governo (o coordinamento) del sistema universitario nel suo complesso.

I primi anni Ottanta vedono ancora irrisolta la questione della docenza. Il governo sceglie ancora una volta la strada della procedura speciale mediante l'emanazione della legge delega 28/1980, che conduce all'emanazione del DPR 382/1980. Il contenuto di tale normativa si caratterizza per la minuta normazione della carriera e della vita accademica e può essere così riassunto: la carriera accademica viene strutturata in tre fasce (ordinari, associati e ricercatori); vengono istituiti, in via sperimentale e facoltativa, i dipartimenti; viene finalmente istituito il dottorato di ricerca; sono fissate norme sugli obblighi dei docenti e sul tempo pieno/tempo definito; è previsto uno schema di regolamento contabile “tipo”, cui le

singole Università non possono derogare nei punti principali; vengono previsti i piani di sviluppo dell'Università; è dettata una normativa transitoria per l'inquadramento delle nuove posizioni del personale docente in servizio.

La prima metà degli anni Ottanta è caratterizzata, soprattutto, dalla messa in opera del combinato disposto dalla 382/80 e, a tal proposito, vengono emanati il DPR 371/82, sul regolamento contabile delle Università e la legge 590/82, che riaprirà una stagione di proliferazione di nuove Università e statizzazione di Università libere.

“La questione della riforma universitaria resta sullo sfondo, in realtà considerata intrattabile dalla gran parte degli attori decisionali – soprattutto a livello parlamentare e governativo – i quali sembrano optare per interventi di tipo settoriale. In questo senso, la IX legislatura – se si caratterizza per la presentazione di una serie notevole di proposte di legge aventi per oggetto il diritto allo studio, gli ordinamenti didattici e, finalmente, l'autonomia universitaria – dal punto di vista delle decisioni approvate registra un magro risultato”⁷.

Tra gli anni Ottanta e Novanta il dibattito si sposta intorno all'autonomia. Sul finire degli anni Ottanta vengono finalmente approvate, nel giro di pochi mesi, tre leggi assolutamente significative e innovative, in grado di rompere la soluzione di continuità con la struttura organizzativa del sistema e della politica universitaria italiana.

La legge 168/89 istituisce il ministero dell'Università e della Ricerca scientifica e tecnologica (MURST), sottraendo alla Direzione per l'istruzione universitaria del ministero della Pubblica Istruzione le competenze che gli erano state proprie per un secolo. È importante

⁷ Capano G., *La politica universitaria*, il Mulino, Bologna, 1998, pag. 108.

soprattutto il riconoscimento dell'autonomia statutaria, amministrativa, finanziaria e didattica dell'Università. Ai singoli Atenei viene attribuita la facoltà di darsi propri statuti, qualora la legge generale sull'autonomia non fosse stata approvata entro un anno dall'emanazione della 168/89. Ciò ha permesso di evitare che il processo di autonomizzazione venisse bloccato dalla fine della congiuntura politica favorevole: in effetti, la legge generale sull'autonomia universitaria non è stata mai approvata dal Parlamento italiano mentre, dopo una fase di avvio piuttosto lenta, le Università hanno cominciato ad emanare i propri statuti e regolamenti.

La legge 341/90 riguarda gli ordinamenti didattici. È significativa soprattutto per l'introduzione della tripartizione degli studi universitari (trent'anni dopo la prima proposta in un atto ufficiale del parlamento italiano), che affianca alla laurea e al dottorato di ricerca il diploma universitario (conseguibile attraverso un ciclo di istruzione breve, biennale o triennale, che consente in linea di principio il trasferimento al corso di laurea); la soppressione, per tutti i nuovi vincitori di concorso, della cosiddetta titolarità delle cattedre; la concessione di autonomia regolamentare sulla didattica alle università (pur mantenendo fermi gli ordinamenti didattici nazionali); la possibilità di inserire i crediti didattici; l'istituzione del tutorato.

La legge 390/91, infine, riguarda il diritto allo studio. Abolisce le Opere universitarie, istituisce borse di studio per i capaci ed i meritevoli privi di mezzi, demanda l'attuazione della politica di diritto allo studio alle regioni e alle istituzioni universitarie. L'attuazione del disegno autonomistico previsto da queste leggi prosegue, fra molte difficoltà e resistenze, negli anni successivi, specialmente nelle leggi finanziarie per il 1994 e il 1996, che sanciscono rispettivamente l'autonomia finanziaria (o

budgetaria), e quella per la gestione del personale (si abolisce la pianta organica nazionale del personale universitario). La messa in opera del disegno riformatore trova però un freno sia in questioni procedurali, sia nella già ricordata tendenza ad opporsi ai cambiamenti, o comunque a non favorirli, da parte di molte istituzioni universitarie, che sembrano non scorgere le opportunità insite nella legislazione di riforma. Paradossalmente, la spinta per l'attuazione del disegno autonomistico proviene ancora una volta dal centro del sistema: con una serie di disposizioni contenute nelle leggi finanziarie per il 1994, il 1996 e il 1997 vengono ridisegnati alcuni elementi essenziali del sistema universitario e vengono incentivate le Università a perseguire comportamenti consoni allo schema autonomistico delineato dalla legislazione.

La legge 537/93 sancisce la responsabilizzazione finanziaria delle Università mediante l'introduzione del *lump sum budget*: sono i singoli Atenei a decidere come allocare le risorse ottenute (le quali derivano, per la maggior parte, dalla spesa pubblica). Si lascia, inoltre, una seppur minima autonomia nello stabilire l'ammontare delle tasse d'iscrizione. Con tale legge, infine, si istituisce l'Osservatorio per la valutazione del sistema nazionale universitario.

La legge 549/95 delega alle Università le decisioni concernenti la composizione del personale.

La legge 662/96 attribuisce al ministro dell'Università il potere di separare organicamente le Università che abbiano superato il tetto dei 40 mila iscritti.

Dal 1996 al 2000 si rintracciano le tappe della riforma. A partire dal 2001-2002 tutte le Università italiane dovrebbero iniziare ad attuare il nuovo sistema, comunemente definito come 3+2.

Nel febbraio del 1997 viene costituita una Commissione ministeriale di studio coordinata da Guido Martinotti, incaricata di formulare proposte per l'attuazione dell'autonomia didattica. La legge delega 59/97 delegifica alcune importanti materie delegando al governo, tra le altre cose, la ristrutturazione del sistema della ricerca scientifica, lo sviluppo e la programmazione del sistema universitario, l'istituzione del Consiglio nazionale degli studenti, gli interventi per il diritto allo studio.

La legge 127/97 (artt.95 e ss.) modifica la disciplina dei curricula didattici, stabilendo che l'ordinamento dei corsi di diploma, di laurea, e delle scuole di specializzazione "è disciplinato dagli Atenei, [...] in conformità con i criteri generali definiti, nel rispetto della normativa comunitaria vigente in materia, sentiti il Consiglio universitario nazionale e le Commissioni parlamentari competenti, con uno o più decreti del ministro dell'Università e della ricerca scientifica e tecnologica, di concerto con gli altri ministri interessati " (art 17, comma 95). La legge determina la nuova composizione del CUN e le relative competenze.

Il 9 dicembre 1997 viene resa pubblica la cosiddetta bozza Martinotti, il rapporto finale della Commissione intitolato "Autonomia didattica e innovazione dei corsi di studio a livello universitario e post-universitario". Come affermato nella prima parte del documento, vista la complessità raggiunta dal sistema accademico "si è scelta la strada di una pluralità di interventi/strumenti parziali, da attivare contestualmente, in funzione di obiettivi determinati, comunque riconducibili ad un disegno generale di riforma". La seconda parte contiene i principi organizzativi generali che hanno guidato il lavoro del gruppo, presentati come le caratteristiche che il sistema universitario dovrebbe avere al termine del processo di innovazione:

- ✓ Contrattualità del rapporto studenti-Ateneo.
- ✓ Differenziazione competitiva tra gli Atenei.
- ✓ Pluralità dell'offerta formativa ed eliminazione del concetto di fuori-corso, sostituito dalla formazione *lifelong*, cioè lungo tutta la durata della vita.
- ✓ Flessibilità curricolare.
- ✓ Mobilità delle risorse umane (eliminazione della rigida corrispondenza tra docente e cattedra).
- ✓ Accredimento dei corsi di studio (sistema di certificazione basato sul valore culturale del titolo di studio, sulla rispondenza alla domanda sociale ed economica e sull'adeguatezza delle risorse disposte dagli Atenei).
- ✓ Adozione del sistema dei crediti.
- ✓ Innovatività dal basso, in un sistema in cui è permesso tutto ciò che non è vietato.
- ✓ Adozione di sistemi di valutazione.
- ✓ Nuovi strumenti di coordinamento e di capacità conoscitiva degli scenari economici (all'osservatorio dei dati già attivo presso il MURST dovrà aggiungersi un osservatorio della domanda).

La terza parte della relazione contiene le proposte di intervento vere e proprie. I punti principali sono due: il sistema dei crediti e i *curricula*. “Le strutture didattiche assegnano ad ogni insegnamento un credito che viene riscosso da studenti e studentesse iscritti al corso di insegnamento e che abbiano superato la corrispondente prova d'esame. La studentessa o lo studente è quindi ammesso all'esame finale del corso di studi quando abbia totalizzato una somma di crediti non inferiore a quella stabilita per i singoli corsi”. I crediti devono sostituire la definizione dei corsi in annualità e ore per rispondere all'articolarsi delle autonomie dei singoli Atenei, alla

maggior complessità dei percorsi formativi, alla domanda (proveniente da una pluralità di soggetti) di una loro maggior flessibilità e fruibilità, alla necessità di una codificazione comune, all'esigenza di incrementare i rapporti tra le istituzioni universitarie sia italiane che europee. A tal proposito è opportuno che il sistema di crediti adottato sia coerente con quello europeo, l'ETCS, nel quale i crediti sono valori numerici da 1 a 60, associati alle unità di corso per descrivere il carico di lavoro totale che ciascuna unità di corso richiede. Per quanto riguarda la struttura dell'ordinamento didattico la bozza prevede la possibilità che i singoli Atenei avviino un livello intermedio detto certificato universitario di base, non finalizzato a formare una specifica professionalità e un livello post-diploma o post-laurea con un impegno di almeno 60 crediti, a carattere professionalizzante, che può assumere la dizione di master, diploma di studi superiori specialistici o altra. I cicli di studio di lunga durata devono essere organizzati in vari livelli successivi, in modo che chi non li conclude possa comunque utilizzare tutto il percorso compiuto con esito positivo. Infine, le scelte degli studenti vanno aidate con attività di orientamento e tutorato, ma anche con un'organizzazione dei curricula che, anziché separare nettamente fin dall'inizio le diverse opzioni, attui una differenziazione progressiva.

Il 25 maggio 1998, alla Sorbona, il ministro Berlinguer firma coi ministri dell'istruzione francese, inglese e tedesco una dichiarazione congiunta su "L'armonizzazione dell'architettura dei sistemi di istruzione superiore in Europa". Ecco alcuni passaggi significativi: "Il riconoscimento internazionale e il potenziale d'attrazione dei nostri sistemi sono direttamente connessi alla loro trasparenza esterna ed interna. Sembra emergere un sistema in cui due cicli universitari principali, uno di primo ed

uno di secondo livello, saranno riconosciuti ai fini dell'equiparazione e dell'equivalenza in ambito internazionale. Gran parte dell'originalità e della flessibilità sarà ottenuta attraverso l'utilizzazione dei crediti e dei semestri"(...)"Gli studenti dovranno poter entrare nel circuito universitario in qualsiasi momento della loro vita professionale provenendo dagli ambiti più diversi".

Il passaggio successivo è costituito dalle due note di indirizzo (prima e seconda nota sull'autonomia didattica) inviate dal ministro Berlinguer ai rettori: si tratta di documenti politici, che non hanno valore normativo. La prima (16 giugno 1998) richiama la legge 127/97 e anticipa l'emanazione di una seconda nota che definisca l'architettura generale del sistema universitario. Inoltre anticipa la denominazione delle cinque macro-aree e rammenta ai rettori le innovazioni immediatamente attivabili in base alla normativa vigente. La seconda (16 ottobre 1998) delinea l'architettura del sistema universitario come cornice vincolante per i "decreti di area". Il punto principale è l'articolazione dei corsi di studio su due livelli. Il primo livello, di durata triennale (equivalente ad un carico didattico di 180 crediti), "ha per obiettivo di fornire allo studente una formazione culturale e professionale compiuta, spendibile sul mercato del lavoro, tale da poter dare accesso, di norma, alle attività per le quali attualmente si richiede la laurea, salvo specifiche e motivate eccezioni". Il secondo livello durerà due anni, per un ulteriore carico didattico di 120 crediti; i corsi di secondo livello "hanno per obiettivo una formazione culturale e professionale comprensiva della specializzazione".

Dopo poche settimane ci saranno le dimissioni di Prodi è il ministro Ortensio Zecchino a firmare il DM 18 dicembre 1998, con il quale vengono costituiti i gruppi di lavoro per i "decreti di area", con i quali si

definiscono gli obiettivi formativi di ciascun corso di una determinata area e si configurano i contenuti minimi qualificanti per i singoli *curricula*, lasciando ampia libertà all'autonoma determinazione da parte degli Atenei.

Il 19 giugno 1999 viene firmata a Bologna, da tutti i ministri europei dell'istruzione superiore, una dichiarazione congiunta su "Lo spazio europeo dell'istruzione superiore", che ribadisce la validità del cosiddetto 3+2 e del sistema dei crediti.

La legge 370/99 invita le singole Università (pena l'esclusione per tre anni dal riparto dei fondi relativi alla programmazione universitaria), ad istituire dei Nuclei di valutazione d'Ateneo, cui attribuisce la facoltà di acquisire i dati richiesti e di consultare gli studenti, sollecitandoli a presentare al ministero una relazione annuale. All'esistente Osservatorio per la valutazione del sistema universitario, la legge sostituisce il Comitato nazionale per la valutazione del sistema universitario, che ha anche il compito di fissare i criteri generali per la valutazione (della didattica, della ricerca, dell'amministrazione, degli interventi a sostegno degli studenti, del corretto utilizzo delle risorse pubbliche, ecc.).

Il decreto ministeriale sull'autonomia didattica viene emanato dal ministro Zecchino il 3 novembre 1999⁸. Come si legge all'articolo 2 "il presente regolamento detta disposizioni concernenti i criteri generali per l'ordinamento degli studi universitari e determina la tipologia dei titoli di studio rilasciati dalle Università. Ai fini della realizzazione dell'autonomia didattica [...], le Università, con le procedure previste dalla legge e dagli statuti, disciplinano gli ordinamenti didattici dei propri corsi di studio in conformità con le disposizioni del presente regolamento e di successivi decreti ministeriali".

⁸ DM 509/99

I Decreti ministeriali 4 agosto e 28 novembre 2000 (durante il governo Amato): individuano rispettivamente le 42 classi delle lauree e le 104 classi delle lauree specialistiche;

Febbraio 2001: Testo Unico in materia di Università. Unificherà 350 leggi, cioè la normativa universitaria stratificata in sette decenni di leggi (il precedente Testo Unico sulla pubblica istruzione era del 1933), predisposto dalla Commissione presieduta da Sabino Cassese.

Per quanto attiene la contabilità, la Legge n. 240/2010 , il DL 1/2012, ed il D.Lgs 18/2012 introducono nell' Università anche nuove regole, introducendo il Bilancio unico, il sistema di contabilità economica patrimoniale ed analitica (COEP), il sistema di Tesoreria Unica. L' utilizzo della contabilità economica patrimoniale comporta per le università di disporre di un utile strumento di programmazione, di particolare interesse in periodi in cui le risorse diminuiscono. Tale evoluzione del modello contabile interessa tutto l'ateneo e non solo le strutture organizzative interne che si occupano di contabilità, è infatti chi pone in essere le operazioni (il documento amministrativo/gestionale) che conosce i dettagli utili alla contabilità.

Una simile "rivoluzione", il passaggio dal sistema di contabilità finanziaria a quello economico patrimoniale , ispirato a criteri di rilevazione economica, pone problematiche di ordine culturale, organizzativo e tecnico, che vanno ben oltre la semplice problematica dell'apprendimento della contabilità generale: la conoscenza e l' utilizzo del bilancio unico d'ateneo, della competenza economica e la contabilità economico patrimoniale ed analitica, il concetto di budget, la gestione accentrata delle risorse liquide delle università, comprese quelle dei dipartimenti e degli altri centri dotati

di autonomia gestionale, erano fenomeni sconosciuti nella gestione contabile degli atenei.

La riforma dell' organizzazione contabile delle università rientra nell' ampia previsione normativa della legge del 31 dicembre 2009 n. 196 Legge di contabilità e finanza pubblica Pubblicato in G.U. n. 303 del 31 dicembre 2009, la quale, all' art. 1, prevede che: *“Le amministrazioni pubbliche: concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica, e ne condividono le conseguenti responsabilità.”*, dove per armonizzazione si intende il processo di riforma degli ordinamenti contabili pubblici, che è diretto a rendere i bilanci delle P.A. omogenei, confrontabili ed aggregabili. Per le diverse articolazioni dell' organizzazione statale tale processo di armonizzazione è dettato da una serie di disposizioni legislative a seconda dell'ente; la legge 240/2010 riguarda le università.

Il processo di armonizzazione dei conti pubblici si realizza tramite la pubblicazione di decreti legislativi che prevedano l' adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche; la definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi; l' adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, al fine di rendere più trasparenti e significative le voci di bilancio

dirette all'attuazione delle politiche pubbliche; l'adozione di un sistema unico di codifica dei singoli provvedimenti di spesa correlati alle voci di spesa riportate nei bilanci; l'affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico patrimoniale che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione; l'adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati; la definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri.

L'articolo 3 del decreto legislativo n. 118 del 2011 prevede che, a decorrere dal 1° gennaio 2015, le amministrazioni pubbliche territoriali e i loro enti strumentali in contabilità finanziaria conformano la propria gestione a regole contabili uniformi definite sotto forma di principi contabili generali e di principi contabili applicati; tra i quali merita particolare attenzione il principio contabile generale della competenza finanziaria, che costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni).

Sia il D.Lgs 91/2011 concernente le altre amministrazioni pubbliche che il decreto legislativo 118/2011 prevedono la sperimentazione di una nuova configurazione del principio della competenza finanziaria, cd. "potenziata", secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, sono registrate nelle scritture contabili nel momento in cui l'obbligazione sorge ma con l'imputazione all'esercizio nel

quale esse vengono a scadenza. La corretta applicazione di tale principio, consente di: conoscere i debiti effettivi delle amministrazioni pubbliche; evitare l'accertamento di entrate future e di impegni inesistenti; rafforzare la programmazione di bilancio; favorire la modulazione dei debiti secondo gli effettivi fabbisogni; avvicinare la competenza finanziaria a quella economica⁹, disciplinando l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, al fine di assicurare il coordinamento della finanza pubblica attraverso una disciplina omogenea dei procedimenti di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo.

La legge 240/2010 prevede all' art. 5 prevede tra gli obiettivi: la revisione della disciplina concernente la contabilità, al fine di garantirne: coerenza con la programmazione triennale di ateneo; maggiore trasparenza ed omogeneità, e di consentire l'individuazione della esatta condizione patrimoniale dell'ateneo e dell'andamento complessivo della gestione, la previsione di meccanismi di commissariamento in caso di dissesto finanziario degli atenei; inoltre: *“nell'esercizio della delega il Governo si attiene ai seguenti principi e criteri direttivi: introduzione di un sistema di contabilità economico patrimoniale e analitica, del bilancio unico, del bilancio consolidato di ateneo...adozione di un piano economicofinanziario triennale al fine di garantire la sostenibilità di tutte le attività dell'ateneo”*;

Il D. Lgs 27 gennaio 2012 , n. 18 Introduce un sistema di contabilità economicopatrimoniale e analitica, il bilancio unico ed il bilancio consolidato nelle università, a norma dell'articolo 5, comma 1, lettera b), e 4, lettera a), della legge 30 dicembre 2010, n. 240.

Le università sono tenute alla predisposizione di un apposito prospetto, da allegare al bilancio unico di previsione annuale autorizzatorio

⁹ si veda in proposito il sito web <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e->

ed al bilancio unico d'esercizio, contenente la classificazione della spesa complessiva per missioni e programmi; le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate. I programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire le finalità individuate nell'ambito delle missioni. Con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono stabiliti l'elenco delle missioni e dei programmi, nonché i criteri cui le università si attengono ai fini di una omogenea riclassificazione dei dati contabili.

Le università strutturano il bilancio unico d'ateneo di previsione annuale, coerentemente con la propria articolazione organizzativa complessiva, ivi inclusa quella riferibile alle funzioni di didattica e ricerca, in centri di responsabilità dotati di autonomia gestionale, tra i quali i Dipartimenti, ai quali è attribuito un budget economico e degli investimenti autorizzatorio.

Il singolo ateneo è un'entità unica e unitaria, pertanto devono essere unici il suo bilancio di previsione annuale e unico il suo bilancio d'esercizio. Tali documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare determinati ricavi alla copertura solo di determinati costi o determinate fonti alla copertura solo di determinati impieghi, salvo diverse disposizioni normative. È l'insieme dei proventi/fonti che finanzia l'ateneo e che sostiene la totalità dei costi/impieghi.

Il budget è lo strumento di programmazione dell'esercizio, serve da guida alla gestione, anche se nell'ambito delle università è stato attribuito

un vincolo autorizzatorio: è un documento contabile amministrativo che opera sul piano quantitativo – monetario , necessariamente accompagnato da valori non monetari, che traduce in termini economico finanziari il programma di un periodo di gestione futuro. Il budget generale di ateneo (prima detto bilancio preventivo)– è il risultato dell’aggregazione di diversi budget settoriali relativi ai diversi centri di responsabilità o funzioni dell’ateneo. Si distingue tra Budget economico (previsione dei costi e ricavi di competenza dell’esercizio, con possibilità di variare a seconda delle esigenze informative e di controllo della direzione aziendale) e Budget degli investimenti (programmazione pluriennale che tiene conto di investimenti e rinnovo delle immobilizzazioni), considerati in un arco di tempo pluriennale

La logica di costruzione del budget presuppone la conoscenza dei fondamenti di analisi e determinazione dei costi : il budget elabora, secondo vari criteri, i costi futuri, i quali sono poi destinati ad essere confrontati con quelli consuntivi nell’ambito della contabilità analitica. Il bilancio unico di ateneo “assegna” un “budget economico” ed un “budget degli investimenti” ad ogni centro di responsabilità, centri di responsabilità che operano nell’ambito della propria autonomia e dei “budget” assegnati, utilizzando un unico bilancio e data base, un piano dei conti, un’anagrafica unica; i budget sono “assegnati” ai centri di responsabilità e non più “trasferiti”.

Il bilancio unico d'ateneo di esercizio è predisposto in modo tale da essere di concreta utilità per il maggior numero di destinatari, i quali nella attendibilità ed imparzialità dei dati in esso esposti trovano la base comune per la composizione degli interessi contrapposti . Tra i principali soggetti che hanno interesse a conoscere in modo attendibile e completo la situazione economico-patrimoniale e finanziaria prospettica e consuntiva

dell'ateneo è possibile includere gli enti finanziatori (Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, Unione Europea, soggetti pubblici e privati, ecc.), che hanno interesse affinché le risorse messe a disposizione siano utilizzate per i fini istituzionali dell'ateneo o per le finalità specifiche da essi indicate.

L'excursus storico – normativo fin qui esaminato dimostra come al cambiare delle regole che cambiano influisce anche sulla gestione delle università, inducendo gli atenei a nuovi approcci operativi. Il cambiamento, in sintesi, non è solo normativo, ma anche e soprattutto culturale: si va verso una conduzione sempre più aziendale dell' università, e ciò determina, al contempo, l' esigenza di un nuovo approccio informativo-contabile per supportare il processo decisionale e l'erogazione di un servizio che risulti adeguato alle mutevoli condizioni sociali, politiche ed ambientali

In chiusura, si può sintetizzare il percorso delle riforme del sistema universitario con le parole che il Presidente della Conferenza dei Rettori delle Università Italiane (CRUI), prof. Gaetano Manfredi, ha pronunciato solo pochi giorni fa: *«Il tema fondamentale, aggiunge Manfredi - è rafforzare il sistema nazionale, sia aumentando la capacità di attrarre i giovani attraverso un sistema più efficiente di diritto allo studio, sia attraverso una maggiore offerta didattica che guardi in particolare alle lauree professionalizzanti, quelle maggiormente in grado di garantire un lavoro una volta terminati gli studi. È inoltre importante che le nostre università non siano solo centri di formazione e ricerca, ma agenti sociali ed economici, motori dello sviluppo e della trasformazione dei territori e*

della società. Per questo occorre favorire le potenzialità relazionali tra atenei e mondo economico»¹⁰.

¹⁰ Dall' intervista rilasciata dal Prof. Manfredi Presidente della CRUI ad Italia oggi il 16/3/2016

*La legge 240 del 2010. Autonomia e qualificazione giuridica delle Università.
Assoggettabilità all' IRES*

La legge 30 dicembre 2010, n. 240 “Norme in materia di organizzazione delle università, di personale accademico e reclutamento, nonché delega al Governo per incentivare la qualità e l'efficienza del sistema universitario”, che da ultimo ha riformato il sistema universitario italiano, al primo comma dell'articolo 1 recita: “Le università sono sede primaria di libera ricerca e di libera formazione nell'ambito dei rispettivi ordinamenti e sono luogo di apprendimento ed elaborazione critica delle conoscenze”; al comma 1 dell'articolo 2 prevede: “In attuazione delle disposizioni di cui all'articolo 33 e al titolo V della parte II della Costituzione, ciascuna università opera ispirandosi a principi di autonomia e di responsabilità”.

Principi di autonomia e responsabilità, come abbiamo già visto, erano stati richiamati dall'articolo 6 comma 1 della legge 9 maggio 1989, n. 168, (che istituiva il M.U.R.S.T., Ministero per la Università e la Ricerca Scientifica e Tecnologica): “Le università sono dotate di personalità giuridica e, in attuazione dell'articolo 33 della Costituzione, hanno autonomia didattica, scientifica, organizzativa, finanziaria e contabile; esse si danno ordinamenti autonomi con propri statuti e regolamenti”; con il decreto legislativo e febbraio 1993, n. 29 le università vengono qualificate giuridicamente come “amministrazioni pubbliche non statali” (art. 1 comma 2), superando così il dettato del Testo Unico sull'istruzione superiore, approvato con regio decreto n. 1592 del 21 agosto 1933, che, qualificando le Università come enti periferici dello Stato, le sottoponeva ad un pressante controllo da parte del Ministero di riferimento e, soprattutto, della Corte dei Conti.

Va a questo punto rammentato che la legge 240 del 2010, pur richiamando i principi di autonomia e responsabilità, nell'indicare uno

“schema tipo” di organizzazione al contempo ne definisce in maniera piuttosto rigida i margini entro cui essa può esplicarsi; il richiamo alle recenti restrittive norme di bilancio rischia di frenare lo sviluppo di investimenti soprattutto nei nuovi settori, come ad esempio *start up* o *spin off*, che potrebbero richiedere investimenti non produttivi. La previsione dei primi due commi dell’ articolo 2 di tale legge, “Sulla base di accordi di programma con il Ministero dell’istruzione, dell’università e della ricerca, di seguito denominato «Ministero», le università che hanno conseguito la stabilità e sostenibilità del bilancio, nonché risultati di elevato livello nel campo della didattica e della ricerca, possono sperimentare propri modelli funzionali e organizzativi, ivi comprese modalità di composizione e costituzione degli organi di governo e forme sostenibili di organizzazione della didattica e della ricerca su base policentrica, diverse da quelle indicate nell’ articolo 2. Il Ministero, con decreto di natura non regolamentare, definisce i criteri per l’ammissione alla sperimentazione e le modalità di verifica periodica dei risultati conseguiti” lascia facilmente intuire la preponderanza dell’ istituto del controllo centrale sulla reale possibilità delle Università di sperimentare nuovi modelli organizzativi propri.

Quanto alla natura giuridica degli Atenei, la peculiarità dei compiti che un’ Università svolge, il suo perseguimento di fini di interesse generale, e perciò non dello Stato, non rendono univoca in dottrina la qualificazione delle Università nella galassia delle articolazioni dell’ organizzazione della cosa pubblica: se non ricorrono pienamente i requisiti degli enti strumentali (non essendo per loro natura funzionali all’ assolvimento di funzioni tipiche del Ministero di riferimento), né quelli degli enti pubblici economici (non essendo preposti alla produzione di beni e servizi), una definizione potrebbe essere quella di ente pubblico, non strumentale, non economico, in

condizione di autonomia funzionale. Dall' inserimento tra le amministrazioni pubbliche, il cui costo grava sul bilancio statale, derivano i vincoli ed i limiti imposti dalla normativa statale particolarmente in materia di contenimento della spesa pubblica¹.

Le considerazioni sin qui esposte hanno valore anche per le Università non statali, quelle cioè finanziate in misura non maggioritaria dallo Stato: le caratteristiche pubblicistiche e le corrispondenze nei compiti, nelle funzioni, nei titoli di studio rilasciati "aventi valore legale" al pari delle Università statali, consentono, secondo dottrina maggioritaria, di inquadrare anche questo tipo di Atenei nella categoria di ente pubblico, non strumentale, non economico, provvisti di autonomia funzionale.

La dottrina minoritaria, così come la giurisprudenza, si esprime in maniera non univoca, preferendo individuare caso per caso, Università per Università, la sussistenza dei requisiti sufficienti e necessari alla qualificazione di "ente pubblico".

Una considerazione a parte meritano le cosiddette "Università telematiche", di recente istituzione, disciplinate dall' articolo 26 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 e dal regolamento attuativo ministeriale del 17 aprile 2003, alle quali giurisprudenza e dottrina applicano le medesime motivazioni utilizzate per la qualificazione delle Università non statali, sebbene gli atenei telematici manchino, per loro natura, tra i compiti istituzionali, dell' aspetto relativo alla ricerca scientifica, che è indubbiamente uno dei principali aspetti della vita universitaria.

¹ Nella seconda metà degli anni 90 si diffonde l' idea di svincolare le istituzioni universitarie dal proprio ruolo di enti pubblici, trasformandole in "fondazioni universitarie" di diritto privato, ma tale orientamento non riscuote seguito. Poi entra in vigore la legge 240/2010.

Analogamente, agli enti pubblici nazionali di ricerca (Consiglio Nazionale delle ricerche, Istituto nazionale di Fisica Nucleare, Osservatori astronomici, astrofisici e vesuviano, istituzioni pubbliche di ricerca a carattere non strumentale) è stata riconosciuta autonomia scientifica, organizzativa, finanziaria e contabile; ma anche in questo caso i limiti posti dal legislatore tramite l'individuazione "della missione e degli specifici obiettivi di ricerca per ciascun ente", e la presenza di rappresentanti di nomina governativa nei consigli di amministrazione di tali enti².

La legge 240 del 2010 si propone quindi come una legge di riforma che valorizza, attraverso l'introduzione di moderni sistemi di valutazione delle *performance* e dei risultati economici, il buon andamento della gestione delle Università, che devono tendere al raggiungimento di veri e propri obiettivi di produzione (soprattutto nel campo della ricerca) che dovrebbero favorire, con l'assegnazione di maggiori risorse economiche, quelle componenti (docenti) e strutture (dipartimenti)³ che maggiormente concorrono al conseguimento dei risultati⁴.

L'esiguità delle risorse economiche disponibili rischia di mortificare tale tendenza; da qui la necessità di ricorrere a fonti di finanziamento,

² art. 1 comma 1 lettera a) L. 27 settembre 2007, n. 165

³ L'attività di ricerca è ormai quasi tutta demandata ai dipartimenti universitari che, per effetto della riforma, pur conferendo il proprio nel bilancio di ateneo, agiscono per la quasi totalità delle attività in regime di autonomia decisionale, contabile e patrimoniale.

⁴ Non è questa la sede per analizzare i criteri di valutazione degli atenei italiani, che dovrebbero tener conto delle diverse realtà, tra atenei di antica fondazione e strutture di recente istituzione (nelle prime di solito afferiscono docenti di maggiore anzianità e quindi con un costo del personale medio che in percentuale incide fortemente sui budget), della distinzione tra facoltà umanistiche e facoltà scientifiche (queste ultime hanno minore difficoltà ad accedere a finanziamenti o a sponsorizzazioni da parte di enti e soggetti privati, pressochè interessati a sviluppare rapporti solo con strutture universitarie operanti nel campo delle tecnologie) per tendere a riequilibrare tale dislivello e consentire comunque lo sviluppo della ricerca anche nelle aree tematiche poco produttive dal punto di vista del ritorno economico ma di alto livello culturale.

soprattutto della ricerca, esterne al sistema statale, anche con forme giuridiche (consorzi, associazioni temporanee di scopo, *spin off*, *start up*, brevetti) un tempo non molto lontano sconosciute al mondo accademico; la necessità inoltre di offrire prodotti vendibili sul mercato come vera e propria realtà produttiva di eccellenza (attività commerciale delle università).

Dalla complessità e varietà di tali situazioni, dalla sempre maggiore necessità di ricorrere a forme di contratto di lavoro parasubordinato o a tempo definito discende – per la molteplicità e la complessità delle posizioni – le necessità di un’ aggiornata gestione fiscale, non più limitata alla mera contabilità legata alle retribuzioni dei dipendenti, ma ad un sistema sempre più vicino a quello di un’ azienda.

Nella suddivisione in categorie operata dal d.p.r. 22 dicembre 1986, testo unico delle imposte sul reddito⁵, le Università vengono fatte rientrare nella categoria degli enti non commerciali, sia pure con il distinguo che non esercitano “prevalentemente” tale attività. Atteso che l’ IRES colpisce il reddito complessivo netto, in dottrina è stato posto il dubbio se essa abbia come soggetto passivo le amministrazioni statali; lo Stato, infatti, diverrebbe – sia pure con sue diverse articolazioni – nello stesso tempo soggetto impositivo e passivo nei confronti dell’ IRES. Tale dubbio è stato fugato dalla considerazione dottrinale che il t.u.i.r. è stato formulato con dizione ampia proprio al fine di evitare che la tassatività delle definizioni consentisse il formarsi di un tipo di ente che sfuggisse all’ imposizione; dottrina maggioritaria ritiene che non vi sia motivo per ritenere che, al ricorrere dei presupposti, la norma tributaria non si applichi anche allo Stato

⁵ società ed enti commerciali, enti non commerciali, società ed enti commerciali non residenti, enti non commerciali non residenti

quale organizzazione; ed a supporto di questa tesi va rilevato che quando la norma intende prevedere la non assoggettabilità dello Stato-organizzazione ad un' imposta, tale esclusione viene espressamente prevista nel testo della norma stessa, a ribadire come anche lo Stato non sfugga alla regola generale.

Incrociando l' art. 74 del t.u.i.r., che prevede al comma 1 *“Gli organi e l' amministrazione dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica... ..non sono soggetti all' imposta”*, ed al comma 2 *“Non costituiscono esercizio di attività commerciale: a)l' esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici...”* con il dettato costituzionale dell' art. 33 *“L'arte e la scienza sono libere e libero ne è l'insegnamento.”* e, di conseguenza, non “appartengono” allo Stato; *“La Repubblica detta le norme generali sull'istruzione ed istituisce scuole statali per tutti gli ordini e gradi.”* *“Le istituzioni di alta cultura, università ed accademie, hanno il diritto di darsi ordinamenti autonomi nei limiti stabiliti dalle leggi dello Stato.”* , ancora una volta viene ribadito il carattere di non commercialità dell' attività istituzionale delle Università. Il che non esclude che possano porre in essere ulteriori attività a carattere commerciale che rispondendo a diversi requisiti possono avere diverso trattamento dal punto di vista fiscale: le attività svolte nell' esercizio di funzioni statali non saranno assoggettate all' imposta, mentre lo saranno (rientrando nel reddito complessivo) quelle svolte in regime privatistico, sulla base di rapporti contrattuali o convenzionali.

Il reddito complessivo è definito dall' art. 143 del t.u.i.r.⁶; il successivo articolo 144 individua le regole per determinarlo. In quest'

⁶ comma 1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a

ultimo articolo è espressa la previsione del comma 2 “*Per l'attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata*”.

Analogamente agli altri enti non commerciali, anche per le Università vige la regola secondo cui i redditi provenienti dalle varie fonti previste dall' art. 144 del t.u.i.r. non si fondono nell' unico valore definito “reddito di impresa”, ma – come accade per le persone fisiche – ogni categoria di reddito mantiene la propria identità, utile ad individuare il diverso criterio di quantificazione della relativa base imponibile.

Nel caso svolga, oltre all' attività istituzionale “prevalente” anche attività commerciale, l' università si trova nella posizione di produrre, relativamente alla seconda, un vero e proprio reddito di impresa. Tale reddito rientra nella previsione normativa dell' art. 83 del t.u.i.r.⁷,

ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione. Comma 2. Il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'articolo 8, che a sua volta prevede al comma 1. Il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'articolo 66 e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni. Non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti i compensi non ammessi in deduzione ai sensi dell'articolo 60

⁷ Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili.

La previsione di cui al comma 2 dell' art. 144 t.u.i.r. assume finalmente rilevanza, permettendo di isolare dal contesto del conto economico generale le poste attive e passive che discendono dall' attività commerciale dell' ateneo – e che sono le uniche a rilevare ai fini dell' imposizione che grava sul reddito di impresa come precedentemente indicato – contestualmente per esclusione sancendo l' irrilevanza dell' attività istituzionale e di quanto da essa proviene ai fini della alfine della corretta determinazione della sola categoria reddituaria qualificabile come reddito di impresa.

Il medesimo articolo 144 al comma 4 dispone la disciplina per i costi promiscui, ossia i costi deducibili che non sono integralmente imputabili all' attività istituzionale ovvero commerciale, prevedendo che tali costi siano da imputare in maniera proporzionale in base al rapporto tra le i ricavi ed i proventi derivanti dall' attività commerciale e come tali costituenti il reddito di impresa, e l' ammontare complessivo degli introiti e proventi realizzato nel periodo di imposta dall' ateneo.

Quanto al periodo di imposta ed al criterio per il calcolo del reddito di impresa, dall' art. 109 t.u.i.r. deriva la correttezza del calcolo con il metodo della competenza economica, in ossequio al riferimento per il calcolo dell' imponibile, basato sul conto economico (documento che fa riferimento all' anno di competenza), piuttosto che al principio di cassa, che fa riferimento al momento della effettiva realizzazione dell' incasso o della spesa.

Le attuali fonti di finanziamento delle università.

Oltre alle attività istituzionali (di didattica, di ricerca e di assistenza, quest' ultima tipica degli atenei in cui è presente il corso di laurea in medicina), gli atenei o, come abbiamo visto in precedenza, i dipartimenti universitari esercitano attività commerciale, spesso genericamente individuata col termine di "attività conto terzi", ossia le attività, svolte dall'Ateneo per conto di committenti pubblici o privati, aventi ad oggetto: prestazioni di ricerca pura o applicata e sperimentazione di farmaci effettuate in base a contratti o convenzioni; prestazioni di consulenza concernenti studi a carattere monografico, formulazione di pareri su problemi tecnici o scientifici, antinfortunistici e su attività progettuali, interpretazione dei risultati di indagini effettuate; prestazioni di didattica concernenti la progettazione, l'organizzazione e l'esecuzione di corsi, seminari, cicli di conferenze; predisposizione di materiale didattico e ogni altra attività che abbia per oggetto la didattica, non rientrante nei compiti istituzionali dell'Università; prestazioni di analisi, prove e tarature, incluse quelle che prevedono un resoconto di prova o una certificazione ufficiale dei risultati di sperimentazioni e misure effettuate su materiali naturali e artificiali, apparecchi, manufatti e strutture senza la formulazione di specifici pareri; cessione di risultati di ricerca, quale trasferimento di risultati già acquisiti di uno studio o di una ricerca¹.

Si tratta di un' attività marginale, ulteriore rispetto a quelle istituzionali, il che fa propendere – insieme alla mancanza del requisito di

¹ Ai fini della presente indagine è scarsamente rilevante l' attività clinica assistenziale, ormai di competenza delle Regioni con la costituzione di aziende ospedaliere, che utilizzano personale universitario.

“società” - per la qualificazione delle università quali enti pubblici non commerciali²

Anche qualora nello statuto o nell’ atto costitutivo dell’ ateneo fosse prevista la possibilità di esercitare attività commerciale, perché l’ ente possa essere qualificato come “commerciale” occorrerebbe che l’ attività commerciale fosse prevalente sull’ attività di didattica, di ricerca o di assistenza, avendo quale indice della prevalenza dell’ una o dell’ altra attività il peso specifico espresso in termini di percentuale che l’ attività commerciale esercita sul bilancio; se, cioè, l’ ammontare delle poste attive in bilancio derivanti dall’ attività commerciale siano prevalenti rispetto ai trasferimenti introitati per le attività istituzionali³.

Le università si trovano in una sostanziale posizione di non commercialità che si ricava a) dai fini istituzionali che la legge ha loro riservato; b) dalla normativa di cui all’ articolo 72, comma 2 , del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, t.u.i.r., che qualifica come naturalmente non commerciali, attraverso la presunzione legale assoluta di non

² art. 73 DPR 22 dicembre 1986, n. 917, tuir

³ Anche per questo aspetto occorre tener presente che la maggior parte delle entrate per attività commerciale degli atenei proviene di solito da pochi dipartimenti in possesso del *know how* o delle attrezzature scientifiche necessarie all’ effettuazione di analisi estremamente complesse. Malgrado l’ autonomia decisionale delle strutture di ricerca, siano esse dipartimenti o centri creati *ad hoc*, e la conseguente possibilità di stipulare accordi o concludere contratti con il parere favorevole degli organi decisionali di struttura e non di ateneo, l’ unicità per l’ ateneo della partita IVA ed il conferimento dei bilanci delle strutture decentrate in quello di ateneo fanno sì che nel *mare magnum* delle entrate di tutto l’ ateneo nella propria interezza, quella che considerata in rapporto alla singola struttura (dipartimento o centro) porrebbe almeno il dubbio della qualificazione di quest’ ultimo come ente commerciale – ove fosse del tutto autonomo o in possesso di una propria partita IVA - risulti attività non prevalente.

commercialità, le attività degli enti che esercitano funzioni di natura statale⁴.

In assenza dei requisiti previsti dall' art. 2195 c.c., si ritiene quindi che le attività commerciali svolte dalle università abbiano carattere di accessorietà rispetto a quelle istituzionali sia quando risultino strumentali rispetto ad esse, sia se non si evidenzi il vincolo di strumentalità, ma esse siano comunque organiche alle attività istituzionali.

La progressiva diminuzione dei trasferimenti da parte dello Stato ha negli ultimi dieci anni indotto le università alla ricerca di fonti di finanziamento. se trenta anni fa la principale voce di introito erano i trasferimenti da parte dello Stato, nel volgere di pochi lustri la situazione è completamente cambiata.

Basti pensare al peso delle retribuzioni del personale docente ed amministrativo, precedentemente a carico del Ministero del tesoro, ed oggi la più consistente voce di spesa del budget degli atenei. Vincoli normativi⁵ pongono un limite percentuale alla partecipazione delle contribuzioni studentesche ai costi delle università statali, che pertanto non possono ricorrere all' aumento delle tasse di iscrizione per reperire risorse economiche.

La necessità di ricorrere ad entrate proprie per finanziare i progetti di ricerca spinge le università alla ricerca di fonti alternative soprattutto nelle attività convenzionate e commerciali. E' questa un' attività che richiede strutture, personale qualificato, capacità manageriali, e che qualora

⁴ G. Catalano, L' inquadramento fiscale delle università e degli enti di ricerca: vincoli e opportunità, il Mulino, 2013, p.48

⁵ articolo 5 comma 1 DPR 25 luglio 1997 n. 306: le tasse di iscrizione non possono eccedere il 20% del FFO

divenisse considerevolmente presente nei bilanci potrebbe spostare quell' indice percentuale che al giorno d' oggi consente di ritenere marginale ed accessoria l' attività commerciale esercitata dalle università.

Analoghe difficoltà sorgono nella ricerca di fondi attraverso i bandi europei. La complessità della formulazione della domanda di partecipazione che, come già detto, richiede la costituzione di associazioni temporanee di scopo, ovvero di consorzi, la necessità di costituire cordate composte da più atenei in sinergia con aziende (con la conseguente necessità di far coesistere i sistemi di contabilità pubblica e privata, enti privati con struttura societaria ed enti pubblici), le difficoltà di rendicontazione, rendono estremamente complesso il ricorso a tali forme di finanziamento senza la collaborazione di studi di consulenza esterni agli atenei. Inoltre, la tempistica intercorrente tra l' assegnazione delle risorse e l' effettiva erogazione delle stesse richiede spesso l' anticipazione di cassa da parte degli atenei.

Diversamente da quanto avviene di norma all' estero, e special modo nei paesi anglosassoni, in Italia è molto limitato l' accesso alle erogazioni liberali (intendendo per erogazioni liberali quelle che non prevedono alcuna forma di controprestazione da parte delle università) da parte di privati, con i conseguenti vantaggi in termini di deducibilità o detrazione di imposta, anche a colpa di una normativa complessa e che nel tempo non ha seguito un orientamento coerente a sé stessa.

Le erogazioni liberali effettuate dalle imprese esercitate in forma individuale o collettiva (S.p.a., S.r.l., S.n.c., S.a.s. e S.a.p.a.) alle Università costituiscono per legge un onere deducibile, che pertanto può essere scaricato dalle imposte. La differenza tra deducibilità fiscale, totale o parziale, è questione di notevole rilevanza in quanto determina un maggiore

o minor costo dell'erogazione liberale stessa in termini di risparmio d'imposta.

In base alla normativa attualmente vigente, infatti, il margine di deducibilità concesso dal legislatore è modulato in base alle caratteristiche dell'ente destinatario delle liberalità e delle attività da questo svolte. Nel caso delle Università e degli enti collegati, come gli ospedali nel campo della ricerca medica, il diritto alla deducibilità risulta ampiamente riconosciuto dall'ordinamento.

Ai sensi dell' Art. 1, comma 353, della legge 266/2005 sono integralmente deducibili dal reddito del soggetto erogante i fondi trasferiti per il finanziamento della ricerca, a titolo di contributo o liberalità, dalle società e dagli altri soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società (IRES) in favore delle università ed ivi compresi gli enti ospedalieri di derivazione universitaria. La legge prevede i requisiti affinché l'erogazione di un contributo finalizzato alla ricerca possa godere del regime di integrale deducibilità: requisito oggettivo: i fondi devono essere trasferiti per lo specifico fine del "finanziamento della ricerca"; requisito soggettivo in capo all'erogante: l'unico requisito richiesto è che il soggetto erogante rivesta la qualifica di soggetto che paga l'imposta sulle società (IRES) e quindi una SRL o una SPA; requisito soggettivo in capo al beneficiario: il soggetto che riceve la liberalità o il contributo deve essere tassativamente compreso fra le tipologie di soggetti elencati dalla norma, tra i quali anche le università. La risoluzione Agenzia delle Entrate n. 87/E del 19 agosto 2011 conferma che anche le aziende ospedaliere, quando possano essere considerate quali enti ospedalieri di derivazione universitaria secondo i canoni giuridici, sono incluse nel novero dei soggetti beneficiari dei contributi e delle liberalità di cui sopra.

Nei casi sopra previsti (deducibilità senza limiti) il risparmio d'imposta, derivante dalla donazione, sarà pari al 27,5% dell'importo erogato (pari all'aliquota IRES attualmente vigente) per cui a fronte di un importo di €10.000,00, la società avrà un risparmio d'imposta di €2.750,00 con un'incidenza effettiva della donazione di €6.250,00. In alcuni casi sarà possibile anche dedurre l'erogazione ai fini IRAP risparmiando un ulteriore 3,9% e quindi ulteriori €390,00.

Per le imprese ed aziende non soggette ad IRES (ad esempio le ditte individuali o le Snc e le Sas) le erogazioni a favore delle università sono comunque deducibili, ma con limitazioni: l' art. 100, comma 2, lettera a) del D.P.R. 917/1986 riconosce la deducibilità dell'importo versato entro il 2% del reddito di impresa dichiarato, nel caso in cui l'ente destinatario sia una persona giuridica che persegue esclusivamente finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto o finalità di ricerca scientifica; il medesimo articolo al comma 2, lettera o-bis) prevede la deducibilità integrale, entro il 2% del reddito di impresa dichiarato fino ad un massimo di €70.000,00, nel caso in cui l'ente sia un istituto scolastico senza scopo di lucro e la donazione sia finalizzata all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa.

La recente legge di stabilità 2015⁶ oltre a disporre, a decorrere dal 31 dicembre 2014, la cessazione del fondo per la concessione di un credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo con particolare riferimento alle piccole e medie imprese, nonché per ridurre il cuneo fiscale, previsto dalla

⁶ Legge n. 190 del 2014, comma 35

legge 228 del 2012 (commi 95-97)⁷ ha in parte modificato il D.L. 145 del 2013 (commi 35 e 36): oltre a modifiche relative a soglie o importi previsti dalla norma, l' aliquota dell'agevolazione è ridotta dal 50 al 25%. L'aliquota resta al 50% per le spese relative al personale altamente qualificato impiegato in attività di ricerca e sviluppo e per i contratti di ricerca con università ed enti di ricerca e start-up innovative.

La Legge di stabilità 2015 (commi da 37 a 45) ha inoltre introdotto per i titolari di redditi d'impresa che svolgono attività di ricerca e sviluppo, un regime fiscale agevolato (“*patent box*”), che prevede l'esclusione dal reddito complessivo del 50% dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali (opere dell'ingegno, brevetti industriali, marchi d'impresa, processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili). Per i primi due anni (2015 e 2016), la percentuale di esclusione è ridotta, rispettivamente, al 30 e al 40 per cento. Il regime è facoltativo; l'opzione dura per cinque esercizi ed è irrevocabile. La quota di reddito agevolabile è calcolata in base al rapporto tra i costi di attività di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene e i costi complessivi per la sua produzione. Inoltre, le plusvalenze per la cessione dei beni immateriali sono integralmente detassate, se almeno il 90% di quanto incassato viene reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo di imposta successivo, nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali.

Le erogazioni liberali si caratterizzano per l'assoluta gratuità con cui il donatore versa una somma o concede un bene, senza che tale gesto

⁷ Tale agevolazione è ora assorbita dalla nuova formulazione del credito d'imposta per ricerca e sviluppo disciplinato dall'articolo 3 del D.L. n. 145 del 2013

implichi una controprestazione da parte del beneficiario; il nostro sistema tributario riconosce delle agevolazioni fiscali, sotto forma di detrazioni di imposta oppure come deduzioni dal reddito imponibile¹, ai contribuenti che effettuano erogazioni liberali a favore di determinate categorie di enti di particolare rilevanza sociale, tra cui le Università. Per effetto di tale legge, i soggetti privati (persone fisiche non imprenditori) che effettuano donazioni alle Università hanno diritto ad agevolazioni fiscali, da far valere in sede di dichiarazione dei redditi (modello 730, modello UNICO)⁸.

L'articolo 15 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), rubricato "Oneri detraibili", stabilisce i benefici fiscali che i donatori "privati" (persone fisiche, non imprenditori) possono conseguire effettuando un'erogazione liberale. In particolare, per quanto concerne le erogazioni liberali in favore delle Università, occorre fare riferimento all'*art. 15, comma 1, lettera i-octies*): Erogazioni liberali a favore di enti di istruzione senza scopo di lucro;

Le liberalità alle Università, in alternativa alla detrazione precedentemente illustrata, possono essere portate in diminuzione del reddito complessivo, senza alcun limite, e dunque essere considerate degli "Oneri deducibili". ai sensi dell'articolo *10, comma 1, lettera l-quater*) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, infatti, dal reddito complessivo delle persone fisiche non imprenditori si deducono, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo, «*le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di università, fondazioni*

⁸ Occorre ribadire che gli oneri detraibili e deducibili hanno un diverso impatto sul carico contributivo della persona fisica che effettua la donazione: in caso di deduzione dal reddito imponibile, il beneficio fiscale sarà pari all'aliquota massima raggiunta in sede di dichiarazione dei redditi, mentre in caso di detrazione d'imposta, in tutte le ipotesi di seguito illustrate, il risparmio fiscale conseguibile è una detrazione dall'IRPEF lorda pari al 19% dell'onere sostenuto dal contribuente.

universitarie di cui all'articolo 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, del Fondo per il merito degli studenti universitari e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali».

Per quanto invece attiene le erogazioni liberali effettuate dalle imprese (siano queste esercitate in forma individuale o collettiva), a differenza di quelle effettuate dai contribuenti persone fisiche (che non siano imprenditori), costituiscono sempre un onere deducibile. La deducibilità fiscale, sia essa totale o parziale, è questione di notevole rilevanza in quanto determina - di fatto - un maggiore o minor costo dell'erogazione liberale stessa in termini di risparmio d'imposta.

In base alla normativa attualmente vigente, il margine di deducibilità concesso dal legislatore è modulato in base alle caratteristiche dell'ente destinatario delle liberalità e/o delle attività da questo svolte: ai sensi dell'articolo 100, comma 2, lettera a) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, è riconosciuta la deducibilità integrale, entro il 2% del reddito di impresa dichiarato, nel caso in cui l'ente sia una persona giuridica che persegue esclusivamente finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto o finalità di ricerca scientifica; mentre ai sensi dell'articolo 1, comma 353, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266, sono integralmente deducibili dal reddito del soggetto erogante i fondi trasferiti per il finanziamento della ricerca, a titolo di contributo o liberalità, dalle società e dagli altri soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società (IRES) in favore delle università.

Una delle forme di apertura al mercato che sta riscuotendo maggiore interesse per gli atenei è quella dei cosiddetti *spin off*. La legge 18 dicembre 2012, n. 221, di conversione, con modificazioni, del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, “*recante ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese*”, che agli artt. 25 e ss. ha introdotto misure per la nascita e lo sviluppo di *start-up* innovative. Le università, per favorire il conseguimento dei propri fini istituzionali, promuovono e sostengono le attività di trasferimento tecnologico e di valorizzazione della ricerca. In questo quadro le università, in attuazione dell'art. 3 comma 1 punto b) del decreto legislativo 297 del 27/7/1999 e dell'art. 11 del D.M. 593 del 8/8/2000, relativo alle modalità procedurali di attuazione della legge stessa, in conformità ai principi generali dettati dal D.M. 10 agosto 2011 n.168, anche alla luce della normativa che governa la nascita e lo sviluppo di imprese start-up innovative (Legge 18 dicembre 2012 n. 221), favoriscono la costituzione di Imprese aventi come scopo l'utilizzazione imprenditoriale, in contesti innovativi, dei risultati della ricerca svolta all'interno dell'Università ed il conseguente sviluppo di nuovi prodotti e servizi e, in quanto tali, coerenti con il fine della valorizzazione della ricerca.

Le Imprese aventi finalità e forma giuridica come specificate nella Legge 18 dicembre 2012 n. 221 possono svolgere attività esclusivamente finalizzate allo sviluppo dei suddetti prodotti o servizi. In ogni caso gli *Spin off*, e il personale universitario che a qualsiasi titolo partecipi ad essi, non devono svolgere attività in competizione o in concorrenza con quelle di ricerca, di formazione e di servizio e consulenza, anche prestate in conto terzi, svolte dall'Università.

Lo scopo, le attività e la gestione operativa degli *Spin off* perseguono obiettivi di mercato, e possono essere di due tipi: a). “*Spin off* partecipati”

ai quali l'Università partecipa in qualità di socio; b). “*Spin off* non partecipati” nei quali l'Università non ha una quota di partecipazione.

La partecipazione del personale universitario allo *Spin off* può aversi sia in termini di partecipazione al capitale, sia in termini di impegno diretto nel conseguimento dell'oggetto sociale, offrendo alla nuova entità giuridica l'impiego del know how e delle competenze generate in un contesto di ricerca. Di regola, come clausola di salvaguardia economica, la partecipazione dell'Università nello *Spin off* non potrà essere inferiore al 5% e superiore al 10% del capitale sociale.

Ovviamente, è fatto espresso divieto allo *Spin off*, e al personale universitario che partecipi allo stesso, di svolgere attività in concorrenza con quelle di consulenza, ricerca e formazione anche per conto terzi svolte dall'Università.

Le università statali italiane vivono, in conclusione, un momento di transizione tra la difficoltà di mantenere in vita il tradizionale modello centralista – che subisce riflesse tutte le contraddizioni ed i momenti di crisi economica che lo Stato attraversa – ed una sempre maggiore esigenza di ricorrere all'esterno dell'istituzione statale per poter sopravvivere economicamente senza rinunciare alle proprie funzioni istituzionali, in un modello sempre più aziendalista e, di conseguenza, societario, con accesso dei capitali privati, con tutte le conseguenze del caso, anche da un punto di vista fiscale.

Mentre per i progetti di ricerca finanziati con PON, POR, FESR non sono previsti compensi al personale partecipante, in quanto considerati attività istituzionali, non altrettanto può dirsi per i progetti di ricerca rientranti nelle attività commerciali come sopra descritto: non trattandosi di

attività istituzionali, e che anzi producono un utile per le università, per il personale partecipante sono previsti compensi⁹.

⁹ Tali compensi sono qualificati accessori

L'attività commerciale delle università

Dal punto di vista della legislazione universitaria due sono le norme che legittimano l'attività commerciale degli Atenei.

In primo luogo l'art. 49 del R.D. 31 agosto 1933 n. 1592¹ a norma del quale "Gli istituti scientifici delle Università, compatibilmente con la loro funzione scientifica e didattica, possono eseguire, su commissione di pubbliche amministrazioni o di privati, analisi, controlli, tarature, prove ed esperienze".

Ai sensi poi dell'art. 66 del D.P.R. 11 luglio 1980 n. 382 "Le Università, purché non vi osti lo svolgimento della loro funzione scientifica didattica, possono eseguire attività di ricerca e consulenza stabilite mediante contratti e convenzioni con enti pubblici e privati."

Le più diffuse attività commerciali poste in essere dalle Università sono: Prestazioni di ricerca in genere per conto di Enti pubblici e privati e i contratti con l'Unione europea, prestazioni didattiche e di consulenza per conto di enti pubblici e privati, prestazioni per analisi, prove, controlli ecc.; sono anche possibili proventi per sponsorizzazioni ed attività pubblicitaria, proventi derivanti dall'organizzazione di convegni, congressi e corsi (ovviamente in questa voce non vanno considerate le tasse di iscrizione ai corsi istituzionali), diritti d'autore ed attività editoriale, introiti da biblioteche e centro di calcolo.

Un discorso a parte meritano le prestazioni rese nell'esercizio di attività sanitarie, mentre poco diffuse sono le locazioni di immobili e di aziende, l'attività alberghiera e somministrazione di alimenti e vivande, la cessione di beni e l'attività agricola

Come in altra sede anticipato le prestazioni rese da una struttura universitaria ad altra struttura dello stesso Ateneo non sono escluse dalla

¹ Testo Unico delle leggi sull'istruzione superiore

disciplina I.V.A.. Le strutture universitarie (istituti, dipartimenti, centri ecc.), pur non avendo una propria soggettività, ed essendo mere articolazioni dell'Università costituiscono soggetto d'imposta. Paradossalmente viene in essere contemporaneamente una pluralità di soggetti attivi e passivi nella medesima università e le operazioni poste in essere tra strutture interne pur facendo capo all'unica persona giuridica titolare dei rapporti negoziali con i terzi, non sfuggono alla regola generale di imposizione IVA nei propri rapporti interni.

Non sono soggette alle norme dettate per regolamentare l'attività commerciale svolta dall'Università le somme che risultano erogate a titolo di contributo liberale per l'esercizio di attività istituzionali, in quanto in tali casi non si configura a carico dell'Università l'obbligo giuridicamente tutelato di compiere una determinata prestazione.

Le prestazioni di ricerca in genere per conto di enti pubblici e privati e contratti con le comunità europee costituiscono l'attività commerciale statisticamente più importante per l'Università. Si esplica in base a specifici contratti o convenzioni (art. 66 D.P.R. 382/80) e consiste in un'attività di ricerca per conto terzi.

Problemi possono sorgere in relazione all'applicabilità della normativa I.V.A. alle prestazioni in questione, non essendo sempre agevole la distinzione tra somme introitate dall'Università nel quadro della sua attività istituzionale (come tale fuori dall'assoggettabilità al tributo) e somme derivanti da attività commerciale (assoggettate al tributo). Anche in questo caso l'elemento discriminante non deve essere ricercato nella natura del soggetto contraente (può essere esercitata attività commerciale nei confronti di un ente pubblico ed attività istituzionale esercitata nei confronti di privati), quanto nella tipologia degli obblighi derivanti dalla

convenzione: ogni volta che si è in presenza di un obbligo di fare assistito da un corrispettivo si è in presenza di un'operazione commerciale e quindi soggetta ad I.V.A. ai sensi dell'art. 3 DPR 633/72. Deve quindi, per trattarsi di attività commerciale, gravare sull'Università l'obbligo di compiere una determinata attività a fronte di una controprestazione stabilita in una somma di denaro. Altro elemento utile al fine di determinare la natura commerciale o meno della prestazione può essere costituito dalla titolarità dei risultati della ricerca: se i risultati rimangono patrimonio dell'Università ed essa stessa ne è titolare dei diritti di divulgazione, manca l'oggetto dello scambio (lavoro/corrispettivo) e, quindi, il presupposto per poter classificare l'attività come commerciale.

Un caso particolare è rappresentato dai contratti o convenzioni di ricerca stipulati dall'Università con la Unione Europea. Ai sensi dell'art. 72 comma 1 lettera c) del D.P.R. 633/72 infatti sono non imponibili *“le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dell'Unione europea, della Comunità europea dell'energia atomica, della Banca centrale europea, della Banca europea per gli investimenti e degli organismi istituiti dall'Unione cui si applica il protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee, firmato a Bruxelles l'8 aprile 1965, reso esecutivo con legge 3 maggio 1966, n. 437, alle condizioni e nei limiti fissati da detto protocollo e dagli accordi per la sua attuazione o dagli accordi di sede e sempre che ciò non comporti distorsioni della concorrenza, anche se effettuate nei confronti di imprese o enti per l'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione conclusi con l'Unione, nei limiti, per questi ultimi, della partecipazione dell'Unione stessa”*. Verificandosi l'ipotesi di contratto stipulato con La Comunità Economica Europea per l'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, il regime di non

imponibilità ai sensi degli artt. 8 e 72 del D.P.R. 633/72" sarà evidenziato nel testo del contratto.

Si intendono per prestazioni didattiche e di consulenza per conto di enti pubblici e privati i corsi di aggiornamento e di qualificazione professionale svolti per enti esterni pubblici e privati. Per tali prestazioni si ritiene operi l'esenzione di cui all'art. 10 n. 20 del DPR 633/72 (come modificato dall'art. 14 c.8 lett. b) della L. 24 dicembre 1993 n. 537) relativa alle "prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati".

Anche l'art. 14 c. 10 della L. 537/93 prevede che "I versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconvenzione del personale costituiscono in ogni caso corrispettivi di prestazioni di servizi esenti dall'imposta di valore aggiunto ai sensi dell'art. 10 del DPR 633/72".

Si intendono per prestazioni di consulenza le attività, svolte da personale universitario per conto di enti pubblici e privati, aventi ad oggetto esclusivamente pareri su questioni tecniche o scientifiche: trattandosi di attività svolte sulla base di contratti o di convenzioni, le attività in oggetto sono da ritenersi assoggettate ad IVA secondo l'aliquota ordinaria, rivestendo il carattere di attività di tipo professionale

Le prestazioni per analisi, prove, controlli consistono nell'esecuzione, su commissione di pubbliche amministrazioni o di privati, da

parte di strutture universitarie di analisi, controlli, tarature, prove ed esperienze per cui viene rilasciata una relazione indicante i risultati della prova, relazione che rimane di proprietà del committente.

Nella categoria in oggetto rientrano le sperimentazioni cliniche o farmaceutiche o altro tipo di sperimentazione. In questo caso è possibile che l'ateneo che effettua la prestazione predisponga un proprio tariffario con i costi relativi ad ogni operazione. In ogni caso si tratta di prestazioni assoggettate ad IVA, secondo l'aliquota ordinaria.

Le prestazioni di sponsorizzazione e, più in generale, tutte le attività di natura pubblicitaria fornite a terzi dall'Università sono rilevanti ai fini dell'applicazione della disciplina IVA. L'art. 4 c.5 let. i) del DPR 633/72 stabilisce infatti che "Agli effetti delle disposizioni di questo articolo sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici le seguenti attività:.....i) pubblicità commerciali".

Ne consegue che gli introiti derivanti da attività di tale natura sono soggetti all'obbligo di fatturazione con applicazione dell'aliquota ordinaria, e questo che si tratti sia di proventi derivanti da contratti di sponsorizzazione, sia da attività pubblicitarie svincolate da specifiche convenzioni a qualsiasi titolo .effettuate.

Altro problema è quello dell'applicabilità della normativa IVA ai proventi derivanti dall'organizzazione di convegni, congressi e corsi da parte dell' università .

Per quanto attiene la concessione di contributi concorrenti al finanziamento dell'organizzazione di convegni, congressi e corsi, ricordato che – come sopra anticipato - le liberalità (in assenza di obbligo di controprestazione da parte dell'università) sono fuori campo di applicazione dell'IVA, i contratti di sponsorizzazione che prevedono un obbligo di fare a

carico dell'università sono da fatturare con applicazione dell'aliquota ordinaria. Più problematica appare la questione dell'applicabilità o meno della disciplina IVA alle quote di iscrizione versate dai partecipanti a convegni, congressi e corsi. In questo caso si tratta in primo luogo di individuare esattamente l'ambito istituzionale dell'attività universitaria, istituzione per definizione preposta all'attività didattica. L'ambito istituzionale è identificato con il complesso dei corsi ufficiali previsti dal regolamento didattico. Per quanto riguarda invece le attività non incluse nelle fattispecie appena indicate, per la partecipazione alle quali è prevista una quota di partecipazione, il riferimento alla natura commerciale o istituzionale sarà il risultato di una valutazione, non sempre agevole, in cui entrano varie componenti, come la connessione con l'attività istituzionale dell'ateneo, la rilevanza dei servizi accessori (pasti, coffee break, alloggio ecc.) offerti ecc. Solo se dovessero ricorrere le caratteristiche previste dall'art. 10 punto 20 del DPR 633/72 le prestazioni vengano effettuate in regime di esenzione da IVA. E' necessario al riguardo accertare l'esistenza del presupposto che si tratti di prestazioni didattiche tese alla formazione, l'aggiornamento, riqualificazione e riconversione professionale, in caso contrario la prestazione è soggetta ad IVA al' aliquota ordinaria.

Lo sfruttamento da parte dell'università di diritti d'autore ed attività editoriale è attività poco rilevante ai fini degli introiti IVA. Le prestazioni relative a tale attività sono soggette all' aliquota ordinaria per le ipotesi di cui all'art. 3 c. 2 n. 2 (cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore). I casi di cui all'art. 3 c.4 let. a) (cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari ...) si pongono invece al di fuori dell'assoggettabilità ad IVA. L' attività editoriale esercitata dall'Università è soggetta alla normativa IVA solo in

quanto esercitata a titolo oneroso, pertanto non sarà soggetta ad imposizione fiscale la distribuzione di pubblicazioni tra studiosi, per motivi che attengono alla diffusione della cultura e della ricerca scientifica, così come la distribuzione a studenti di libri o dispense. Ove invece la cessione o distribuzione, a terzi o studiosi, di riviste, monografie, atti di congressi ecc. avvenga a titolo oneroso troverà piena applicazione la normativa IVA, ed in particolare il regime speciale previsto per l'editoria dall'articolo 74 c. 1 let. c) del DPR 633/72.

Le prestazioni rese nell'esercizio di attività sanitarie comprendono sia le prestazioni effettuate presso gli istituti clinici che le prestazioni effettuate presso gli istituti non clinici (erogate in regime di convenzione con il Servizio sanitario nazionale, per il tramite della Regione). La normativa prevede due tipologie di esenzione dall' IVA: in primo luogo l'art. 10 comma 19 del DPR 633/72 dichiara esenti " le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto"; inoltre, secondo la previsione dell'art. 10 comma 18 del DPR 633/72 sono esenti " le prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza". Tenuto conto della formulazione della norma, dei richiami legislativi in essa contenuti e delle finalità sociali che si sono intese perseguire, fruiscono dell'esenzione le prestazioni rese da laboratori di analisi mediche e di ricerca cliniche in qualsiasi forma organizzati (enti, società di persone, società di capitali ecc.). Ciò in considerazione del fatto che dette prestazioni, in quanto rese a scopo di accertamento diagnostico, hanno diretto rapporto con l'esercizio delle professioni sanitarie. Resta da rilevare che, per poter fruire dell'esenzione, deve trattarsi di prestazioni rese

alla persona, mentre ai fini fiscali non rileva che il committente la prestazione sia di fatto il soggetto che ne usufruisce.

Per quanto riguarda le biblioteche ed i centri di calcolo, le prestazioni effettuate dalle biblioteche universitarie consistono nella riproduzione mediante fotocopie di parti di riviste o volumi; se effettuate nei confronti di studenti sono da considerarsi esenti da IVA se rientranti nella previsione dell'art. 10 n. 20 D.P.R. 633/72 (prestazioni didattiche) dell'art. 10 n. 22 del D.P.R. 633/72; all'attività di copisteria svolta con l'utilizzazione delle macchine fotocopiatrici prevalentemente presso le biblioteche andrà applicata l'aliquota IVA ordinaria, in quanto l'attività non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 10 D.P.R. 633/72. Analogamente le attività svolte dietro corrispettivo dal centro di calcolo universitario in favore di soggetti estranei all'università saranno assoggettate al tributo secondo l'aliquota ordinaria.

Nel caso di locazione o di affitto di beni di proprietà dell'Università concessi in uso a terzi, ai fini dell'assoggettamento all'IVA – come per le locazioni tra privati - rileva la finalità del contratto: Locazioni di immobili di proprietà e loro pertinenze per uso abitativo e non - operazione fuori campo di applicazione IVA; Locazioni di immobili di proprietà per uso commerciale (vale a dire immobili per natura e per destinazione afferenti all'attività commerciale, pertanto relativi alla "sfera d'impresa" per cui esiste specifica organizzazione per la locazione degli immobili) - operazione soggetta ad IVA ad aliquota ordinaria; Affitto di azienda - operazione soggetta ad IVA ad aliquota ordinaria. Qualora invece la locazione non venga in essere come prestazione autonoma, ma quale prestazione accessoria inserita in un quadro contrattuale più ampio (per esempio la messa a disposizione di un'aula connessa a prestazioni di servizi da ritenersi

prevalenti), la valutazione circa l'assoggettamento alla disciplina IVA investirà unitariamente la prestazione nel suo complesso e non i singoli elementi della stessa.

L'attività alberghiera e somministrazione di alimenti e vivande, seppur marginali rispetto alle altre attività, sono in ogni caso da ritenersi fiscalmente rilevanti e quindi assoggettabili al tributo. Ai sensi dell'art. 4 comma 5 del D.P.R. 633/72 sono da considerarsi commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le attività di gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazioni di pasti (lett. d) e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, prestazioni alberghiere e di alloggio (lett. g). Discorso a parte va fatto per i casi in cui la prestazione alberghiera e la somministrazione di alimenti e vivande viene effettuata nell'ambito di un più ampio contesto contrattuale. Si fa riferimento ai casi in cui le prestazioni in oggetto sono inserite nel quadro dell'organizzazione di convegni e congressi da parte dell'Ateneo (è questa la modalità pressoché esclusiva con cui tali attività sono in concreto esercitate dagli Atenei). In tali casi, in applicazione di un principio generale di diritto tributario, le prestazioni accessorie vengono a perdere la loro autonoma consistenza risultando assorbite all'interno della più ampia prestazione unitaria; conseguentemente l'aliquota IVA applicabile alla fattispecie sarà quella prevista per quest'ultima.

Il criterio per determinare l'assoggettabilità alla disciplina I.V.A. dell'alienazione di beni dell'Università è dato dalla loro finalizzazione all'esercizio dell'attività commerciale dell'ente. Infatti se un bene concorre alla produzione di servizi aventi natura commerciale come all'acquisto entrerà nello specifico processo per il recupero dell'imposta (per cui si veda di seguito), così al momento della sua alienazione sarà oggetto di fatturazione

ad aliquota ordinaria, salvo casi particolari. Se invece il bene è stato acquistato esclusivamente per lo svolgimento di attività istituzionali la sua dismissione avverrà senza che vi sia fatturazione (in quanto relativo all'attività istituzionale potrà essere rilasciata ricevuta fuori campo di applicazione I.V.A.) e senza il pagamento di imposta.

Caso a parte è quello dei beni utilizzati sia in ambito istituzionale sia in ambito commerciale (uso promiscuo) per cui dovranno essere formati specifici criteri di imputazione ai due campi di attività.

Un breve cenno merita infine l' esercizio dell' attività agricola da parte delle Università (si pensi agli orti botanici o alla vendita dei prodotti delle aziende universitarie legate ai corsi di laurea in agraria): segue la regola generale dell' assoggettamento al regime speciale IVA previsto per i produttori agricoli (art. 34 D.P.R. 633/72), salvo opzione per il regime ordinario.

L' Attività Commerciale dell'Università viene effettuata sulla base di un contratto o convenzione o sulla base di un tariffario, e dietro pagamento di un corrispettivo. A fronte del pagamento del corrispettivo relativo ad ogni prestazione per "Attività Commerciale", l'Università deve emettere una fattura ai sensi dell'art. 21 DPR 633/ 72. La fattura viene emessa per tutte le operazioni commerciali, siano esse imponibili, non imponibili o esenti da IVA.

Per le prestazioni inerenti l'Attività Commerciale effettuate da ogni singola Struttura² l'emissione della relativa fattura avviene direttamente da parte della stessa; avendo ogni ateneo una sola partita IVA, la numerazione

² Le Università sono articolate in una Struttura Centrale (Amministrazione Centrale) e in un determinato numero di Strutture periferiche. Tali Strutture sono i Dipartimenti, gli Istituti, i Centri interdipartimentali di ricerca ed i Centri di servizio, ai quali compete di regola la gestione degli aspetti amministrativo-contabili delle prestazioni di natura commerciale rese dall'Ateneo

delle fatture attive fatture avviene in modo progressivo, senza salti di numero né utilizzo dello stesso numero per due diverse fatture.

La fattura si considera emessa quando - oltre ad essere stata formata (cioè costruita e compilata) - è stata consegnata o spedita alla controparte; viene emessa al momento di effettuazione dell'operazione, c.d. momento impositivo.

Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo; se, anteriormente al pagamento del corrispettivo viene emessa fattura, l'operazione si considera effettuata - limitatamente all'importo fatturato - alla data della fattura. Conseguentemente la data del pagamento della prestazione costituisce il termine ultimo per l'emissione della fattura, che può avvenire in qualsiasi momento antecedente il pagamento del corrispettivo, ma certamente non in un momento successivo. Poiché le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, qualora il corrispettivo dell'operazione sia stato pagato solo in parte, l'operazione si considera effettuata limitatamente all'importo pagato, e deve essere emessa fattura (almeno) relativamente a tale ammontare. Il pagamento si considera avvenuto nel momento in cui il committente versa il corrispettivo al Tesoriere dell'Università e l'Università ne ha conoscenza, e questo rappresenta il termine ultimo tassativo per l'emissione della fattura relativa alla prestazione di servizio resa: tale momento è generalmente documentato dalla data di ricevimento della quietanza di riscossione trasmessa dalla Banca alla Struttura.

Al fine di ottenere il pagamento delle prestazioni senza anticipare ingiustificatamente il momento di emissione della fattura, la Struttura Universitaria che ha reso il servizio può inviare al committente una lettera

di "avviso di fatturazione", ammesso che il committente si trovi nella condizione di potere effettuare il versamento del corrispettivo in assenza di una fattura vera e propria. Tale avviso di fatturazione non costituisce un documento rilevante ai fini I.V.A., e permette di posticipare la fatturazione (ex art. 21 DPR 633/72) ed il versamento dell'imposta ad un momento successivo, *al più tardi* al momento dell'effettivo pagamento del corrispettivo da parte del committente.

Pur essendo datato, come avviene normalmente per la corrispondenza l' avviso di fatturazione costituisce un documento non soggetto ad essere annotato sui registri I.V.A., e per questo é privo di numero progressivo di emissione, per evitare la confusione con la fattura vera e propria.

Per gli enti pubblici la fattura costituisce l'unico documento idoneo a dare corso al pagamento (in caso di fatturazione passiva) o all'incasso (in caso di fatturazione attiva) del corrispettivo dovuto, pertanto ai committenti pubblici non può essere utilmente inviata un avviso di fatturazione. Ai sensi dell'art. 6 co. 5 del DPR 633/ 72 modificato dal D. Lgs. 313/ 97, per le prestazioni poste in essere nei confronti di gran parte dei soggetti pubblici l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento del corrispettivo. Pertanto, nei confronti dei soggetti pubblici che ricevono prestazioni di servizio da parte dell'Università, le Strutture universitarie emettono la fattura evidenziando il differimento dell'esigibilità dell'imposta ("fattura con I.V.A. ad esigibilità differita").

Una fattura emessa con I.V.A. ad esigibilità differita è una fattura vera e propria, dotata pertanto - come ogni normale fattura - del numero progressivo di emissione, e deve essere annotata sul Registro delle fatture emesse.

Ciò che differenzia una fattura con I.V.A. ad esigibilità differita da una fattura con I.V.A. ad esigibilità immediata (che rappresenta la modalità ordinaria di fatturazione) è il fatto che, rispetto al momento di emissione della fattura, l'imposta diventa esigibile dall'Erario all'atto del pagamento del corrispettivo, di conseguenza il momento di liquidazione e versamento dell'imposta può essere differito *al più tardi* al momento in cui il corrispettivo è effettivamente percepito.

L' I.V.A. contenuta nelle fatture emesse con I.V.A. ad esigibilità differita ovviamente non è inclusa nell'ammontare di imposta complessivamente dovuto in riferimento al mese di emissione.

Nel caso in cui la Struttura abbia emesso una fattura con riferimento ad una operazione che è venuta meno o il cui imponibile si è ridotto, entro il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione può emettere una nota di credito per il minore importo percepito rispetto a quello fatturato e recuperare l'imposta anticipata all'Erario al momento dell'emissione della fattura. La nota di credito è un documento che contiene gli elementi essenziali di una fattura, che fa esplicito riferimento alla fattura originaria ed in cui l'importo imponibile è di segno negativo. E' una fattispecie ricorrente nel caso in cui il Dipartimento o la struttura abbia emesso una fattura accordando al committente la possibilità di pagarla in una valuta diversa (al momento in cui vigeva) dalla Lira italiana o dall'Euro; accade normalmente che l'importo versato dal committente sia inferiore o superiore all'importo effettivamente fatturato, in conseguenza delle differenze di cambio tra il giorno di emissione della fattura ed il giorno di pagamento della stessa. In questi casi, entro il mese di effettivo pagamento della fattura - che si considera avvenuto nel momento in cui il committente versa il corrispettivo al Tesoriere dell'Università e la Struttura ne ha conoscenza - la

Struttura emittente produce una rettifica con riferimento al minore o maggiore importo percepito a fronte della fattura emessa in origine. La rettifica è un documento che contiene gli elementi essenziali di una fattura, che fa esplicito riferimento alla fattura originaria ed in cui l'importo imponibile è - a seconda dei casi - di segno positivo o negativo.

In relazione all'ammontare complessivo delle fatture emesse e/o pagate (quest'ultima ipotesi riguarda esclusivamente le fatture emesse con differimento dell'esigibilità dell' I.V.A.) nel corso del mese, e dei corrispettivi incassati mensilmente da ogni singola Struttura a fronte di operazioni imponibili (art.22 DPR 633/ 72), occorre calcolare mensilmente l' IVA dovuta all'Erario da ognuna di esse. L'imposta viene versata all'Erario dall'Amministrazione Centrale per conto di tutte le Strutture dell'Ateneo.

L'imposta versata dall'Università in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio di impresa, arte o professione è detraibile nel rispetto delle condizioni ed entro i limiti fissati dalla legge. Condizioni indispensabili per la legittimità della detrazione dell'IVA sugli acquisti ed importazioni sono: l'inerenza dell'acquisto all'Attività Commerciale dell'Ateneo, l' esigibilità dell'imposta, secondo quanto stabilito dell'art. 6 DPR 633/ 72, il rispetto dei limiti di detraibilità, ai sensi dell'art. 19 co.5, 19-bis, 19-bis-1, 19-bis-2 e 19-ter DPR 633/ 72

Circa l' inerenza, l'Università può portare in detrazione l'IVA versata sull'acquisto di beni e servizi, esclusivamente nel caso in cui i beni e servizi acquistati siano impiegati per la erogazione di prestazioni afferenti l'Attività Commerciale, evidenziata nella fase dell'impegno di spesa e viene dichiarata nei documenti emessi per l'ordinazione di acquisto del bene o servizio.

Il momento di esigibilità dell'imposta identifica il momento in cui sorge in capo all'Erario il diritto a percepire il tributo; tale momento coincide di norma con quello della effettuazione delle operazioni.

Le cessioni di beni si considerano effettuate al momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili, all'atto della sottoscrizione del contratto se riguardano beni immobili; le prestazioni di servizi a titolo oneroso si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo; in ogni caso, se anteriormente al verificarsi di tali eventi o indipendentemente da essi viene spontaneamente emessa fattura e/o pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata alla data della fattura o alla data del pagamento, limitatamente all'importo fatturato o pagato. Tuttavia, per le operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli altri soggetti (fra i quali anche gli istituti universitari) elencati all'art.6 co.5 del DPR 633/72, il momento di esigibilità dell'imposta non coincide necessariamente con quello di effettuazione dell'operazione: l'operazione si considera effettuata alle stesse condizioni previste dai criteri generali sopra esposti, ma l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento del corrispettivo, a meno che il fornitore non abbia espresso la volontà di rinunciare al differimento di esigibilità (riportando sulla fattura la dicitura "IVA ad esigibilità immediata"). Nelle operazioni di acquisto effettuate dalle Università - poiché essa rientra tra gli Enti Pubblici di cui all'articolo 6 comma 5 del DPR 633/ 72 - l'imposta diviene di norma esigibile solo al momento del versamento del corrispettivo al fornitore da parte del Tesoriere o dell'Economo; relativamente agli acquisti afferenti l'ambito istituzionale - per cui non sussiste alcun diritto a recuperare l'IVA - il momento in cui l'imposta diventa esigibile non comporta conseguenze amministrativo-contabili, con riferimento agli acquisti inerenti l'Attività

Commerciale invece l'esigibilità è condizione per la legittimazione dell'Ateneo al recupero dell'IVA addebitata dai fornitori.

L'Università, soggetto passivo ai fini dell'IVA, annota su un apposito registro le fatture e le bollette doganali relative ai beni e servizi acquistati o importati per essere utilizzati nell'ambito dell'Attività Commerciale, siano esse relative ad acquisti soggetti all'imposta, non imponibili o esenti.

La detrazione dell'IVA, in mancanza di una vera e propria contabilità separata per la gestione dell'Attività Commerciale, è legittima a condizione che nella contabilità pubblica obbligatoria di Ateneo sussista una chiara separazione contabile degli elementi relativi alla sfera istituzionale da quelli relativi alla sfera commerciale: le operazioni realizzate nell'ambito dell'Attività Commerciale risultano nella loro dimensione finanziaria da appositi capitoli del bilancio.

L'Università effettua sia attività imponibili I.V.A., che conferiscono il diritto alla detrazione, sia attività esenti da I.V.A., pertanto il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni, ed il relativo ammontare è determinato applicando all'ammontare complessivo dell'IVA sugli acquisti la percentuale di detrazione definita dall'articolo 19-bis del DPR 633/72.

La percentuale di detrazione è determinata in base ad un rapporto che ha al numeratore il totale delle operazioni imponibili e di quelle assimilate alle operazioni imponibili effettuate nell'anno, ed ha al denominatore il totale delle operazioni imponibili, di quelle assimilate alle operazioni imponibili e di quelle esenti effettuate nel medesimo anno. Nel corso dell'anno la detrazione è provvisoriamente operata con l'applicazione della percentuale di detrazione dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno.

Qualora una fattura sia relativa ad un acquisto cosiddetto promiscuo, in quanto inerente le due attività (istituzionale e commerciale), l'obbligo contabile della registrazione ed il diritto alla detrazione riguardano esclusivamente la quota di acquisto destinata allo svolgimento dell'Attività Commerciale.

Per individuare la quota di acquisto imputabile all'Attività Commerciale, le Strutture effettuano una valutazione prospettica, in sede d'acquisto, del futuro impiego dei beni e dei servizi, al fine di determinare in quale misura l'impiego stesso si collegherà all'una o all'altra attività, e ripartiscono su base analitica l'acquisto dedotto in fattura tra la sfera istituzionale e quella commerciale. Tale ripartizione viene evidenziata nella lettera di accompagnamento di cui all'articolo 20 del presente Regolamento, dichiarando quanta parte dell'acquisto dedotto in fattura è finalizzato allo svolgimento di prestazioni inerenti l'Attività Commerciale.

I beni ammortizzabili acquistati per essere utilizzati nell'ambito dell'Attività Commerciale, oltre ad essere registrati nell'inventario tenuto secondo le norme della contabilità pubblica, sono annotati in un prospetto apposito dove sono elencati i beni il cui utilizzo si protrae per più esercizi nell'ambito dell'attività rilevante ai fini dell'IVA.

Per gli acquisti di beni strumentali ad utilità prolungata, prima di affermare la loro destinazione allo svolgimento costante e duraturo di una attività commerciale e di far concorrere il loro acquisto al recupero dell'imposta, le Strutture analizzano il contesto di utilizzazione del momento e quello futuro, per evitare l'imputazione all'Attività Commerciale dell'acquisto di beni strumentali destinati ad essere utilizzati solo marginalmente nella sfera d'impresa, e sottrarsi all'obbligo di continue

comunicazioni all'Amministrazione Centrale finalizzate alla rettifica della detrazione.

Nel corso dell'anno la detrazione è provvisoriamente operata dall'Amministrazione Centrale con l'applicazione della percentuale di detrazione dell'anno precedente. Alla chiusura dell'esercizio, in sede di dichiarazione annuale, l'Amministrazione Centrale determina la percentuale di detrazione effettivamente applicabile, calcola il conguaglio nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria e, a seconda dei casi, recupera o versa all'Erario la somma che ne deriva. Per la successiva attribuzione alle Strutture che hanno portato l' IVA in detrazione, l'Amministrazione Centrale determina annualmente le quote sulla base di un parametro detto percentuale di redistribuzione.

La somma attribuita a titolo di recupero ad ogni singola Struttura risulta dall'applicazione della percentuale di redistribuzione al totale degli acquisti effettuati dalla Struttura nel corso dell'anno quali risultano dal registro degli acquisti ex articolo 25 DPR 633/ 72.

Costituiscono importazioni gli acquisti di beni forniti da cedenti intracomunitari, siano essi destinati allo svolgimento di Attività Istituzionale o Commerciale. Per acquisto intracomunitario si intende una operazione realizzata da un soggetto passivo Iva residente in uno Stato membro dell'Unione Europea verso un soggetto passivo Iva residente in un altro Stato membro. L'acquisto intracomunitario si realizza se si é in presenza di un atto a titolo oneroso il quale comporta il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento sui beni o servizi acquistati; se l'acquisto é effettuato nel territorio dello Stato da persone fisiche o giuridiche esercenti imprese, arti e professioni, o comunque da Enti ed altre organizzazioni (di cui all'art. 4 co. 4 del D.P.R. 633/72) soggetti passivi

d'imposta nel territorio dello Stato, quali ad esempio le Università; se tale atto comporta l'effettiva movimentazione del bene, con partenza da uno Stato Membro e arrivo in altro Stato Membro, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione sono effettuati dal cedente dal cessionario o da terzi per loro conto. Il momento di effettuazione dell'acquisto intracomunitario é rilevante in quanto in riferimento ad esso sorge l'obbligazione tributaria e si identifica il cosiddetto momento impositivo, ossia il momento nel quale si realizza il ricevimento della fattura da parte dell'acquirente, o la consegna del bene all'acquirente, o, infine, il pagamento di un corrispettivo totale o parziale da parte dell'acquirente.

Gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati alla data di consegna al cessionario, tuttavia, se anteriormente alla consegna del bene viene ricevuta la fattura o viene pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data di ricevimento della fattura o alla data del pagamento. Ai sensi dell'articolo 46 co.1 della Legge 427/93 le fatture relative ad acquisti intracomunitari devono essere integrate dal cessionario o committente con l'indicazione di alcune informazioni complementari relative all'operazione di acquisto. Tale obbligo riguarda tutti gli acquisti intracomunitari effettuati dall'Ente, sia che essi afferiscano all'attività commerciale che a quella istituzionale.

Il legislatore fiscale regola l'autofatturazione in più contesti: all'articolo 17 co.3 del DPR 633/ 72, all'articolo 44 co.3 ed all'articolo 46 co.5 della Legge 427/ 93, all'articolo 6 co.8 del D.Lgs 471/ 97.

In ogni caso l'autofattura ha la funzione di liquidare l'imposta dovuta da parte del soggetto inciso - cessionario o committente - nel caso in cui il

fornitore non abbia modo di emettere una fattura³ oppure non l'abbia comunque emessa pur essendovi tenuto⁴.

Nel caso in cui, successivamente all'emissione di autofattura, la Struttura riceva la fattura originale del fornitore e quanto dichiarato nei due documenti (fattura del fornitore ed autofattura della Struttura) non coincida, la Struttura può emettere una autofattura integrativa se il corrispettivo indicato in fattura è inferiore al corrispettivo indicato in autofattura, oppure richiedere una nota di credito al fornitore se il corrispettivo indicato in fattura è superiore al corrispettivo indicato in autofattura.

L'autofattura ex -articolo 17, viene emessa con riferimento all'acquisto in ambito commerciale di beni e di servizi da fornitori extracomunitari, e di determinati servizi resi da fornitori comunitari. Tali autofatture ex-articolo 17 riguardano in ogni caso acquisti inerenti la sfera commerciale, pertanto le Strutture emettono tali documenti continuando la numerazione progressiva applicata alle fatture attive.

L'autofattura ex-articolo 46, viene emessa con riferimento all'acquisto da fornitori intracomunitari - in ambito istituzionale o commerciale - di beni o di alcune specifiche tipologie di servizi (elencate all'articolo 40 commi 4-bis, 5, 6, e 8 della L.427/ 93, ad esempio le lavorazioni intracomunitarie); essa viene emessa al momento di effettuazione dell'operazione.

La numerazione delle autofatture intracomunitarie si fonda su due diversi criteri, a seconda che l'acquisto rientri nell'attività commerciale o in quella istituzionale: quando l'acquisto è relativo alla sfera commerciale, le Strutture emettono l'autofattura continuando la medesima numerazione

³ autofatturazione 'fisiologica', disciplinata dagli articoli 17 e 44 sopra indicati

⁴ autofatturazione 'patologica', disciplinata dagli articoli 46 e 6 sopra indicati

progressiva applicata alle fatture attive, se invece l'acquisto è relativo alla sfera istituzionale, le Strutture emettono l'autofattura applicando una numerazione progressiva autonoma, distinta da quella utilizzata per le fatture attive.

Se il momento impositivo si verifica con la consegna del bene o con il pagamento del corrispettivo in assenza di fattura, l'acquisto intracomunitario deve essere documentato da una autofattura. Nel caso in cui una Struttura riceva un bene da un fornitore intracomunitario e non riceva la relativa fattura entro il mese successivo alla consegna del bene, entro il secondo mese successivo alla data di arrivo del bene stesso emette una autofattura "intracomunitaria", ai sensi dell'art. 46 co. 5 Legge 427/93. L'autofattura viene integrata compilando il Modello "F".

Nel caso in cui una Struttura versi un corrispettivo totale o parziale in assenza di fattura ed entro il mese successivo non riceva la fattura dal fornitore intracomunitario, entro il secondo mese successivo alla data di arrivo del bene stesso emette una autofattura "intracomunitaria", ai sensi dell'art. 46 co. 5 Legge 427/93. L'autofattura viene integrata compilando il Modello "F". All'eventuale ricevimento del bene per cui il corrispettivo era stato pagato, e comunque non oltre il giorno 5 del mese successivo a tale momento, la Struttura trasmette all'Amministrazione Centrale una seconda copia del modello "F" compilato nelle parti necessarie all'annotazione sul modello INTRA-2-bis delle informazioni doganali relative allo spostamento del bene stesso fra due Stati Membri dell'U.E.

Il prestatore di servizi intracomunitario, per potere emettere una fattura corretta sotto il profilo del trattamento I.V.A., deve essere al corrente della natura del proprio contraente, deve cioè sapere se sta erogando i propri servizi ad un soggetto che opera come impresa oppure come consumatore

finale (privato). Poiché l'Università opera alternativamente sotto l'uno e l'altro profilo, le Strutture, al momento dell'ordine o della stipulazione del contratto per la fornitura di servizi, comunicano al fornitore intracomunitario se stanno operando in ambito commerciale oppure se - pur essendo l'Ateneo titolare di Numero di Partita I.V.A. - nel caso specifico si sta effettuando l'acquisto in qualità consumatore finale e che l'I.V.A. relativa al servizio richiesto deve essere assolta nel paese del prestatore.

Per quanto riguarda le forniture di servizi effettuate da prestatori intracomunitari inerenti l'Attività Istituzionale l'Università non è tenuta ad alcun particolare adempimento in ambito I.V.A., poiché in questo caso essa è equiparata ad un soggetto privato e l'I.V.A. deve essere comunque applicata secondo le norme vigenti nel paese del prestatore del servizio, a cura del prestatore stesso.

Per quanto riguarda le forniture di servizi effettuate da prestatori intracomunitari inerenti l'Attività Commerciale, in generale, l'I.V.A. deve essere applicata in fattura secondo le norme vigenti nel paese del prestatore del servizio a cura del prestatore stesso, ai sensi dell'articolo 7 co.3 del DPR 633/ 72; tuttavia, in alcuni casi tassativamente previsti all'articolo 7 co.4 del DPR 633/ 72, poiché le prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato italiano, l'Università che opera nella sfera di impresa è tenuta ad adempiere alla liquidazione ed al versamento dell'I.V.A. nei confronti dell'Erario. Pertanto, al ricevimento di fattura intracomunitaria per la prestazione di servizi inerenti l'attività commerciale, qualora la fattura non sia comprensiva di I.V.A., la Struttura deve verificare se si tratta di una delle ipotesi in cui è tenuta all'emissione dell'autofattura ex-articolo 17 co.3 del DPR 633/ 72.

L' IVA

L' IVA (imposta sul valore aggiunto) è un'imposta con origini comunitarie finalizzata a favorire l'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri in materia di imposta sui consumi; essa è uno strumento funzionale all'obiettivo di realizzazione del « mercato unico » tra gli Stati membri, nel cui ambito deve essere garantita una sana concorrenza assicurando l'applicazione dei principi di « *libera circolazione delle merci delle persone, dei servizi e dei capitali* ».

L'IVA nasce come un'imposta comunitaria sin dalla sua prima introduzione, risalente al 1967 con l'adozione delle prime due Direttive in materia di armonizzazione delle legislazioni, ovvero: la Direttiva, n. 67/227/CEE, che ha definito il principio di tale sistema e le caratteristiche dell'imposta, e la seconda Direttiva, n. 67/228/CEE che ha stabilito le norme dettagliate di applicazione del sistema stesso. — All'art. 1 della prima Direttiva era previsto che gli Stati membri adattassero le loro legislazioni interne in modo da dare esecuzione al sistema comune entro e non oltre il 1° gennaio 1970. Di particolare importanza, la sesta Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 costituiva un complesso normativo già “perfetto” nelle sue linee fondamentali e direttamente applicabile. Va riconosciuta alla sesta Direttiva un'importanza fondamentale nel processo di armonizzazione delle legislazioni nazionali dei diversi Stati membri in materia di IVA; in essa si coglie la volontà del legislatore comunitario ad incidere (sia pur gradualmente) sulla libertà di applicazione del tributo fino ad allora riconosciuta ai vari Paesi membri. Il successivo passaggio verso l'effettiva europeizzazione dell'imposta si ebbe poi con l'emaneazione della

Direttiva n. 91/680/CEE del 16 dicembre 1991 che introdusse il cd. « regime transitorio »¹.

In Italia, precedentemente all'introduzione dell'IVA, si applicava l'I.G.E. (imposta generale sull'entrata; istituita con R.D.L. 9 gennaio 1940, n. 2, convertito con modificazioni in L. 19 giugno 1940, n. 762; con l'introduzione dell'IGE è stata abolita contestualmente la tassa di scambio di cui al R.D.L. 28 luglio 1930, n. 1011, convertito nella L. 9 luglio 1931, n. 1009). Quest'ultima era un'imposta indiretta che, analogamente all'IVA, colpiva i beni ed i servizi al momento della transazione commerciale attraverso la sua commisurazione al corrispettivo. L'IGE si presentava come un tributo “plurifase cumulativo a cascata” (in quanto si applicava a ciascun passaggio del ciclo produttivo/distributivo sull'intero ammontare oggetto della cessione o della prestazione) mentre l'IVA è un'imposta sui consumi caratterizzata da un meccanismo impositivo esattamente “proporzionale al

¹ si vedano sul punto: G.A. Micheli, Dalle direttive comunitarie sull'Iva alla nuova legislazione italiana, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1979/1, pp. 663 ss.; A. Ciani, La sesta direttiva comunitaria in materia di Iva, in *Rivista di politica economica*, 1977/11, pp. 1173 ss.; P. Centore, IVA europea. Aspetti interpretativi ed applicativi dell'IVA nazionale e comunitaria, Ipsoa, 2006, 4a ed.; F. Bosello, L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana, in *Rivista di diritto tributario*, 1997/11, pp. 705 ss.; G. Stefani, L'IVA comunitaria tra armonizzazione e concorrenza, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 1998/23, pp. 1845-1849; A. Pomelli, IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto, Cedam, 2000; R. Michieletto, Armonizzazione dell'IVA in Europa e nuovi progetti di modifica della Direttiva IVA 112/2006/CE [Relazione al convegno «Lo stato di armonizzazione dell'IVA a trent'anni dall'emanazione della VI Direttiva», Napoli, 20 aprile 2007], in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2007/3, pp. 123-129; G. Marongiu, F. Moschetti, A. Fantozzi, G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Cedam, 2010, 7a ed. riveduta e ampliata; G. Falsitta (a cura di), *Imposta sul valore aggiunto e Imposte sui trasferimenti*, in G. Marongiu (a cura di) *Commentario breve alle Leggi Tributarie, Tomo IV*, Cedam, 2011.

prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle transazioni intervenute nel processo di produzione antecedente alla fase di imposizione”²; inoltre, “a ciascuna transazione l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo”.

Attraverso l'applicazione dell'IVA viene tassato il consumo privato all'interno dello Stato; sono pertanto assoggettate ad IVA sia “[...] *le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del singolo Paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale*” sia “*le importazioni di beni*”.

Le cessioni di beni, spediti o trasportati in uno Stato terzo, sono esenti dall'imposta in quanto tali beni non vengono consumati all'interno del Paese; lo stesso avviene anche per le cessioni di beni (spediti o trasportati, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto) verso un altro Stato membro³,

L'IVA è un'imposta generale sui consumi, che colpisce l'incremento di valore che un bene o un servizio acquista ad ogni passaggio economico (valore aggiunto), a partire dalla produzione fino ad arrivare al consumo del bene o del servizio stesso. Attraverso un sistema di detrazione e rivalsa, l'imposta grava interamente sul consumatore finale mentre per il soggetto passivo d'imposta resta neutrale.

Le operazioni, al fine dell'applicazione dell'imposta per le cessioni dei beni mobili, si considerano eseguite al momento della consegna o della

² cfr. art. 2, Direttiva n. 67/227/CEE

³ ai sensi dell'art. 28-*quater*, parte A, lett. a), della sesta Direttiva.

spedizione del bene o comunque quando si verifica l'effetto traslativo del diritto di proprietà; per i servizi si considerano eseguite all'atto del pagamento; l' eventuale pagamento anticipato determina l'esigibilità immediata dell'imposta sull'importo pagato.

Le operazioni IVA sono qualificate: *Imponibili*: quando soddisfano tutte le condizioni di cui sopra e quindi devono essere assoggettate all'imposta; *non imponibili*: quando non hanno il requisito della territorialità. Costituiscono tipico esempio di operazioni non imponibili le cessioni all'esportazione. Queste non sono soggette all'imposta ma devono rispettare gli altri obblighi formali e di registrazione imposti dalla normativa IVA; *Esenti*: quando sono operazioni che soddisfano i tre presupposti (oggettivo, soggettivo e territoriale) ma sono escluse per espressa previsione normativa pur essendo soggette ad obblighi di fatturazione e registrazione; *Escluse*: quando sono operazioni che non soddisfano uno o più dei presupposti dell'imposta o considerate tali per espressa previsione normativa. Le operazioni escluse non sono quindi soggette alla disciplina e agli adempimenti previsti: fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione annuale.

Per avere un quadro generale dal quale è possibile tracciare le situazioni di soggettività passiva delle università occorre fare riferimento sia alla normativa nazionale (art. 4 del DPR 633/72), sia a quella Comunitaria (art. 4 par. 5 della VI Direttiva CEE). Occorre preliminarmente osservare che l' università non è un soggetto d'imposta per definizione, in quanto esso persegue fini istituzionali meramente pubblicistici. L' ateneo, come pure gli enti locali, riveste lo *status* di soggetto passivo IVA solo nel

momento in cui realizza attività commerciali con il requisito dell'abitudine⁴, escludendosi, pertanto le operazioni soltanto occasionali.

L'art. 4 del DPR n. 633/72, dispone che l' università riveste lo *status* di soggetto passivo, solo nel caso ponga in essere attività commerciali e limitatamente a queste ultime. Da ciò un' importante conseguenza: limitatamente all'attività commerciale, l' ateneo deve considerarsi soggetto agli obblighi fiscali previsti dalla normativa IVA, fermo restando che le attività cosiddette istituzionali non ne sono coinvolte. La semplice lettura della normativa interna indurrebbe a ritenere che, oggettivamente, ogniqualvolta un ente pubblico svolgesse un'attività commerciale a titolo oneroso dovrebbe essere considerato soggetto passivo d'imposta. Il rigido principio interno, tuttavia, letto alla luce dei principi comunitari (VI Direttiva CEE) subisce sostanziali adattamenti⁵.

⁴ Per sgombrare il campo da possibili equivoci, è bene definire integralmente il concetto di abitudine, anche se, su questa nozione l'orientamento giurisprudenziale non è univoco. Il requisito di abitudine si "materializza" con lo svolgimento, sistematico e ripetitivo di una molteplicità di atti economici diretti alla produzione o allo scambio di beni e servizi. La regolarità nello svolgimento di operazioni economiche nel tempo, evidentemente, determina l'abitudine all'attività, tuttavia, anche una isolata operazione può soddisfare il carattere dell'abitudine in funzione sia della sua importanza economica, sia della ripetitività delle attività preparatorie volte alla concretizzazione del risultato economico. Per esempio, l'organizzazione di congressi a fronte dei quali vi è un ritorno economico, secondo la prassi amministrativa dall'Agenzia delle Entrate determina il requisito dell'abitudine a causa dell'importante risultato economico che si riscontra. (F. Gavioli, *Le attività commerciali ai fini IVA dell'ente locale*, 2009)

⁵ I principi comunitari prevedono che le attività svolte nell'espletamento di compiti istituzionali, non conferiscono soggettività passiva. Questa scelta di principio, conforme all'esigenza di escludere dall'imposta le attività che abbiano una particolare essenza pubblicistica, esclude dall'imposizione (per carenza del requisito soggettivo) le attività svolte dagli enti pubblici "anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi, o retribuzioni" (cfr. art. 4 par. 5 VI Direttiva CEE). (F. Gavioli, *Le attività commerciali ai fini IVA dell'ente locale*, 2009)

La *ratio* della disposizione comunitaria risiede nel fatto che le attività economiche svolte istituzionalmente, sono obbligatorie per l'ente e, contemporaneamente, è evidente che l'attività svolta in veste di pubblica amministrazione sia priva di valore aggiunto.

Accogliendo alcuni pronunciamenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia UE, l'Amministrazione Finanziaria ha predisposto mediante risoluzioni e circolari un ulteriore requisito discriminante in relazione all'imponibilità o meno delle attività svolte a titolo oneroso dagli enti pubblici: le attività degli enti pubblici non sono assoggettabili ad IVA quando essi agiscono nella loro veste di *pubblica autorità* in quanto soggetti di diritto pubblico, mentre sono assoggettate a tributo quando l'ente agisce come soggetto di diritto privato⁶.

Le conseguenze pratiche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto del non assoggettamento ad IVA delle operazioni rientranti nelle attività istituzionali comporta a livello operativo: l'assenza di obblighi contabili: le operazioni in questione non sono oggetto di fatturazione e registrazione ai fini dell'IVA; l'assenza di obblighi dichiarativi: tali operazioni non sono oggetto di dichiarazione ai fini dell'IVA; impossibilità di operare la detrazione dell'IVA sugli acquisti: la detrazione dell'IVA sugli acquisti è consentita solo se gli stessi sono finalizzati all'effettuazione di operazioni imponibili.

Prima dell'introduzione del « regime transitorio » in materia di scambi intracomunitari, le cessioni di beni transfrontaliere fra due Stati membri erano tassate in modo analogo alle cessioni nell'ambito degli altri scambi internazionali; pertanto, in base alla normativa in vigore, una cessione di beni era sostanzialmente imponibile nel luogo della cessione

⁶ cfr. Corte di Giustizia CE cause nn. C231/87 e C128/88

(ovvero, nel luogo della spedizione), ma era esentata dall'imposta all'atto dell'esportazione. Così operando l'IVA diventava esigibile al momento dell'importazione nello Stato di destinazione.

Il criterio di collegamento decisivo per la detassazione o la tassazione era individuato, quindi, nel passaggio della frontiera all'atto dell'esportazione/importazione; tale passaggio doveva necessariamente essere provato (in modo certo) mediante la documentazione doganale anche ai fini dell'IVA.

In ambito comunitario (per meglio dire, con terminologia più attuale, europeo), inoltre, sono state emanate alcune Direttive finalizzate a disciplinare, una volta che fossero venute meno le frontiere doganali, l'applicazione dell'IVA negli scambi intracomunitari e tendenti a semplificarne la disciplina anche attraverso la modifica delle qualificazioni di alcune fattispecie (che non verranno più considerate operazioni intracomunitarie), ed anche tendenti ad armonizzare la misura delle aliquote applicabili sulle operazioni effettuate.

Com'è noto, infatti, la soppressione delle frontiere tra gli Stati membri (attuata nel percorso realizzativo del mercato interno, dal 1° gennaio 1993) ha comportato la configurazione di una nuova entità territoriale; il « territorio comunitario » che, ai fini dell'IVA, si presenta nella sua unitarietà nei rapporti con i Paesi non facenti parte dell'U.E. dando così, luogo alle figure degli « acquisti intracomunitari » e delle « cessioni intracomunitarie »⁷.

Ciò ha conseguentemente richiesto “*un riassetto del regime dell'IVA per il commercio intracomunitario*” non più fondato sulle nozioni di

⁷ sul punto G.L. Cecchini, L'IVA nell'ordinamento comunitario, Cedam, 1993, pp. 9 ss. e pp. 222 ss. .

« importazione » e di « esportazione ». Così, il bene scambiato a livello comunitario subisce una tassazione a livello comunitario, come se fosse una « cessione interna » (intesa nel senso di interna al territorio comunitario) e non una esportazione, ma nel contesto territoriale in cui viene immesso in consumo.

Con la Direttiva n. 91/680/CEE — al fine di garantire che l'IVA proseguisse, in quanto imposta al consumo, ad essere pagata nello Stato membro in cui avviene il consumo finale — è stato introdotto, per quanto attiene gli scambi tra gli Stati membri, quale nuovo fatto generatore dell'imposta, l'acquisto intracomunitario; così facendo viene tassata la ricezione della merce da parte dell'acquirente nello Stato membro d'importazione.

L'acquisto intracomunitario è definito, al n. 3, primo comma, dell'articolo 28-bis, n. 1 lett. a) primo comma della sesta direttiva, come “l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o trasportato, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente in uno Stato membro diverso dallo Stato di partenza della spedizione o del trasporto del bene”.

Per quanto attiene, invece, la corrispondente cessione intracomunitaria nel Paese di origine, essa dev'essere esentata dall'imposta per evitare una doppia imposizione e, pertanto, la violazione del principio della « neutralità » dell'IVA; in tal modo, mentre l'acquisto intracomunitario ha preso il posto della tassazione dell'importazione, l'esenzione della cessione intracomunitaria sostituisce l'esenzione all'atto dell'esportazione.

Un'ulteriore tappa evolutiva della normativa U.E. in materia di IVA è scaturita con la Direttiva n. 2006/112/CE (26) che si basa “*sul principio di tassazione a destinazione, ossia nello Stato membro di arrivo dei beni,*

garantendo la parità di trattamento tra i prodotti nazionali e quelli provenienti da altri Paesi dell'area comunitaria e il rispetto del principio di attribuzione del tributo al Paese dove ha luogo il consumo ed avviene la detrazione”.

Con la successiva Direttiva n. 2008/8/CE sono stati stabiliti nuovi criteri territoriali di tassazione ai fini IVA delle prestazioni del Servizio, individuando lo Stato in cui una determinata prestazione di servizi deve essere assoggettata ad imposta. Tale Direttiva amplia, inoltre, la nozione di soggetto passivo nell'ambito della territorialità delle prestazioni di servizi, ricomprendendovi sia le persone giuridiche identificabili ai fini dell'IVA anche se non soggetti passivi IVA, sia quei soggetti che esercitano attività o effettuano operazioni non considerate cessioni di beni o prestazioni di servizi. Non sono, invece, considerati soggetti passivi IVA ai fini dell'individuazione della territorialità tutti quei soggetti passivi che ricevono prestazioni di servizi per proprio uso personale o per quello dei propri dipendenti.

Il legislatore U.E., volendo perseguire le finalità di innovazione ed armonizzazione, con la Direttiva n. 2010/45/UE (che, pur conservando l'originaria suddivisione della materia rispetto agli acquisti intracomunitari di beni, ha delineato una qualificazione unitaria e tendenzialmente uniforme, sotto il profilo temporale, delle operazioni intracomunitarie) ha inteso dare completamento alle norme introdotte dalla Direttiva n. 2001/115/CE (c.d. prima Direttiva sulla fatturazione) nel processo di tendenziale armonizzazione delle regole di fatturazione, ai fini dell'IVA, delle operazioni poste in essere nel mercato interno.

L' adeguamento legislativo in Italia tendente al recepimento dei principi contenuti nelle due Direttive del 1967 passa per una lunga sequela

di Decreti Legislativi e Decreti del Presidente della Repubblica, tra i quali il D.L. 31 maggio 2010, n. 78⁸ (convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122), che introduce specifiche misure volte a garantire un più stretto monitoraggio dei contribuenti che effettuano operazioni intracomunitarie e l'affidabilità dei dati relativi alle controparti negli scambi commerciali. È stata così introdotta l'innovativa «preventiva autorizzazione» allo svolgimento delle operazioni intracomunitarie, senza la quale non è possibile acquistare o vendere beni e servizi all'interno degli Stati CEE al di fuori dal proprio Stato.

Lo *status* di «soggetto passivo» e le condizioni, stabilite dai vari Stati membri, per l'individuazione dello stesso è stato sovente oggetto di pronunzie della CGUE.

Sul punto la Direttiva n. 2006/112/CE, definisce il «soggetto passivo», come “[...] *chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività*”, ove per «attività economica» si intende “[...] *ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità*”.

Il regime c.d. «transitorio» (72) di applicazione dell'IVA sulle operazioni intracomunitarie (73), come si è già accennato *supra*, si basa essenzialmente sul principio di tassazione a destinazione; pertanto, le

⁸ che introduce fra l'altro severi limiti alle spese effettuate dalle pubbliche amministrazioni e che colpisce in particolare, per ciò che attiene la contabilità delle Università, la spesa massima erogabile per missioni nell'esercizio finanziario

operazioni economiche intracomunitarie (74) sono soggette ad imposizione secondo alla diversa disciplina giuridica vigente nello Stato membro di destinazione dei beni.

Sussiste, però, una sostanziale divergenza giuridico-strutturale tra gli scambi intracomunitari e le operazioni extra-comunitarie: per quanto attiene le esportazioni, o le importazioni, l'ordinamento nazionale si limita, infatti, a prescrivere l'assoggettamento all'IVA delle importazioni e la detassazione (o comunque l' intassabilità delle esportazioni) senza porre attenzione alla sorte fiscale che il bene, oggetto di scambio, subisce al di là del confine comunitario.

La sesta Direttiva prevede che *“ogni acquisto intracomunitario tassato nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto intracomunitario di beni [...] comporta come corollario una cessione esente da IVA nello Stato membro di partenza di tale spedizione o trasporto [...]”*; nell'ambito del regime transitorio, infatti il venditore, da un lato, effettua una cessione esentata nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto intracomunitario dei beni, e dall'altro ottiene da tale Stato membro la detrazione o il rimborso dell'IVA pagata o dovuta in tale Stato membro per detti beni; nel contempo, l'acquirente effettua un acquisto intracomunitario tassato nello Stato membro d'arrivo di detta spedizione o di detto trasporto intracomunitario.

Per quanto attiene, invece, alle modalità di assolvimento del debito di imposta, viene individuato quale «debitore di imposta» (in senso proprio) il cessionario (acquirente del bene) e non il venditore (come invece per le cessioni interne). Compete, pertanto, al cessionario indicare (mediante applicazione del metodo di inversione contabile) nella fattura, ricevuta dal cedente di altro Stato membro, l'imposta, nonché il medesimo

provvede, altresì, ad annotare la stessa fattura sia nel registro degli acquisti sia in quello delle vendite. È proprio grazie a tale duplice annotazione (che influisce sulla liquidazione periodica del soggetto passivo cessionario) che viene garantita la neutralità dello schema applicativo del tributo.

L'applicazione del regime intracomunitario presuppone l'esistenza dei seguenti tre requisiti: soggettivo (entrambi i soggetti — il cessionario oltre che, naturalmente, il cedente — devono possedere un numero di identificazione IVA); oggettivo (la cessione del bene è a titolo oneroso); territoriale (i beni vengono trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro).

È, dunque, nel passaggio (con movimento fisico) di beni tra Stati membri che si individua, l'elemento costitutivo di un'operazione intracomunitaria (che la differenzia da quella che avviene all'interno del medesimo Stato).

La sesta Direttiva riconosce un amplissimo campo di applicazione dell' IVA; da ciò deriva che *“le esenzioni [dall'imposta] costituiscono delle nozioni autonome di diritto comunitario che vanno inquadrare nel contesto generale del sistema comune dell'IVA instaurato dalla sesta direttiva”*.

Le esenzioni, come ha più volte sottolineato la CGUE, *“devono essere interpretate restrittivamente”* in quanto esse *“costituiscono deroghe al principio secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo.*

Va ricordato, però, che *“l'onere della prova del diritto di fruire di una deroga o di un'esenzione fiscale spetta a colui che chiede di fruire di un diritto siffatto si colloca nei limiti imposti dal diritto comunitario. [...] Pertanto, spetta al fornitore di beni produrre la prova che siano soddisfatte le condizioni per l'esenzione”*.

Per evitare una doppia tassazione le Autorità fiscali sono state coordinate in modo tale che *“nel caso di un'operazione interna alla Comunità, una competenza comincia solo là dove termina l'altra”*; inoltre, *“poiché in base al regime transitorio vigente l'acquisto intracomunitario viene tassato nel Paese di destinazione della merce, la corrispondente cessione intracomunitaria nel Paese d'origine deve essere esentata [...]*. Pertanto, *mentre l'acquisto intracomunitario ha preso il posto della tassazione dell'importazione, l'esenzione della cessione intracomunitaria sostituisce l'esenzione all'atto dell'esportazione”*.

La medesima Corte nazionale, inoltre, con la più recente pronuncia n. 20575 del 7 ottobre 2011 ritiene che una determinata operazione non può ritenersi intracomunitaria *“per il solo fatto che i beni ceduti siano destinati a soggetto straniero in possesso del codice di identificazione attribuitogli dallo Stato membro di appartenenza”*. Essa, inoltre, ha contestualmente riaffermato che *“l'elemento della movimentazione territoriale dei beni oggetto di cessione [...] deve essere considerato elemento strutturale della fattispecie normativa da cui non si potrebbe prescindere”*.

Il momento di effettuazione delle cessioni e degli acquisti intracomunitari coincide, quindi, con l'inizio del trasporto o della spedizione dallo Stato membro di partenza (Italia per le cessioni, altro Stato membro U.E. per gli acquisti), senza più alcuna distinzione per gli acquisti, se il trasporto avviene con mezzi del cedente o del cessionario.

Per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari l'assolvimento dell'imposta relativa all'acquisto intracomunitario avviene mediante applicazione del meccanismo di « inversione contabile ».

A partire dal 1° gennaio 2013, per tutte le operazioni territorialmente rilevanti in Italia e poste in essere da soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro U.E., gli obblighi di assolvimento dell'imposta fanno capo al cessionario; egli è tenuto ad adempiere agli obblighi di fatturazione e registrazione secondo le disposizioni contenute negli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993 facendo ricorso alla « procedura di integrazione della fattura ». Dall'entrata in vigore delle nuove disposizioni normative, infatti, la modalità dell'integrazione in luogo della emissione dell'autofattura, diventa l'unica modalità ammessa per assolvere l'imposta mediante la c.d. « inversione contabile ».

La nuova formulazione dell'art. 47, comma 1, del D.L. 331/1993 pur riconfermando la previa integrazione delle fatture relative agli acquisti prevede una modifica dei termini di registrazione delle stesse; in particolare, le fatture relative agli acquisti intracomunitari devono essere annotate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, nel registro delle fatture emesse (per l'imposta a debito), secondo l'ordine della numerazione e non più entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese.

Importanti novità riguardano anche la procedura di regolarizzazione degli acquisti intracomunitari, in particolare, il riformulato art. 46, comma 5, del D.L. n. 331/1993 prevede che in caso di mancata ricezione della fattura entro il secondo mese successivo, e non più entro il mese successivo, a quello d'effettuazione dell'operazione (la partenza dei beni) il cessionario è tenuto a emettere autofattura entro il 15 del mese successivo (155). Per il

computo di tale termine, quindi, è necessario che gli operatori acquisiscano dai fornitori informazioni pertinenti l'inizio del trasporto.

Se, invece, prima che parta la merce il cessionario entra in possesso della fattura, l'art. 39 continua ad attribuire rilevanza alla fatturazione anticipata delle operazioni intracomunitarie nei limiti dell'importo fatturato.

Qualora il cessionario riceva la fattura che, però, risulta emessa per un corrispettivo inferiore a quello reale, il cessionario deve emettere una fattura integrativa entro il 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria.

La “rivoluzione digitale”:

l’ introduzione della fattura elettronica e dello split payment

La Legge numero 244 del 24 dicembre 2007¹ è la norma che istituisce² l'obbligo di fatturazione elettronica verso la Pubblica Amministrazione.

Sono tenute a ricevere la fatturaPA tutti gli enti e i soggetti inclusi dall' ISTAT nell'elenco (di cui alla L. 196/2009, art. 1, comma 2) aggiornato annualmente e pubblicato nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana entro il 30 settembre di ogni anno, le Autorità indipendenti, le amministrazioni autonome e, comunque, le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 (cfr. L. 244/2007, art. 1, comma 209).

Le fatture in forma cartacea non possono più essere accettate da parte della Pubblica Amministrazione (e quindi anche dalle università), né sarà possibile procedere al relativo pagamento. La Finanziaria 2008 ha stabilito che la trasmissione delle fatture elettroniche destinate all'amministrazione dello stato debba avvenire attraverso il Sistema di Interscambio (SdI).

Il Decreto Ministeriale del 7 marzo 2008 individua l'Agenzia delle Entrate quale gestore del Sistema di Interscambio per la trasmissione delle fatture e la Sogei quale apposita struttura dedicata ai servizi strumentali ed alla conduzione tecnica.

La direttiva 2006/112/CE fissa le condizioni e le norme riguardanti l'imposta sul valore aggiunto per assicurare il corretto funzionamento del mercato interno UE³.

¹ “disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge finanziaria 2008) (Gazzetta Ufficiale numero 300 del 28 dicembre 2007) come modificata dal Decreto Legislativo 201 del 2011”

² articolo 1, commi 209-214

Per l' effettiva entrata in vigore dell' obbligo di utilizzo della fattura elettronica, tra un rinvio legislativo a l' altro, bisogna attendere il Decreto Legge 24 aprile 2014, n. 66, "*Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale (art 25)*", che anticipa al 31 marzo 2015 il termine di decorrenza degli obblighi di fatturazione elettronica per le amministrazioni centrali di cui all'articolo 6, comma 3, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 3 aprile 2013, n. 55 e per le amministrazioni locali di cui al comma 209 della legge n. 244 del 2007.

Il medesimo Decreto Ministeriale 3 aprile 2013, numero 55, stabilisce le regole in materia di emissione, trasmissione e ricevimento della fattura elettronica e definisce le modalità di funzionamento del Sistema di Interscambio.

Con decreto MEF del 17 giugno 2014 vengono disciplinati gli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici, ai sensi dell'art. 21, comma 5 del D.lgs. numero 82 del 7 marzo 2005 (Codice amministrazione digitale). Tra gli obblighi, la conservazione e l'assoluzione dell'imposta di bollo.

La FatturaPA è quindi una fattura in formato elettronico ai sensi dell'articolo 21, comma 1, del DPR 633/72 ed è dal 31 marzo 2015 la sola tipologia di fattura accettata dalle Amministrazioni pubbliche che, secondo le disposizioni di legge, sono tenute ad avvalersi del Sistema di Interscambio, SdI, che non ha alcun ruolo amministrativo e non assolve quindi compiti relativi all'archiviazione e conservazione delle fatture, ma è funzionale a ricevere le fatture sotto forma di file con le caratteristiche

³ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio Europeo del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

della FatturaPA, effettuare controlli sui file ricevuti, inoltrare le fatture alle Amministrazioni destinatarie.

Il Sistema di Interscambio garantisce anche data certa in merito a: notifica di scarto: (il file trasmesso non ha superato i controlli previsti;ricevuta di consegna, per certificare l'avvenuta consegna al destinatario del file FatturaPA o notifica di mancata consegna inviata al trasmittente per segnalare la temporanea impossibilità di recapitare al destinatario il file FatturaPA; notifica di decorrenza termini: messaggio che il SdI invia sia al trasmittente sia al destinatario nel caso in cui non abbia ricevuto *notifica di esito committente* entro il termine di 15 giorni dalla data della *ricevuta di consegna* o dalla data della *notifica di mancata consegna* ma solo se questa sia seguita da una *ricevuta di consegna*; attestazione di avvenuta trasmissione della fattura con impossibilità di recapito: messaggio che il SdI invia al trasmittente nei casi di impossibilità di recapito del file all'amministrazione destinataria per cause non imputabili al trasmittente (ad esempio, amministrazione non individuabile all'interno dell'*Indice delle Pubbliche Amministrazioni*).

Il Sistema di Interscambio effettua su ogni file FatturaPA o file archivio dei controlli formali necessari per garantire il corretto inoltro al destinatario; ogni errore riscontrato in seguito ai controlli è identificato da un codice e da una descrizione fornito nella *notifica di scarto* inviata al trasmittente per ogni file inviato.

Il contenuto della FatturaPA è rappresentato, da un file digitale secondo il formato della FatturaPA. Questo formato è l'unico accettato dal Sistema di Interscambio. Ogni file FatturaPA trasmesso al Sistema di Interscambio deve essere firmato dal soggetto che emette la fattura tramite un certificato di firma qualificata (rilasciato da uno dei certificatori

presenti nell'elenco dei certificatori autorizzati pubblicato sul sito dell'Agenzia per l'Italia Digitale) , che garantisce l'integrità delle informazioni contenute nella fattura e l'autenticità dell'emittente.

E' definito operatore economico colui che effettua fatturazione elettronica verso un'Amministrazione pubblica tramite il Sistema di Interscambio; Amministrazione pubblica è il soggetto che riceve le fatture in formato elettronico dall'Operatore economico attraverso il Sistema di Interscambio; può ricevere direttamente il file oppure si può avvalere di un soggetto Intermediario qualificato, che invia o riceve per conto dell'Operatore economico e dell'Amministrazione pubblica la fattura elettronica nel formato della FatturaPA. Occorre tener presente che la trasmissione è vincolata alla presenza del codice identificativo alfanumerico, di sei caratteri, univoco dell'ufficio destinatario della fattura riportato nell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni; a tal fine le pubbliche amministrazioni, e tra esse le università, devono preventivamente censire all'interno dell'*Indice delle Pubbliche Amministrazioni* (IPA o IndicePA) tutti i propri uffici centrali e periferici (per quanto riguarda le Università, i Dipartimenti che, come abbiamo visto, godono di ampia autonomia) che possono essere destinatari di fatture elettroniche. Nei casi in cui un'Amministrazione pubblica deve emettere fattura elettronica verso un'altra Amministrazione pubblica, si configura come Operatore economico e pertanto deve seguire gli stessi passi operativi previsti dalla norma e dalle relative circolari attuative e dispositive per questa figura.

Il contenuto informativo della FatturaPA prevede le informazioni da riportare obbligatoriamente in fattura in quanto rilevanti ai fini fiscali secondo la normativa vigente; in aggiunta a queste il formato prevede l'indicazione obbligatoria delle informazioni indispensabili ai fini di una

corretta trasmissione della fattura al soggetto destinatario attraverso il Sistema di Interscambio.

Per favorire l'automazione informatica del processo di fatturazione, a integrazione delle informazioni obbligatorie, il formato prevede anche la possibilità di inserire nella fattura ulteriori informazioni utili per la completa dematerializzazione del processo di ciclo passivo attraverso l'integrazione del documento fattura con i sistemi gestionali e/o con i sistemi di pagamento, ed informazioni che possono risultare di interesse per esigenze informative concordate tra Operatori economici e Amministrazioni pubbliche.

L'Amministrazione pubblica può ricevere le fatture elettroniche tramite tre modalità, tra cui la più diffusa è la Posta Elettronica Certificata (PEC), un sistema di posta elettronica che garantisce l'invio e la ricezione di messaggi e di eventuali documenti allegati, attesta con valenza legale l'invio e la ricezione dei messaggi al pari di una raccomandata con ricevuta di ritorno. La modalità di ricezione scelta dall'Amministrazione deve poter essere conosciuta dal Sistema di Interscambio per consentire un corretto recapito dei file FatturaPA e delle notifiche. I file FatturaPA vengono inoltrati alla Pubblica Amministrazione come allegato di un messaggio di PEC tramite una casella di posta del SdI. Sulla medesima casella l'Amministrazione dovrà inviare il file messaggio di "accettazione" o "rifiuto" delle fatture ricevute. Dopo aver ricevuto il file FatturaPA attraverso il Sistema di Interscambio l'Amministrazione pubblica può infatti esplicitare l'accettazione o il rifiuto per le fatture contenute nei file ricevuti. In seguito all'invio di una notifica di esito committente corretta, il Sistema di interscambio invia all'Operatore Economico (o al suo Intermediario) una *notifica di esito* che certifica

l'accettazione o il rifiuto della fattura inviata. Qualora l'Amministrazione pubblica non espliciti l'esito entro 15 giorni dalla data di ricezione del file FatturaPA, il Sistema di Interscambio provvede ad inviare all'Amministrazione stessa e al trasmittente (Operatore economico o suo Intermediario) una *notifica di decorrenza termini* con la quale si comunica la non avvenuta notifica di esito da parte dell'Amministrazione pubblica entro i termini previsti.

Considerato che dal 31 marzo 2015, i fornitori della Pubblica amministrazione sono tenuti ad emettere la fattura in formato elettronico, al fine di individuare il momento di ricezione della fattura, viene richiamato quanto precisato nella circolare n. 1/DF del 31 marzo 2014, ove si legge che “il rilascio, da parte del Sistema di Interscambio, della ricevuta di consegna, è sufficiente a provare sia l'emissione della fattura elettronica, sia la sua ricezione da parte della Pubblica amministrazione committente. Tale ricevuta, infatti, è rilasciata in un momento sicuramente successivo a quello in cui la fattura è nella disponibilità della Pubblica amministrazione committente”.

L'art. 1, comma 629, lettera b) della legge 23 dicembre 2014, n. 190 ha introdotto per i pagamenti effettuati dalle pubbliche amministrazioni il meccanismo della scissione dei pagamenti (cosiddetto “*split payment*”)⁴.

⁴ La disposizione sopra richiamata modifica il decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, introducendo l'art. 17-ter secondo cui “*per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 31 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, degli istituti universitari, delle aziende sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza, per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi*”

I soggetti destinatari della disciplina della scissione dei pagamenti, e tra essi le Università, sono gli stessi indicati dall'art. 6, quinto comma, secondo periodo, del DPR n. 633 del 1972, che ha ad oggetto l'applicabilità, alle operazioni effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni ivi indicate, dell'esigibilità differita dell'IVA all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi⁵: il meccanismo dello *split payment* (o scissione dei pagamenti) prevede che l'IVA dovuta sulle forniture di beni e di servizi effettuate nei confronti delle Pubbliche amministrazioni, tra cui le Università, è versata direttamente da quest'ultime. In base a tale meccanismo ed in deroga al regime ordinario di riscossione dell'imposta, il fornitore non incassa l'IVA addebitata alla controparte, in quanto la stessa viene versata direttamente dall'ente pubblico cliente.

Al fine di ottenere maggiore semplicità operativa e per dare maggiori elementi di certezza agli operatori (sia ai fornitori che agli stessi enti pubblici acquirenti) è stato creato l'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (c.d. IPA), archivio ufficiale contenente i riferimenti delle pubbliche

delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze".

⁵ Si evidenzia, al riguardo, che lo scopo dell'art. 6, quinto comma, secondo periodo, del DPR n. 633 del 1972, era quello di evitare ai soggetti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti delle pubbliche amministrazioni espressamente individuate di anticipare l'imposta per operazioni rispetto alle quali il pagamento del corrispettivo e dell'imposta per rivalsa avviene normalmente con notevole ritardo.

amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi. Tali enti sono tenuti ad accreditarsi presso l'IPA⁶.

Il fornitore, pertanto, potrà verificare direttamente nell'anagrafica dell'IPA la categoria di appartenenza e i riferimenti dell'ente pubblico acquirente, ed inoltrare specifica istanza di interpello all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante le "disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente", laddove dovessero permanere dei dubbi sull'applicabilità o meno al proprio committente del meccanismo dello split payment-. La circolare dell'Agenzia delle Entrate n.1/E del 2015 contiene un'elencazione delle categorie di enti ritenuti riconducibili, in via generale, nell'ambito soggettivo di applicazione della norma. In caso di incertezza sulla riconducibilità si è dell'avviso che per i fornitori sia sufficiente attenersi alle indicazioni fornite dalla PA committente o cessionaria, nel presupposto che la predetta PA abbia tutti gli elementi per valutare i propri profili soggettivi in ordine alla riconducibilità della stessa nell'ambito applicativo della scissione dei pagamenti, ferma restando, per la PA, la facoltà di proporre in merito istanza di interpello all'Agenzia delle entrate⁷.

A quanto già indicato con le circolari n. 1/E del 9 febbraio 2015, e n. 6/E del 19 febbraio 2015, l'Agenzia delle entrate ha fatto seguire la circolare n. 15/E del 13 aprile 2015. L'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972 rubricato "Operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici" prevede che per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei

⁶ Per quanto riguarda le Università, i codici di riferimento sono: - "Aziende Ospedaliere, Aziende Ospedaliere Universitarie, Policlinici e Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico Pubblici" – codice L8; - "Università e Istituti di Istruzione Universitaria Pubblici" – codice L17.

⁷ ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante le "disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente".

confronti delle Pubbliche amministrazioni l’IVA sia versata applicando il meccanismo dello *split payment* a condizione che: gli atenei e le PA elencate non siano debtrici d’imposta in virtù delle disposizioni in materia di IVA e, pertanto, non siano tenute ad applicare il meccanismo del *reverse charge* (art. 17-ter, comma 1, D.P.R. n. 633/1972), e che le prestazioni di servizi erogate in loro favore non siano tra quelle i cui compensi sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d’imposta sul reddito (art. 17-ter, comma 2, D.P.R. n. 633/1972).

Già da una prima lettura dell’elenco in questione si comprende che vi è un’esatta coincidenza tra gli enti pubblici destinatari del meccanismo dello *split payment* e quelli soggetti alla disciplina dell’IVA ad esigibilità differita, prevista dall’art. 6, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972.

Con la circolare n. 1/E/2015, l’Agenzia aveva già precisato che, ai fini dell’individuazione dell’ambito soggettivo di applicazione del meccanismo in parola, si deve fare riferimento ai soggetti destinatari dell’art. 6, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, “effettuando, comunque, un’interpretazione del dettato normativo dell’art. 17-ter basata su valutazioni sostanziali di ordine più generale”.

Con la circolare n. 15/E/2015 l’Agenzia ha precisato ulteriormente che, stante l’obiettivo perseguito dal Legislatore, nell’ambito soggettivo di applicazione dello *split payment* devono essere ricompresi, oltre agli enti espressamente indicati nell’art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, anche “i soggetti pubblici che, in quanto qualificabili come loro immediata e diretta espressione, siano sostanzialmente immedesimabili nei predetti enti” .

Il meccanismo della scissione dei pagamenti si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nei confronti delle Pubbliche amministrazioni, che effettuino l’acquisto sia

nell'ambito della sfera istituzionale che nell'esercizio di attività commerciale.

In considerazione della *ratio* e delle caratteristiche del meccanismo della scissione dei pagamenti, l'Agenzia delle Entrate, confermando quanto già precisato nella circolare n. 1/E/2015, ha ribadito che lo stesso si applica alle predette operazioni, purché documentate mediante fattura emessa dai fornitori ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, con l'indicazione, tra l'altro, dell'imposta addebitata all'ente pubblico.

Sfuggono invece al meccanismo dello *split payment* le prestazioni di servizi i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo d'imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972, le operazioni documentate da ricevuta fiscale o scontrino fiscale (si pensi alle spese effettuate con il fondo economale); le operazioni per le quali l'università è debitrice di imposta, ossia quelle soggette al meccanismo del *reverse charge* "interno" ed "esterno" (compresi gli acquisti intracomunitari).

L'Agenzia delle Entrate interviene riferendosi specificamente alle operazioni soggette al *reverse charge*; dissipando i dubbi sollevati dagli operatori del settore, ha chiarito che nel caso in cui le Pubbliche amministrazioni effettuino, nell'esercizio d'impresa, acquisti di beni e servizi soggetti al meccanismo dell'inversione contabile è necessario distinguere, secondo criteri oggettivi, la quota parte destinata alla sfera commerciale da quella inerente alla sfera istituzionale. La prima sarà soggetta al *reverse charge*, la seconda allo *split payment*.

In particolare, l'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972 dispone che il meccanismo della scissione dei pagamenti non trovi applicazione per le

cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate, nel territorio dello Stato, nei confronti di Pubbliche amministrazioni debentrici d'imposta.

Si tratta di acquisti di beni e di servizi soggetti al meccanismo del *reverse charge* sia "interno" che "esterno", ossia di acquisti *intra*-UE di beni effettuati, oltre la soglia di euro 10.000 annui, dall'ente pubblico identificato ai fini dell'IVA, ai sensi dell'art. 47, comma 3, del D.L. n. 331/1993.

Nel caso poi in cui gli acquisti effettuati dalle Pubbliche amministrazioni rientrino in una delle fattispecie riconducibili nell'ambito di applicazione del *reverse charge*, lo *split payment* non trova applicazione. Nella circolare 15/E/2015 l' Agenzia delle Entrate nel definire se gli acquisti effettuati dalle Università ricadano nella sfera di applicazione dello *split payment* o del *reverse charge* - si immagini il caso di acquisto di un servizio di pulizia⁸ - partendo dalla considerazione che il *reverse charge* riguarda gli acquisti di beni e servizi effettuati nell'esercizio di impresa arte o professione, ha posto l'accento sul fatto che gli acquisti effettuati dalla Pubblica amministrazione possono essere destinati in parte alla sua sfera commerciale e in parte a quella istituzionale, sfera quest'ultima con riferimento alla quale la PA non riveste la qualifica di soggetto passivo IVA.

Al ricorrere di tali ipotesi, l'Agenzia ha chiarito che la Pubblica amministrazione, quale miglior detentore dell'informazione, deve comunicare al proprio cedente/fornitore la quota parte del bene o del servizio acquistato da destinare alla sfera commerciale, in relazione alla quale diviene applicabile il meccanismo del *reverse charge*. Di contro, alla

⁸ che non sarebbe soggetto al meccanismo dello *split payment* in quanto soggetto al meccanismo dell'inversione contabile di cui all'art. 17, comma 6, lett. a), *a-bis*) e *a-ter*) del D.P.R. n. 633/1972

quota di bene o servizio acquistato da destinare alla sfera istituzionale deve essere applicato il meccanismo dello *split payment*; tali quote saranno individuate mediante l'utilizzo di criteri oggettivi, per l'identificazione dei quali si ritiene si possa far riferimento a quanto precedentemente indicato dalla stessa Agenzia con la circolare Ministeriale n. 328/E del 24 dicembre 1997.

Si pensi al caso di acquisto di un fabbricato strumentale, per il quale il cedente abbia espressamente optato per l'imponibilità IVA ai sensi dell'art. 10, n. 8-ter del D.P.R. n. 633/1972, e quindi l'imposta deve essere assolta mediante il meccanismo del *reverse charge*, secondo quanto previsto dall'art. 17, comma 5, lett. a-bis.

Da quanto illustrato emerge come non sempre sia facile ed immediato definire se fatturare l'intero importo in *reverse charge*, presupponendo che l'immobile sarà destinato interamente all'esercizio di attività commerciali oppure fatturare quota parte dello stesso applicando il meccanismo della "scissione dei pagamenti" identificando secondo criteri oggettivi la quota di acquisto relativa alla sfera commerciale e quella inerente alla sfera istituzionale. Unico riferimento è la documentazione fornita dalla Pubblica amministrazione al fine di giustificare il criterio utilizzato, che deve essere coerente con il bene o servizio acquistato.

Già dal 1° gennaio 2010 sono entrate in vigore le nuove norme di derivazione comunitaria, c.d. «VAT package», che mutano il sistema territoriale IVA riferito alle prestazioni di servizi.

L'Italia, oltre a recepire l'obbligo d'inversione contabile in materia di servizi, ha esteso il medesimo obbligo anche alle cessioni di beni, come consentito per opzione a ciascuno Stato membro. Pertanto il metodo dell'inversione contabile, che era obbligatorio fino al 31 dicembre 2009 solo

per i servizi previsti nell'art. 7, comma 4, lett. d) del decreto IVA, dal 2010 divenne regola generale anche per gli acquisti di beni e per tutte le prestazioni di servizi fornite in Italia da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi d'imposta stabiliti nel territorio dello Stato.

La maggiore novità del VAT Package riguarda l'introduzione generalizzata del principio di tassazione nel luogo di destinazione per i soggetti passivi d'imposta. Viene cioè capovolto il precedente sistema di tassazione nel luogo di origine del soggetto esercente la prestazione a favore di un regime impositivo a destino. Permane il «vecchio» sistema di tassazione nel Paese di origine solo per le prestazioni rese a soggetti privati, non soggetti passivi d'imposta; pertanto, un soggetto passivo italiano che dovesse acquistare beni o servizi da un soggetto passivo non residente deve operare l'inversione contabile, anche se il fornitore estero è identificato o ha nominato un rappresentante fiscale in Italia.

La regola obbligatoria dell'inversione contabile non opera però se il soggetto non residente fornisce beni o servizi a un soggetto nazionale attraverso l'intervento attivo della propria stabile organizzazione, a meno che quest'ultima agisca passivamente per conto del soggetto non residente.

Neppure si applica la disciplina dell'inversione contabile nell'ipotesi in cui il fornitore è un soggetto non residente in Italia mentre il cessionario o committente è un soggetto stabilito fuori del territorio dello Stato. Infatti, qualora sia il cedente o il prestatore che il cessionario o il committente siano soggetti esteri deve essere il fornitore ad identificarsi direttamente o nominare il rappresentante fiscale, qualificandosi egli debitore dell'imposta secondo la disposizione generale in forza della quale l'Iva è dovuta dal soggetto passivo che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi⁹.

⁹ primo comma dell'art. 17

Le fonti normative sono rinvenibili nelle direttive comunitarie 2008/8/CE per la modifica alla direttiva 2006/112/CE sulla territorialità delle prestazioni di servizi; 2008/9/CE per il rimborso dell'IVA ai soggetti passivi stabili in un diverso Stato membro; 2008/117/CE per il contrasto alle frodi fiscali intracomunitarie.

In particolare, è la direttiva servizi ad estendere il campo di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, c.d. *reverse charge*. Aumentano cioè le situazioni in cui grava sul committente, cliente della prestazione, l'onere di applicazione dell'imposta.

In questo modo, viene semplificato il sistema impositivo gravando il destinatario dell'autoliquidazione dell'imposta. Benché l'idea del mercato unico europeo si basi sulla tassazione nel Paese di origine da cui proviene la prestazione, l'estensione del *reverse charge* non ne rappresenta una contraddizione: la *ratio* del VAT Package è principalmente quella di semplificare le procedure applicative dell'imposta, specie nel settore dei servizi, nonché quella di contrastare le frodi IVA (in questo senso, appunto, il *reverse charge*, configura un meccanismo che impedisce al prestatore di appropriarsi, non versandola, di un'imposta che il committente corrisponde e si porta in detrazione).

In questa prospettiva, le direttive comunitarie introducono, come regola generale, quella del luogo di residenza del committente (se soggetto passivo IVA), in luogo della precedente regola del luogo di residenza del prestatore: la centralità del committente impone una verifica della sua residenza e del suo status di soggetto passivo¹⁰.

¹⁰ In realtà, la modifica suddetta riguarda solo le prestazioni di servizi c.d. *business to business* («B2B»), cioè rivolte da soggetti passivi IVA di uno Stato membro ad altri soggetti passivi di diverso Stato membro. Non muta invece il trattamento delle prestazioni *business to consumer* («B2C») che rimangono tassate nel luogo di origine, ove tipicamente risiede il prestatore.

Il meccanismo del *reverse charge* viene meglio distinto in «interno» ed «esterno». Il primo intende l'inversione contabile che si verifica all'interno del territorio nazionale per determinate prestazioni di servizi. Il secondo, invece, si riferisce all'inversione contabile prodotta dalle regole territoriali, che riguardano soggetti non residenti che compiono operazioni territorialmente rilevanti in Italia.

La riforma comunitaria in materia d'IVA interviene proprio nell'ambito del c.d. *reverse charge* esterno, apportando modifiche ai commi 2, 3 e 4 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633/1972.

Rimane, invece, immutato il c.d. *reverse charge* interno di cui ai commi 5, 6 e 7 dello stesso art. 17 nonché all'art. 74, che riguarda operazioni tra operatori nazionali in cui il Legislatore indica il cessionario o committente che sia soggetto passivo quale debitore dell'imposta in luogo del cedente o prestatore.

La direttiva 2008/8/CE, in linea con quanto anticipato in premessa, statuisce il principio secondo cui, per regola generale, le prestazioni di servizi intracomunitarie rivolte a soggetti passivi IVA seguono il criterio della residenza del committente o utilizzatore, cliente della prestazione (salvo il caso della stabile organizzazione). Diversamente, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi disciplinate da specifici criteri di territorialità, gli Stati membri hanno la facoltà di individuare quale debitore dell'imposta il cessionario o il committente.

Chiaramente, la sopravvivenza della regola del domicilio del prestatore per le prestazioni B2C si lega alla difficoltà pratica di prevedere un sistema di autofatturazione in capo ai clienti non soggetti passivi IVA.

Le prestazioni di servizi rivolte invece a soggetti non passivi IVA continuano a seguire il criterio della residenza del prestatore o fornitore¹¹.

In attuazione a tale Direttiva, il testo provvisorio del Decreto legislativo di recepimento sostituisce il secondo, terzo e quarto comma dell'art. 17 del d.P.R. n. 633/1972, disponendo che: «gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'art. 7-ter, comma 2, lett. b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti»¹².

Ciò si traduce nell'individuazione del cessionario o committente quale debitore d'imposta per tutte quelle operazioni che un soggetto passivo non residente abbia rivolto ad un «soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato». Il committente dovrà, cioè, farsi carico dell'obbligazione tributaria assolvendo il pagamento dell'imposta attraverso il meccanismo dell'inversione contabile; questo anche le volte in cui il prestatore comunitario dovesse avere una posizione IVA propria in Italia (attraverso rappresentante fiscale, identificazione diretta o stabile organizzazione).

Sul piano pratico, l'inversione contabile imporrà al cessionario o committente di emettere un documento (autofattura) in unico esemplare (con l'addebito dell'IVA o l'indicazione del titolo di non imponibilità o esenzione di cui agli artt. 8, 8-bis, 9 o 10 del d.P.R. n. 633/1972) se riceve il bene o il servizio da un fornitore stabilito fuori dell'Unione europea.

Lo stesso cessionario o committente dovrà integrare la fattura estera indicando l'aliquota IVA, l'imposta o l'eventuale titolo di non imponibilità o esenzione della prestazione di cui agli artt. 46 e 47 del d.l. n. 331/1993 se

¹¹ anche qui salvo il caso della stabile organizzazione

¹² nuovo art. 17, comma 2

riceve il bene o il servizio da un fornitore comunitario che, simmetricamente, emetterà una fattura per la cessione o prestazione effettuata senza indicazione dell'IVA. Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, «Nel caso in cui un'operazione rilevante ai fini Iva in Italia sia effettuata da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato nei confronti di un soggetto passivo ivi stabilito, tutti gli adempimenti relativi all'applicazione dell'imposta gravano sul cessionario, il quale dovrà procedere all'assolvimento dell'Iva secondo il meccanismo del cosiddetto *reverse charge*¹³.

Nell'ipotesi di operazioni non imponibili o esenti, effettuate in Italia da soggetti non residenti nei confronti di cessionari o committenti nazionali, questi ultimi provvedono all'autofatturazione indicando in fattura, anziché l'Iva dovuta, gli estremi normativi in base ai quali l'operazione risulta non imponibile o esente.

Il suddetto documento deve essere annotato nel registro delle fatture emesse e in quello delle fatture di acquisto (artt. 23 e 25 del d.P.R. n. 633/1972).

In particolare, in ambito comunitario, la prestazione di servizi continua ad essere documentata dal prestatore con fattura, ancorché trattasi di operazioni «fuori campo» Iva. Ciò stante il committente (nonostante la norma contenuta nella bozza di Decreto legislativo faccia riferimento all'autofattura) conserva la facoltà di integrare il documento ricevuto dal prestatore con l'Iva relativa, fermo restando l'obbligo di rispettare le regole generali sul momento di effettuazione dell'operazione».

¹³ Risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate ai quesiti posti dagli esperti durante il Forum 2010 di Italia Oggi, 22 gennaio 2010

Precisa poi la norma che per «soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato» deve intendersi un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato o residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute.

Nel caso la prestazione di servizi sia rivolta a privati o a soggetti passivi non residenti non stabiliti, privi anche di stabile organizzazione, sopravvive la regola di tassazione in capo al prestatore. In tali ipotesi il prestatore onerato dell'obbligazione tributaria, potrà assolvere l'imposta secondo uno dei modi consentiti: rappresentante fiscale, identificazione diretta o stabile organizzazione, per quanto ad essa non riferibile, ma riferito direttamente al prestatore estero.

Diversamente, qualora la prestazione di servizi dovesse rivolgersi proprio alla stabile organizzazione, questa assumerebbe una propria autonoma consistenza ai fini dell'individuazione delle regole territoriali. Sicché le operazioni ad essa riferite dovrebbero intendersi effettuate o ricevute da un soggetto passivo stabilito in Italia e non dal soggetto passivo estero. Da quanto detto, quindi, circa la distinzione delle regole Iva nelle operazioni B2B e B2C emerge l'importanza per il prestatore di conoscere sempre lo status del committente (soggetto passivo o no): chi riceve un ordine deve informarsi sulla qualifica della controparte.

Il meccanismo dell'inversione contabile, come detto, comporta che debitore dell'imposta diventi il soggetto che riceve la prestazione (committente o cessionario), in luogo del soggetto che la effettua come vorrebbe la regola generale.

La violazione dell'obbligazione tributaria gravante sul debitore produce l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 6, comma 9-*bis* del d.l. n. 471/1997

L'Agenzia ha precisato che, nonostante l'imposta non sia liquidata dai fornitori, questi continuano ad essere considerati debitori di imposta addebitata in rivalsa alle PA e, pertanto, sono tenuti ad emettere la fattura, indicando l'IVA e riportando l'annotazione "scissione dei pagamenti", ed a registrarla ai sensi degli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972, senza però computare l'IVA a debito indicata in fattura nella liquidazione di periodo, annotata in modo distinto prevedendo ad esempio un'apposita colonna ovvero mediante appositi codici.

Appare evidente come la norma che introduce lo *split payment* nasca in funzione anti evasione¹⁴, garantendo all'erario la puntuale (e spesso anticipata) riscossione del gettito IVA rispetto al possibile mancato versamento dell'imposta percepita dal fornitore evasore.

L'art. 3, comma 1, del D.M. 23 gennaio 2015, dispone che "l'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti della PA diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi".

Le PA possono comunque optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura.

¹⁴ La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2015 evidenzia che la disciplina della scissione dei pagamenti persegue la finalità di arginare l'evasione da riscossione dell'IVA e, pertanto, ai fini dell'individuazione dell'ambito soggettivo di applicazione del citato art. 17-ter occorre, quindi, fare riferimento ai soggetti destinatari dell'art. 6, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972. Stante l'obiettivo del legislatore, si ritiene che nell'ambito soggettivo di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti debbano essere compresi, oltre agli enti espressamente elencati nell'art. 17-ter, anche i soggetti pubblici che, in quanto qualificabili come loro immediata e diretta espressione, siano sostanzialmente immedesimabili nei predetti enti.

Come detto, lo *split payment* si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi di cui agli artt. 2 e 3 del DPR n. 633 del 1972 effettuate, nel territorio dello Stato, nei confronti di pubbliche amministrazioni. In particolare, la disciplina riguarda tutti gli acquisti effettuati dalle pubbliche amministrazioni individuate dalla norma, sia quelli effettuati in ambito non commerciale ossia nella veste istituzionale che quelli effettuati nell'esercizio di attività d'impresa.

Quest' ultimo aspetto crea un corto circuito laddove in precedenza l'Università, nell'esercizio di attività commerciale, si rifaceva alle percentuali di indetraibilità dell'IVA, trattenendo la quota di propria spettanza e versando all'erario esclusivamente la differenza. Il meccanismo dello *split payment* esclude questo automatismo, comportando un immediato versamento dell'intero gettito di imposta, in attesa del successivo conguaglio.

Poiché gli atenei di norma hanno un'unica partita IVA per tutte le proprie strutture (tra cui i Dipartimenti) è evidente il dispendio di energie ed la necessità di ricorrere a calcoli complessi al fine di restituire a ciascuna struttura quanto anticipato all'erario e non dovuto.

Come in altra sede esposto, a decorrere dal 6 giugno 2014, secondo il combinato disposto della finanziaria 2008 e del D.M. n. 55 del 2013, la fatturazione nei confronti di Ministeri, Agenzie fiscali e Enti nazionali di previdenza deve avvenire necessariamente in modalità elettronica. Il predetto obbligo di fattura elettronica riguarda, a decorrere dal 31 marzo 2015, anche le operazioni effettuate in favore delle Università.

L'art. 1, comma 632, della legge di stabilità 2015 stabilisce che il meccanismo della scissione dei pagamenti, nelle more del rilascio della misura di deroga all'ordinario meccanismo di applicazione dell'IVA che

caratterizza il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto di cui alla Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006, n 112/2006/CE da parte del Consiglio dell'Unione europea, trova comunque applicazione per le operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015¹⁵.

Il meccanismo della scissione dei pagamenti si applica quindi alle operazioni in relazione alle quali il corrispettivo sia stato pagato dopo il 1° gennaio 2015 e sempre che le stesse non siano state già fatturate anteriormente alla predetta data, mentre non è applicabile alle operazioni per le quali è stata emessa fattura entro il 31 dicembre 2014.

Ove le pubbliche amministrazioni, dopo il 1° gennaio 2015, abbiano corrisposto al fornitore l'IVA ad esse addebitata in relazione ad operazioni fatturate a partire dalla medesima data e, a sua volta, il fornitore abbia computato in sede di liquidazione, secondo le modalità ordinarie, l'imposta incassata dalle pubbliche amministrazioni, non occorrerà effettuare alcuna variazione. Diversamente, ove il fornitore abbia erroneamente emesso fattura con l'annotazione "scissione dei pagamenti", lo stesso dovrà correggere il proprio operato ed esercitare la rivalsa nei modi ordinari. In tal caso le pubbliche amministrazioni dovranno corrispondere al fornitore anche l'IVA relativa all'operazione ricevuta.

¹⁵ L'art. 9 del DM 23 gennaio 2015, pubblicato nella GU n. 27 del 3 febbraio 2015, prevede che *"Le disposizioni del presente decreto si applicano alle operazioni documentate con fatture emesse dal 1° gennaio 2015, la cui imposta diviene esigibile a partire dalla medesima data"*.

Ai fini dell'individuazione del momento di esigibilità occorre avere riguardo all'art. 3, comma 1, del citato DM secondo cui *"L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi ... diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi"*.

In sostanza, in relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle Università per i quali queste non siano debitori d'imposta (ossia per le operazioni non assoggettate al regime di inversione contabile), l'IVA addebitata dal fornitore nelle relative fatture dovrà essere versata dall'ateneo acquirente direttamente all'erario, anziché allo stesso fornitore, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta, trasferendo il pagamento del debito IVA dal relativo fornitore in capo alle amministrazioni stesse. Tale meccanismo della scissione dei pagamenti non fa venire meno in capo al fornitore la qualifica di debitore dell'imposta in relazione all'operazione effettuata nei confronti dell'ente pubblico, cui compete solo l'onere di versare l'Iva relativa agli acquisti.

Il fornitore, pertanto, è tenuto all'osservanza degli obblighi di cui al DPR n. 633 del 1972 connessi all'applicazione dell'imposta nei modi ordinari e, di conseguenza, il fornitore non potrà più procedere all'emissione delle fatture ad esigibilità differita né, su opzione, con esigibilità immediata. Ne consegue, sotto il profilo degli adempimenti, che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate, i fornitori *“emettono la fattura secondo quanto previsto dall'articolo 21 del decreto n. 633 del 1972 con l'annotazione scissione dei pagamenti”* ovvero split payment.

Ai fini degli adempimenti connessi alla scissione dei pagamenti non rileverà il pagamento del corrispettivo, ma il momento della ricezione della fattura¹⁶.

¹⁶ ai fini dell'individuazione del momento di ricezione della fattura giova richiamare quanto precisato nella circolare n. 1/DF del 31 marzo 2014 del Dipartimento delle Finanze – Dipartimento della funzione pubblica, in materia di fattura elettronica nei rapporti con la PA. Secondo il predetto documento di prassi *“il rilascio, da parte del Sistema di Interscambio, della ricevuta di consegna,*

In capo alla pubblica amministrazione permane l'obbligo di registrare le fatture nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del DPR n. 633 del 1972, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione della relativa imposta. Tale eventualità riguarda ovviamente in via principale gli acquisti di beni e servizi effettuati nell'esercizio dell'attività commerciale dell'Ateneo; potrebbe, quindi, verificarsi che, in relazione agli acquisti effettuati dall'Università quale soggetto passivo, nessun versamento debba essere eseguito dalla PA, attesa la possibilità per l'amministrazione acquirente di utilizzare l'importo dell'IVA relativa all'operazione resa nei suoi confronti dal fornitore in compensazione con altri crediti IVA vantati. Nella diversa ipotesi in cui l'IVA relativa all'acquisto non venisse completamente neutralizzata in sede di liquidazione, l'eventuale eccedenza a debito sarà versata con i normali codici tributo dell'IVA periodica. Per quanto riguarda gli acquisti effettuati dalle Università nell'ambito delle proprie attività istituzionali non commerciali, l'art. 4 del decreto attuativo prevede che il versamento dell'imposta dovuta deve essere effettuato, a scelta dell'Università acquirente di norma entro il giorno 16 di ciascun mese, cumulativamente per tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente, essendo esclusa la possibilità di utilizzare l'importo dell'IVA dovuta per le operazioni in regime di scissione contabile in compensazione orizzontale con altri crediti d'imposta vantati. Con

è sufficiente a provare sia l'emissione della fattura elettronica, sia la sua ricezione da parte della pubblica amministrazione committente. Tale ricevuta, infatti, è rilasciata in un momento sicuramente successivo a quello in cui la fattura è nella disponibilità della pubblica amministrazione committente".

Vedi: Agenzia delle entrate Circolare 15e 2015, avente ad oggetto: *Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni: cd. scissione dei pagamenti.*

riferimento agli acquisti di beni e servizi destinati ad essere utilizzati promiscuamente sia nell'ambito di attività non commerciali sia nell'esercizio d'impresa, L' ateneo non debitore d'imposta, dovrà preventivamente individuare, con criteri oggettivi, la parte della relativa imposta da imputare rispettivamente alle due differenti attività, per le quali l'ente è tenuto ad eseguire separatamente i relativi adempimenti.

L'Agenzia delle entrate ha ricordato che le PA che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio dell'attività d'impresa, devono annotare le relative fatture nel registro IVA vendite entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è diventata esigibile, ma con riferimento al mese precedente; la fattura ricevuta deve essere annotata anche nel registro degli acquisti al fine di esercitare il diritto alla detrazione. Ne consegue che, per la PA che abbia il diritto alla detrazione IVA pari al 100% tale annotazione produce solo effetti contabili se la fattura è annotata contestualmente nel registro delle vendite ed in quello degli acquisti relativo al mese in cui l'imposta è esigibile (la stessa infatti può neutralizzare l'IVA a debito con la corrispondente IVA a credito); in caso contrario, l'eccedenza d'imposta a debito deve essere versata con i normali codici tributo dell'IVA periodica, mediante Mod. F24 o, ricorrendone i presupposti con l'F24EP.

Le PA che effettuano acquisti non nell'esercizio dell'attività d'impresa possono effettuare il versamento dell'IVA da *split payment*, alternativamente: entro il giorno 16 di ciascun mese, con un versamento cumulativo dell'IVA dovuta considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente; oppure con un distinto versamento dell'IVA dovuta, per ciascuna fattura la cui imposta sia divenuta esigibile, entro lo stesso termine di cui al punto sopra; ovvero in

ciascun giorno del mese, considerando tutte le fatture per le quali l'imposta sia divenuta esigibile in tale giorno. Non è possibile compensare l'IVA dovuta per le operazioni in regime di *split payment* con altri crediti nel Mod. F24.

La norma prevede l'esclusione dall'ambito applicativo della scissione dei pagamenti, per espressa previsione normativa, gli acquisti per i quali l'ente è "*debitore d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto*", ossia le fattispecie di c.d. *reverse charge* in cui la veste di debitore d'imposta non è attribuita, come di regola, a colui che cede il bene o presta il servizio, bensì al cessionario o al committente, ai quali, dunque, non viene addebitata (in rivalsa) alcuna imposta, da parte di colui che ha compiuto l'operazione imponibile. In tali casi, sorge un debito IVA direttamente in capo alla PA, soggetto passivo acquirente, per i beni o servizi destinati alla sfera commerciale¹⁷.

Nell'ambito del *reverse charge* sono ricondotte sia le operazioni intra-UE, dove la traslazione dell'onere dell'assolvimento dell'imposta è legata all'esigenza di semplificare il trattamento Iva delle operazioni intra-UE, sia le operazioni "interne", in cui la traslazione dell'onere dell'assolvimento dell'imposta è connessa a motivi di contrasto alle frodi.

Il *reverse charge* riguarda quindi gli acquisti di determinati beni e servizi effettuati dall'Università in qualità di soggetto passivo. E', tuttavia, possibile che detti beni e servizi siano destinati in parte alla sfera commerciale e in parte alla sfera istituzionale non commerciale, per la cui attività l'ateneo acquirente non riveste quindi la qualifica di soggetto

¹⁷ A titolo di esempio, gli acquisti, effettuati nell'esercizio d'impresa, soggetti al meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*) di cui all'art. 17 del DPR n. 633 del 1972 (beni o servizi acquisiti da fornitori non stabiliti nel territorio dello Stato)

passivo IVA. E' il caso, ad esempio, delle prestazioni di servizi di pulizia relativi ad edifici, di cui all'art. 17, sesto comma, lettera *a-ter*), del DPR n. 633 del 1972, che potrebbero riguardare parte dell'edificio destinata all'attività commerciale e parte all'attività istituzionale.

In tali casi, l' Amministrazione dell' Università dovrà comunicare al fornitore la quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera commerciale, determinata con criteri oggettivi, in relazione alla quale è applicabile il meccanismo del *reverse charge*. Alla quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera istituzionale non commerciale tornerà applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti.

Circa gli aspetti che potremmo definire “patologici” nell' applicazione dello *split payment*, occorre in questa sede accennare che questa procedura si applica anche in caso di ricezione di una fattura irregolare: l' ateneo dovrà fare ricorso alla procedura di regolarizzazione e, quindi, l'imposta oggetto di regolarizzazione dovrà essere corrisposta con le modalità previste da tale procedura. Nell'ipotesi in cui il fornitore emetta una nota di variazione in aumento, torna sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti e, pertanto, la stessa dovrà essere numerata, indicando l'ammontare della variazione e della relativa imposta e facendo esplicito riferimento alla fattura originaria emessa. Se la nota, invece, è in diminuzione e si riferisce a una fattura emessa applicando lo *split payment*, bisognerà comunque numerarla, indicare l'ammontare della variazione, della relativa imposta e fare riferimento alla fattura originaria, ma, trattandosi di una rettifica apportata ad un'Iva che non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore, questo non avrà diritto a portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, ma dovrà limitarsi a

procedere solo ad apposita annotazione in rettifica nel registro, senza alcun effetto nella liquidazione Iva.

L'Agenzia delle entrate ha affrontato con la citata circolare 15/E 2015 anche la questione relativa alla correzione di errori commessi nell'emissione delle fatture con il meccanismo dello *split payment*.

Già nella precedente circolare n. 6/E/2015, l'Agenzia aveva chiarito che nel caso in cui la Pubblica amministrazione - in veste di soggetto passivo d'imposta - avesse ricevuto una fattura "irregolare", fermo restando l'obbligo del versamento dell'imposta secondo le regole proprie dello *split payment*, doveva procedere alla regolarizzazione della stessa secondo le modalità previste dall'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997, ossia presentando all'Ufficio competente, entro il 30° giorno dalla registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le medesime indicazioni riportate nella fattura che si voleva integrare.

Nel caso in cui, al ricorrere dei presupposti di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, il fornitore della Pubblica amministrazione avesse emesso una nota di variazione in aumento trovava applicazione sempre il meccanismo dello *split payment*. L'emissione della nota di variazione in diminuzione dava luogo ad un diverso trattamento a seconda che la stessa si riferisse ad una fattura emessa prima o dopo il 1° gennaio 2015 e produceva effetti differenti in capo alla PA, a seconda che essa sia relativa ad acquisti per la sfera commerciale o per quella istituzionale.

Nel caso in cui le note di variazione si riferissero a fatture emesse prima del 1° gennaio 2015, e quindi prima dell'entrata in vigore del meccanismo dello *split payment*, si applicavano le regole ordinarie; la Pubblica amministrazione: nel caso in cui l'acquisto fosse relativo alla sfera

commerciale, doveva registrare la nota di variazione in aumento nel registro delle vendite di cui all'art. 23 o nel registro dei corrispettivi di cui all'art. 24 (o, in alternativa, nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 con segno contrario), fermo restando il suo diritto alla restituzione di quanto pagato in eccedenza; se l'acquisto fosse relativo alla sfera istituzionale, allora la PA non doveva effettuare alcuna variazione, fermo comunque anche in questo caso il suo diritto alla restituzione di quanto pagato in eccedenza.

Tuttavia, l'Agenzia ha ritenuto che - in considerazione del fatto che dal 1° gennaio 2015, sia le Pubbliche amministrazioni sia i loro fornitori hanno implementato i sistemi di fatturazione e registrazione al fine di adeguarli al meccanismo dello *split payment* - anche per le note di variazione in diminuzione emesse prima del 1° gennaio 2015 ma ricevute dopo tale data è possibile adottare il meccanismo della scissione dei pagamenti.

Il fornitore potrà emettere la nota di variazione in diminuzione indicando l'ammontare della variazione e della relativa IVA e il riferimento alla fattura rettificata. Trattandosi, però, di una rettifica operata con riferimento ad un'IVA che non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore¹⁸, questi non avrà diritto a portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione operata, ma dovrà limitarsi ad effettuare la registrazione in rettifica nel registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972 senza che ciò comporti alcun effetto nella relativa liquidazione IVA.

La PA dovrà adottare invece un comportamento diverso a seconda che l'acquisto sia riferibile alla sfera commerciale o alla sfera istituzionale.

¹⁸ in quanto soggetta al regime dell'esigibilità differita

Nel primo caso, la PA provvederà alla registrazione del documento nel registro IVA vendite di cui agli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972 e contestualmente nel registro IVA acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 con segno contrario, al fine di stornare la parte di imposta precedentemente computata a debito e rettificare l'imposta detraibile. Nel caso di acquisto per la sfera istituzionale, invece, la PA dovrà computare il maggior versamento operato e oggetto di rettifica a scomputo dei successivi versamenti IVA da effettuare relativi alla scissione dei pagamenti.

Per quanto attiene le fatture originarie emesse dal 1° gennaio 2015 (soggette a "split payment"), quando la nota di variazione è in diminuzione, se la stessa si riferisce ad una fattura originaria emessa in sede di "scissione dei pagamenti", la stessa dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla suddetta fattura. Trattandosi di una rettifica apportata ad un'IVA che non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore, lo stesso non ha diritto a portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, ma dovrà limitarsi a procedere solo ad apposita annotazione in rettifica nel registro di cui all'art. 23, senza che si determini, quindi, alcun effetto nella relativa liquidazione IVA. Conseguentemente, la PA committente o cessionaria: nell'ipotesi in cui si tratti di un acquisto effettuato in ambito commerciale deve provvedere alla registrazione della nota di variazione nel registro "IVA vendite" di cui agli artt. 23 e 24, fermo restando la contestuale registrazione nel registro "IVA acquisti" di cui all'art. 25, al fine di stornare la parte di imposta precedentemente computata nel debito e rettificare l'imposta detraibile; nel caso invece in cui l'acquisto sia stato destinato alla sfera istituzionale, in relazione alla parte d'imposta versata in eccesso, rispetto

all’IVA indicata nell’originaria fattura, la PA potrà computare tale maggior versamento a scomputo dei successivi versamenti IVA da effettuare nell’ambito del meccanismo della scissione dei pagamenti.

Sempre in tema di regolarizzazione di errori, l’Agenzia delle entrate ha precisato che nel caso in cui il fornitore dalla PA abbia emesso erroneamente una fattura senza applicare il meccanismo dello *split payment* e la PA non abbia ancora corrisposto il corrispettivo comprensivo dell’imposta e quest’ultima, per effetto dell’applicazione dell’esigibilità differita di cui all’art. 26, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, non sia stata ancora liquidata, il fornitore potrà procedere: all’emissione di una nota di variazione ai sensi dell’art. 26, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972 per ciascuna operazione e l’emissione di un nuovo documento con l’indicazione “scissione dei pagamenti” o, in alternativa; all’emissione di una nota di variazione cumulativa che, facendo riferimento a tutte le fatture emesse erroneamente senza la dicitura scissione dei pagamenti, le integri al fine di rappresentare alla PA che, al momento del pagamento dei corrispettivi documentati con tali fatture, l’IVA andrà trattenuta e versata con le regole proprie dello *split payment*.

Infine, confermando l’orientamento espresso nella circolare n. 1/E/2015, l’Agenzia ha ribadito che, data l’incertezza in materia, nel caso in cui dopo il 1° gennaio 2015 le PA abbiano corrisposto l’IVA loro addebitata in relazione ad operazioni fatturate a partire da tale data e il fornitore abbia computato la stessa nella liquidazione periodica, non occorre effettuare alcuna variazione. L’imposta si considera infatti assolta, anche se irregolarmente.

Qualora invece il fornitore abbia erroneamente emesso una fattura in *split payment*, questi dovrà correggere il proprio operato ed esercitare la

rivalsa nei modi ordinari, e la PA dovrà corrispondere al fornitore anche l'IVA relativa alla fattura ricevuta.

Circa la verifica preventiva telematica, prevista dall'art. 48-*bis* del DPR 29 settembre 1973, n. 602¹⁹, deve essere fatta sul credito effettivamente vantato dal fornitore e sull'ammontare che possa allo stesso essere legittimamente corrisposto, alla luce della normativa che ha introdotto il regime della scissione contabile, secondo l' Agenzia delle Entrate²⁰ - in virtù della circostanza che il pagamento del corrispettivo al fornitore risulta ora nettamente disgiunto dall'obbligo di versamento della relativa IVA, posto direttamente a carico della PA committente, adempiendo gli obblighi contrattuali nei confronti del fornitore con il pagamento del corrispettivo senza l'IVA - è dell'avviso che, relativamente alle operazioni rientranti nel regime della scissione contabile, l'obbligo di verifica ex art. 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 ricorra solo se il conseguenziale pagamento, al netto dell'IVA, risulti superiore a diecimila euro.

Analogamente è disposto nel caso di attivazione del cosiddetto “ intervento sostitutivo” che consiste nel pagare l'importo dovuto direttamente all'istituto previdenziale o assicurativo creditore in presenza di irregolarità nella posizione contributiva del fornitore ravvisate al momento

¹⁹ “... le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a diecimila euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo...”

²⁰ Vedi: Agenzia delle entrate Circolare 15e 2015, avente ad oggetto: *Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni: cd. scissione dei pagamenti.*

della richiesta del DURC: anche in questo caso, il procedimento, sulle fatture soggette al meccanismo dello *split payment*, deve essere avviato in riferimento all'importo dell'imponibile della fattura, quindi escluso IVA, e l'intervento sostitutivo si manifesterà, solo sulla parte del credito effettivamente vantata dal fornitore²¹.

Già dal 1° gennaio 2010 sono entrate in vigore le nuove norme di derivazione comunitaria, c.d. «VAT package», che mutano il sistema territoriale IVA riferito alle prestazioni di servizi.

L'Italia, oltre a recepire l'obbligo d'inversione contabile in materia di servizi, ha esteso il medesimo obbligo anche alle cessioni di beni, come consentito per opzione a ciascuno Stato membro. Pertanto il metodo dell'inversione contabile, che era obbligatorio fino al 31 dicembre 2009 solo per i servizi previsti nell'art. 7, comma 4, lett. d) del decreto IVA, dal 2010 divenne regola generale anche per gli acquisti di beni e per tutte le prestazioni di servizi fornite in Italia da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi d'imposta stabiliti nel territorio dello Stato.

La maggiore novità del VAT Package riguarda l'introduzione generalizzata del principio di tassazione nel luogo di destinazione per i soggetti passivi d'imposta. Viene cioè capovolto il precedente sistema di tassazione nel luogo di origine del soggetto esercente la prestazione a favore di un regime impositivo a destino. Permane il «vecchio» sistema di tassazione nel Paese di origine solo per le prestazioni rese a soggetti privati, non soggetti passivi d'imposta; pertanto, un soggetto passivo italiano che dovesse acquistare beni o servizi da un soggetto passivo non residente deve operare l'inversione contabile, anche se il fornitore estero è identificato o ha nominato un rappresentante fiscale in Italia.

²¹ Gli artt. 4 e 6 del DPR 5 ottobre 2010, n. 207, prevedono che prima di effettuare pagamenti a favore dei propri fornitori le PA provvedano a richiedere il DURC

La regola obbligatoria dell'inversione contabile non opera però se il soggetto non residente fornisce beni o servizi a un soggetto nazionale attraverso l'intervento attivo della propria stabile organizzazione, a meno che quest'ultima agisca passivamente per conto del soggetto non residente.

Neppure si applica la disciplina dell'inversione contabile nell'ipotesi in cui il fornitore è un soggetto non residente in Italia mentre il cessionario o committente è un soggetto stabilito fuori del territorio dello Stato. Infatti, qualora sia il cedente o il prestatore che il cessionario o il committente siano soggetti esteri deve essere il fornitore ad identificarsi direttamente o nominare il rappresentante fiscale, qualificandosi egli debitore dell'imposta secondo la disposizione generale in forza della quale l'Iva è dovuta dal soggetto passivo che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi (primo comma dell'art. 17).

Le fonti normative sono rinvenibili nelle direttive comunitarie 2008/8/CE per la modifica alla direttiva 2006/112/CE sulla territorialità delle prestazioni di servizi; 2008/9/CE per il rimborso dell'IVA ai soggetti passivi stabili in un diverso Stato membro; 2008/117/CE per il contrasto alle frodi fiscali intracomunitarie.

In particolare, è la direttiva servizi

Inserisci nota direttiva 2008/8/CE

ad estendere il campo di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, c.d. *reverse charge*. Aumentano cioè le situazioni in cui grava sul committente, cliente della prestazione, l'onere di applicazione dell'imposta.

In questo modo, viene semplificato il sistema impositivo gravando il destinatario dell'autoliquidazione dell'imposta. Benché l'idea del mercato unico europeo si basi sulla tassazione nel Paese di origine da cui proviene la prestazione, l'estensione del *reverse charge* non ne rappresenta una contraddizione: la *ratio* del

VAT Package è principalmente quella di semplificare le procedure applicative dell'imposta, specie nel settore dei servizi, nonché quella di contrastare le frodi IVA (in questo senso, appunto, il *reverse charge*, configura un meccanismo che impedisce al prestatore di appropriarsi, non versandola, di un'imposta che il committente corrisponde e si porta in detrazione).

In questa prospettiva, le direttive comunitarie introducono, come regola generale, quella del luogo di residenza del committente (se soggetto passivo IVA), in luogo della precedente regola del luogo di residenza del prestatore: la centralità del committente impone una verifica della sua residenza e del suo status di soggetto passivo.

In realtà, la modifica suddetta riguarda solo le prestazioni di servizi c.d. *business to business* («B2B»), cioè rivolte da soggetti passivi IVA di uno Stato membro ad altri soggetti passivi di diverso Stato membro. Non muta invece il trattamento delle prestazioni *business to consumer* («B2C») che rimangono tassate nel luogo di origine, ove tipicamente risiede il prestatore (11). Chiaramente, la sopravvivenza della regola del domicilio del prestatore per le prestazioni B2C si lega alla difficoltà pratica di prevedere un sistema di autofatturazione in capo ai clienti non soggetti passivi IVA. Metterlo come nota?

2. Il reverse charge «interno».

Il meccanismo del *reverse charge* viene meglio distinto in «interno» ed «esterno». Il primo intende l'inversione contabile che si verifica all'interno del territorio nazionale per determinate prestazioni di servizi. Il secondo, invece, si riferisce all'inversione contabile prodotta dalle regole territoriali, che riguardano soggetti non residenti che compiono operazioni territorialmente rilevanti in Italia.

La riforma comunitaria in materia d'IVA interviene proprio nell'ambito del c.d. *reverse charge* esterno, apportando modifiche ai commi 2, 3 e 4 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633/1972.

Rimane, invece, immutato il c.d. *reverse charge* interno di cui ai commi 5, 6 e 7 dello stesso art. 17 nonché all'art. 74, che riguarda operazioni tra operatori nazionali in cui il Legislatore indica il cessionario o committente che sia soggetto passivo quale debitore dell'imposta in luogo del cedente o prestatore.

3. Il reverse charge «esterno»: il nuovo articolo 17 del decreto Iva.

3.1. Operazioni con soggetti passivi.

La direttiva 2008/8/CE, in linea con quanto anticipato in premessa, statuisce il principio secondo cui, per regola generale, le prestazioni di servizi intracomunitarie rivolte a soggetti passivi IVA seguono il criterio della residenza del committente o utilizzatore, cliente della prestazione (salvo il caso della stabile organizzazione). Diversamente, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi disciplinate da specifici criteri di territorialità, gli Stati membri hanno la facoltà di individuare quale debitore dell'imposta il cessionario o il committente.

Le prestazioni di servizi rivolte invece a soggetti non passivi IVA continuano a seguire il criterio della residenza del prestatore o fornitore (anche qui salvo il caso della stabile organizzazione).

In attuazione a tale Direttiva, il testo provvisorio del Decreto legislativo di recepimento sostituisce il secondo, terzo e quarto comma dell'art. 17 del d.P.R. n. 633/1972, disponendo che: «gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'art. 7-ter, comma 2, lett. b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti» (nuovo art. 17, comma 2).

Ciò si traduce nell'individuazione del cessionario o committente quale debitore d'imposta per tutte quelle operazioni che un soggetto passivo non residente abbia rivolto ad un «soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato». Il committente dovrà, cioè, farsi carico dell'obbligazione tributaria assolvendo il

pagamento dell'imposta attraverso il meccanismo dell'inversione contabile; questo anche le volte in cui il prestatore comunitario dovesse avere una posizione IVA propria in Italia (attraverso rappresentante fiscale, identificazione diretta o stabile organizzazione).

Sul piano pratico, l'inversione contabile imporrà al cessionario o committente di emettere un documento (autofattura) in unico esemplare (con l'addebito dell'IVA o l'indicazione del titolo di non imponibilità o esenzione di cui agli artt. 8, 8-*bis*, 9 o 10 del d.P.R. n. 633/1972) se riceve il bene o il servizio da un fornitore stabilito fuori dell'Unione europea.

Lo stesso cessionario o committente dovrà integrare la fattura estera indicando l'aliquota IVA, l'imposta o l'eventuale titolo di non imponibilità o esenzione della prestazione di cui agli artt. 46 e 47 del d.l. n. 331/1993 se riceve il bene o il servizio da un fornitore comunitario che, simmetricamente, emetterà una fattura per la cessione o prestazione effettuata senza indicazione dell'IVA. Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, «Nel caso in cui un'operazione rilevante ai fini Iva in Italia sia effettuata da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato nei confronti di un soggetto passivo ivi stabilito, tutti gli adempimenti relativi all'applicazione dell'imposta gravano sul cessionario, il quale dovrà procedere all'assolvimento dell'Iva secondo il meccanismo del cosiddetto *reverse charge*.

Inserisci nota Risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate ai quesiti posti dagli esperti durante il Forum 2010 di Italia Oggi, 22 gennaio 2010

Nell'ipotesi di operazioni non imponibili o esenti, effettuate in Italia da soggetti non residenti nei confronti di cessionari o committenti nazionali, questi ultimi provvedono all'autofatturazione indicando in fattura, anziché l'Iva dovuta, gli estremi normativi in base ai quali l'operazione risulta non imponibile o esente.

Il suddetto documento deve essere annotato nel registro delle fatture emesse e in quello delle fatture di acquisto (artt. 23 e 25 del d.P.R. n. 633/1972)

In particolare, in ambito comunitario, la prestazione di servizi continua ad essere documentata dal prestatore con fattura, ancorché trattasi di operazioni «fuori campo» Iva. Ciò stante il committente (nonostante la norma contenuta nella bozza di Decreto legislativo faccia riferimento all'autofattura) conserva la facoltà di integrare il documento ricevuto dal prestatore con l'Iva relativa, fermo restando l'obbligo di rispettare le regole generali sul momento di effettuazione dell'operazione».

Precisa poi la norma che per «soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato» deve intendersi un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato o residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute.

3.2. Operazioni con soggetti passivi non stabiliti in Italia o con privati.

Nel caso la prestazione di servizi sia rivolta a privati o a soggetti passivi non residente non stabiliti, privi anche di stabile organizzazione, sopravvive la regola di tassazione in capo al prestatore. In tali ipotesi il prestatore onerato dell'obbligazione tributaria, potrà assolvere l'imposta secondo uno dei modi consentiti: rappresentante fiscale, identificazione diretta o stabile organizzazione, per quanto ad essa non riferibile, ma riferito direttamente al prestatore estero.

3.3. Operazioni con la stabile organizzazione.

Diversamente, qualora la prestazione di servizi dovesse rivolgersi proprio alla stabile organizzazione, questa assumerebbe una propria autonoma consistenza ai fini dell'individuazione delle regole territoriali. Sicché le operazioni ad essa

riferite dovrebbero intendersi effettuate o ricevute da un soggetto passivo stabilito in Italia e non dal soggetto passivo estero. Da quanto detto, quindi, circa la distinzione delle regole Iva nelle operazioni B2B e B2C emerge l'importanza per il prestatore di conoscere sempre lo status del committente (soggetto passivo o no): chi riceve un ordine deve informarsi sulla qualifica della controparte.

4. Il sistema sanzionatorio nel reverse charge.

Il meccanismo dell'inversione contabile, come detto, comporta che debitore dell'imposta diventi il soggetto che riceve la prestazione (committente o cessionario), in luogo del soggetto che la effettua come vorrebbe la regola generale.

La violazione dell'obbligazione tributaria gravante sul debitore produce l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 6, comma 9-*bis* del d.l. n. 471/1997

L' Irap

L' Irap (imposta regionale sulle attività produttive) venne introdotta con il D. Lgs 15 dicembre 1999, n. 46 a decorrere dal 1° gennaio 1998 ed in un' ottica di semplificazione sostituiva altri tributi e contributi, tra i quali i contributi al SSN, l' ILOR, l' ICIAP. Ha carattere reale, non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi ed ha come presupposto l' esercizio abituale, nel territorio delle Regioni, di attività autonomamente organizzate dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Oltre che dalle società ed imprese, costituisce presupposto per l' applicazione dell' imposta anche l' attività esercitata dagli enti pubblici, gli organi e l' amministrazione dello Stato, indipendentemente se riferita al valore della produzione scaturente da attività istituzionali o commerciali. L' interpretazione dottrinale della normativa in materia di Irap¹ fa ricadere le università non statali - per la loro qualificazione soggettiva privatistica – nell' art. 3 comma 1 lettera e) ed all' art. 10 del decreto Irap.

Le università statali vengono invece inquadrare nella previsione del medesimo articolo e comma lettera e-bis in quanto enti non commerciali con soggettività di diritto pubblico. Per gli atenei che esercitano attività agricole² limitatamente a tale parte di attività ricorrono i presupposti dell' art. 3, comma 1, lettera d) del decreto Irap.

L' imposta è dovuta alla Regione nel cui territorio , in rapporto all' attività esercitata, viene realizzato il valore netto della produzione; se l' attività è esercitata nel territorio di più regioni, l' imposta è dovuta a tutte le regioni nel cui territorio viene realizzato il valore netto della produzione,

¹ Vedi sul punto Magrini M., L' Irap, in Catalano G. (a cura di), L' inquadramento fiscale delle università e degli enti di ricerca: vincoli e opportunità, Bologna, Il Mulino, 2014

² come infra accennato, si pensi alle aziende agricole collegate ai corsi di studio in agraria; per tutti, l' azienda agricola Torre Lama dell' Università Federico II di Napoli

purchè l' ente universitario abbia una base fissa o uffici distaccati per almeno tre mesi nell' anno, ed in maniera proporzionale relativamente alle retribuzioni o agli utili spettanti al personale stabilmente impiegato negli uffici o stabilimenti aventi sede in detta regione.

Le università rientrano tra gli enti pubblici non commerciali elencati all' art. 74 comma 2 lettere a) e b) del TUIR, almeno per la loro attività istituzionale: per gli enti elencati in tale articolo l' esclusione dall' Ires è solo legata al presupposto oggettivo dell' attività istituzionale svolta e la rilevanza Irap delle attività commerciali è la stessa prevista in materia di imposte sui redditi. Ai fini delle imposte sui redditi saranno quindi distinte: attività istituzionale e de-commercializzate: art. 74 TUIR, attività commerciali, considerate tali, ai fini Irap, quelle rilevanti ai fini dell' imposta sui redditi a norma dell' articolo 55 e seguenti del TUIR: art. 73 comma 1 lettera c) del TUIR stesso.

L' art. 10 bis comma 1 del decreto Irap stabilisce le modalità di calcolo della base imponibile ai fini di tale imposta, indicando quale "regime naturale" quello retributivo applicato secondo il principio di cassa, ossia valutando le erogazioni effettivamente quietanzate nel periodo (anno) di imposta considerato³.

La base imponibile corrisponderà quindi alla somma di quanto erogato per retribuzioni al personale dipendente, quello erogato per redditi assimilati a lavoro dipendente, compensi per attività di lavoro autonomo non esercitato abitualmente (comunemente qualificate come prestazioni occasionali), per prestazioni coordinate e continuative. Ai fini della determinazione di quali componenti della retribuzione concorrano alla

³ per convenzione si considerano come erogate entro l' anno solare anche le somme ed i valori erogati entro il 12 gennaio dell' anno solare successivo.

formazione della base imponibile occorre far riferimento all' art. 51 TUIR in materia di determinazione del reddito da lavoro dipendente: gli emolumenti che trovano la loro causale nel rapporto di lavoro dipendente e s collocano tra i compensi soggetti ad imposta, anche se corrisposti con carattere accessorio o complementare al lordo di qualsiasi contributo o trattenuta.

Analogamente costituiscono base imponibile ai fini Irap le somme e le indennità corrisposte per redditi dovuti per prestazioni assimilate a quelle di lavoro dipendente, quali i compensi per incarichi svolti da terzi aventi la qualifica di lavoratori subordinati da altri enti, distinguendo se l' incarico è stato conferito in rapporto alla loro qualifica di dipendenti da altri enti (ad esempio, componenti di commissioni) o se sia stato svolto senza tale carattere, rivestendo cioè la fattispecie di lavoro autonomo, nel qual caso non è possibile considerarli redditi assimilati a lavoro dipendente.

Per quanto riguarda le borse di studio, perché si tratti di redditi assimilati al lavoro dipendente, occorre che i beneficiari non siano legati all' ente erogante da rapporto di lavoro dipendente. Ai fini dell' imponibilità irpef, e conseguentemente dell' Irap, si fa riferimento alle erogazioni a favore di soggetti fiscalmente residenti nello stato, per sostenerne le attività di studio.

Tra i redditi assimilati al reddito da lavoro dipendente occorre in questa sede ricordare anche l' attività cosiddetta "*intra moenia*" prestata dai medici e, soprattutto, i proventi derivanti al personale dipendente dalle università per attività cosiddetta "conto terzi", i cui proventi sono

considerati assimilati ai redditi da lavoro dipendente per espressa previsione normativa⁴.

Un discorso a parte meritano le collaborazioni coordinate e continuative, ossia le erogazioni previste dall' art. 50 comma 1 lettera c-bis) del TUIR, che individua ipotesi di collaborazione coordinata e continuativa tipica ed atipica⁵.

Tale distinzione non è di facile definizione, considerando l' assorbimento di funzioni particolari nella specifica attività professionale (si pensi al caso tipico del commercialista che ha un incarico come revisore dei conti: il confine tra prestazione professionale e collaborazione coordinata e continuativa è molto labile e di difficile interpretazione).

Ai fini della formazione della base impositiva Irap, calcolata secondo il metodo contributivo, concorrono i compensi derivanti da collaborazione coordinata e continuativa, i cui ammontari sono determinati secondo la disciplina applicabile ai fini delle imposte sui redditi (articoli 51 e 52 del TUIR). Circa la formazione della base imponibile è tuttora discusso in dottrina se ad essa concorrano o meno gli importi relativi ai versamenti previdenziali a carico del datore di lavoro.

Per quanto attiene i redditi da prestazione di lavoro "occasionale", oggi meglio detti prestazioni di lavoro autonomo, originariamente esclusi dalla formazione della base imponibile Irap per effetto del disposto dell' art. 10, comma 1, decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, questi sono stati assoggettati all' Irap per effetto della modifica apportata dall' art. 6 comma

⁴ l' articolo 26, comma 7, della legge 23 dicembre 1998 n. 448, prevede che per i compensi per le prestazioni di cui all' articolo 66 del d.p.r. 11 luglio 1980, n. 382, si applica la stessa disciplina tributaria prevista per l' attività libero-professionale intramuraria

⁵ sullo schema di collaborazione coordinata e continuativa vedi infra

1 lettera b) del decreto legislativo 10 aprile 1998, n. 137, così come sono assoggettati all' imposta i redditi connessi all' assunzione di obblighi di fare, non fare, permettere, ai sensi dell' articolo 11, comma 1, lettera a) numero 2 del decreto Irap, ed i redditi corrisposti a soggetti non residenti, essendo ai fini dell' imponibilità rilevante il profilo oggettivo.

Di rilevanza per l' attività delle università è l' articolo 10 bis comma 1 secondo e terzo periodo del decreto Irap, che richiamandone l' esenzione dall' Irpef ai sensi dell' art. 47 TUIR espressamente prevede la non assoggettabilità all' Irap delle borse di studio - erogate dalle università - non soggette per previsione normativa all' Irpef; il MEF (Ministero per l' Economia e le Finanze) prevede espressamente la non estensione analogica di tale presupposto e quindi che per le borse di studio che invece siano assimilate a redditi da lavoro dipendente e quindi soggette all' Irpef sia da applicare anche la ritenuta Irap, cioè che, in linea generale, tutte le borse di studio (redditi assimilati, art. 50, comma 1, lettera c) del Tuir) sono normalmente soggette al prelievo Irpef e che l' esenzione è disposta solo da norma agevolative specifiche con applicazione esclusiva e senza estensibilità analogica⁶.

Discussa in dottrina è l' attuale esenzione (da ultimo, confermata dalla "legge Gelmini) dall' Irpef degli assegni di ricerca, per i quali la discussione verte intorno al punto se questi siano da considerare erogazioni quali borse di studio o per prestazioni professionali di ricerca: secondo dottrina attualmente minoritaria l' assegno di ricerca consisterebbe in una prestazione lavorativa, e l' effetto formativo sarebbe solo un effetto secondario della prevalente attività di ricerca, restando l' erogazione dell' assegno remunerativa di una specifica prestazione a favore dell' ateneo

⁶ Vedi sul punto Magrini M., L' Irap, op. cit.

committente. Anche la stessa circolare 17/E del 17 febbraio 2000 Agenzia delle Entrate permette di applicare gli stessi criteri di irrilevanza ai fini Irap previsti per le borse di studio oggettivamente esenti da Irpef, pur non risolvendo la questione della corretta classificazione del rapporto che si instaura con l' assegnista di ricerca.

Allo stesso modo vengono equiparate alle borse di studio le collaborazioni "part-time" fornite da studenti. Si tratta inequivocabilmente di prestazioni lavorative, ma si fa discendere l'esenzione dal fatto che originariamente tali forme di collaborazione erano istituite sulla base di borse di studio erogate dalle Regioni.

La vigente versione dell' articolo 16, comma 2, del decreto Irap, stabilisce l' aliquota unica dell' 8.5 % valida per tutto il territorio nazionale, da versarsi a mezzo bollettino telematico F24EP entro il giorno 16 del mese successivo a quello di erogazione degli emolumenti che costituiscono la base imponibile, con saldo al 16 giugno dell' anno successivo. Qualora l' importo da versare sia inferiore ad euro 10,33 il versamento è sospeso fino al raggiungimento di tale soglia.

Le università pubbliche possono optare sia per un calcolo della base imponibile e della relativa imposta da versare "retributivo", sia possono optare per una distinzione tra quanto dovuto per erogazioni che attengono l' attività istituzionale e quanto dovuto per erogazioni che attengono l' attività commerciale, applicando il metodo di calcolo "retributivo" alla sola attività istituzionale e alla determinazione del "valore della produzione netta" per quanto riguarda le erogazioni nell' ambito dell' attività commerciale.

I costi da considerare deducibili lo saranno solo in ragione della parte inerente l' attività commerciale e, laddove riguardino soggetti impiegati sia nella attività istituzionale che commerciale, questi andranno considerati

solo nella quota parte a quest' ultima imputabile. Gli atenei che hanno dato avvio alla contabilità economico patrimoniale avendo un conto economico separato per le attività commerciali, opteranno per il sistema misto.

Al fine di individuare i sistemi di determinazione dell' imposta Irap, quindi, gli atenei potranno optare fra diversi regimi di calcolo: sistema naturale con unica base imponibile determinata con il solo, regime retributivo, per le università che indipendentemente dall' effettuazione o meno di attività commerciale, preferiscono utilizzare la soluzione prevista ordinariamente dalla norma senza esercitare alcuna opzione; sistema naturale con sommatoria di due distinte basi imponibili, secondo le regole del regime retributivo, e secondo le regole previste per il regime agricolo di cui all' art. 32 TUIR per gli enti che, indipendentemente dallo svolgimento o meno di attività commerciale, ma svolgendo attività agricole, utilizzano la soluzione ordinariamente prevista dalla norma; metodo naturale con opzione per le attività agricole e sommatoria di due diverse basi imponibili, determinate secondo le regole del regime retributivo, e secondo le regole previste per il regime produttivo di cui all' art. 5 del decreto Irap anche per le attività agricole di cui all' art. 32 TUIR per gli enti che, indipendentemente dallo svolgimento o meno di attività commerciale, ma svolgendo attività agricole preferiscono utilizzare la soluzione ordinariamente prevista dalla norma per le attività istituzionali ed il metodo delle imprese per le attività agricole; metodo misto con sommatoria delle basi imponibili distintamente determinate secondo le regole del regime retributivo e secondo le regole previste per le normali attività produttive poste in essere dalle imprese per le università che svolgendo attività commerciale ed in assenza di attività agricole utilizzeranno la soluzione alternativa a quella prevista dalla norma per la determinazione del valore

della produzione relativa all' attività commerciale; metodo misto con sommatoria delle basi imponibili distintamente determinate secondo le norme del sistema retributivo e secondo le regole previste per le normali attività produttive poste in essere da imprese, nonché secondo le regole previste per il regime agricolo di cui all' art. 32 TUIR per gli enti che svolgono attività commerciale ed in presenza di svolgimento di attività agricole, optano, ai fini della determinazione del valore della produzione delle attività commerciali la soluzione alternativa a quella ordinariamente prevista dalla norma⁷.

Per quanto attiene le università non statali, ai fini del corretto inquadramento per la soggezione all' Irap è necessario definire la commercialità o meno dell' ente; quelli che hanno per esclusivo o principale oggetto l' attività commerciale, non si applicherà l' art. 10 del decreto Irap, ma l' articolo 5. Mentre per gli atenei statali si presume la non commercialità, oltre che per la loro peculiarità di essere enti di diritto pubblico, anche per la presenza di specifiche disposizioni normative a loro dedicate.

Punto di riferimento per le determinazione delle attività esercitate da società private sono lo statuto e l' atto costitutivo. Anche in questo caso, presenza di più attività, attività e commerciale, occorre far riferimento per la qualificazione dell' ente – e quindi per il calcolo della base imponibile ai fini Irap – alla prevalente attività esercitata prescindendo, quindi, dalla caratteristica di avere o meno fine di lucro, ai fini della valutazione di commercialità o meno dell' ente.

Come anticipato in apertura di capitolo, anche per le università non statali il prevalente fine pubblicistico perseguito e le similitudini con le

⁷ Vedi sul punto Magrini M., L' Irap, op. cit.

università statali - al punto che giuridicamente al di là dell' essere di natura pubblica o privata è difficile riscontare differenze sostanziali - fanno ritenere in dottrina che sia prevalente la natura di non commercialità.

La base imponibile ai fini Irap per quanto attiene l' attività istituzionale si forma quindi con le medesime modalità ed esclusioni già indicate a proposito delle università pubbliche; la differenza nel metodo di calcolo è che nel caso delle università non statali il calcolo viene effettuato con il principio di competenza e non di cassa; concorrerà alla formazione della base imponibile la retribuzione - ancorchè non corrisposta nel corso dell' esercizio oggetto dell' assolvimento dell' imposta - con criterio di competenza economica riferibile allo stesso esercizio⁸.

Circa la determinazione del valore della produzione netta, a differenza di quanto avviene per le università statali, quelle private che svolgono - oltre all' attività istituzionale prevalente - anche attività commerciale, sono tenute a calcolare separatamente la base imponibile Irap e all' applicazione delle regole contenute nell' articolo 10, comma 2, del decreto Irap, separazione che per gli atenei pubblici riveste il carattere dell' opzionalità. Ai sensi dell' articolo 10 comma 5 del decreto Irap ai fini dell' imposta sono attività commerciali quelle considerate tali ai fini Ires, e pertanto sarà considerata commerciale l' attività che determina reddito d' impresa ai sensi dell' art. 55 Tuir; anche in questo caso la base imponibile sarà costituita dalla differenza tra i ricavi ed i costi deducibili esclusivamente riferibili all' attività commerciale, o in quota ove si tratti di attività definite promiscue.

⁸ nel caso delle collaborazioni coordinate e continuative si terrà conto del compenso pattuito e previsto contrattualmente, non rilevando l' ammontare del reddito che ne deriva per effetto dell' abbattimento del compenso con la deduzione della quota di contributi previdenziali a carico del prestatore d' opera.

Le università private operano secondo la contabilità economico patrimoniale, il che permette di evidenziare tali dati nei prospetti di bilancio al fine di ottenere la separazione delle contabilità istituzionale e commerciale.

Le fattispecie di lavoro parasubordinato.

Le borse di studio.

L' università come sostituto di imposta

Il termine “personale non dipendente” individua forme di lavoro, dette “parasubordinate” che, pur restando assoggettate alla disciplina del lavoro autonomo, tuttavia vedono via via ridurre le differenze con il lavoro subordinato propriamente detto.

L’attuale formulazione dell’articolo 7, comma 6, del decreto legislativo n. 165 del 2001 in relazione al tema delle collaborazioni esterne, qualificate come forma di lavoro autonomo, opera una sola distinzione: quella fra collaborazione occasionale e collaborazione coordinata e continuativa, riconducibili sia alle prestazioni ex articolo 2222 c. c. che all’articolo 2230 c. c.

Occorre in premessa affermare che il ricorso a queste forme di collaborazione da parte della pubblica amministrazione, considerato eccezionale, nel contempo è molto utilizzato, anche tenendo presente le strette limitazioni all’assunzione di personale a tempo indeterminato. Numerosi sono stati i tentativi di evitare il ricorso al lavoro autonomo, imponendo limiti sempre più stringenti circa i requisiti per l’emissione di bandi per collaborazioni coordinate e continuative o prestazioni occasionali, incidendo sulla possibilità di attivazione esclusivamente a gravare su fondi di provenienza estranea al F.F.O., e sottoponendo comunque tali forma di lavoro parasubordinato al vaglio del visto di congruità della Corte dei Conti. Al momento il 31 dicembre 2016 segna la scadenza oltre la quale le università non potranno più stipulare contratti per prestazioni coordinate e continuative, che verranno trasformate in contratti di lavoro subordinato a tempo determinato.

Si definisce collaborazione occasionale il caso di una prestazione episodica che il collaboratore svolga in maniera saltuaria e autonoma, finalizzata al raggiungimento di un fine tramite la realizzazione di una

prestazione professionale, con lavoro proprio, senza vincolo di subordinazione o di coordinazione da parte del committente. L'attività non è strutturale al ciclo produttivo, ma soccorre solo ad un' esigenza momentanea del committente.

Di norma la durata non è superiore a quarantacinque giorni nell' anno solare ed il prestatore d' opera percepisce dal committente un compenso annuo complessivo non superiore a 5.000,00 euro. Qualora il reddito annuo derivante da tali collaborazioni superi i 5.000 euro, anche le prestazioni occasionali sono soggette al medesimo regime vigente per le collaborazioni coordinate e continuative, secondo quanto previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2004, dall'articolo 44, comma 2, del decreto legge n. 269 del 2003, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 326 del 2003 . Il limite annuo costituisce infatti una fascia di esenzione e dà luogo al versamento contributivo per la parte eccedente, a carico del committente, con oneri per un terzo a carico del collaboratore.

Come in altra sede più ampiamente riferito può ritenersi, inoltre, che le collaborazioni meramente occasionali che si esauriscono in una sola azione o prestazione, caratterizzata da un rapporto "*intuitu personae*" che consente il raggiungimento del fine, e che comportano, per loro stessa natura, una spesa equiparabile ad un rimborso spese, quali ad esempio la partecipazione a convegni e seminari, la singola docenza, la traduzione di pubblicazioni e simili, non debbano comportare l'utilizzo delle procedure comparative per la scelta del collaboratore, né gli obblighi di pubblicità.

Quanto sopra nel presupposto che il compenso corrisposto sia di modica entità, sebbene congruo a remunerare la prestazione resa e considerato il favore accordato dal legislatore che le ha inserite nel comma

6 dell'articolo 53 del decreto legislativo n. 165 del 2001, rendendole compatibili con lo stretto regime autorizzatorio per i dipendenti pubblici.

La collaborazione coordinata e continuativa appartiene alla tipologia dei contratti innominati ex art. 1322 c.c.; che qualora il committente sia una pubblica amministrazione, è sempre qualificata come una prestazione di lavoro autonomo, si caratterizza per la continuazione della prestazione e la coordinazione con l'organizzazione ed i fini del committente, che, pertanto, esercita non un potere di direzione e disciplinare¹, ma di verifica della rispondenza della prestazione ai propri obiettivi attraverso un potere di coordinamento spazio-temporale, in altre parole, pur mancando la soggezione al potere direttivo e disciplinare del committente, la prestazione deve essere eseguita in maniera da assecondare le esigenze del committente. Il carattere della continuità è visto come la durata nel tempo della prestazione, per il soddisfacimento di un interesse non transitorio del committente. Altri caratteri distintivi sono la prevalente personalità della prestazione, ossia la prevalenza dell'elemento attività del collaboratore rispetto agli altri elementi della produzione, e la collaborazione, ossia la sostanziale parità ed autonomia tra i soggetti interessati, che perseguono uno scopo comune, noto, di interesse del committente.

I lavoratori che hanno stipulato un contratto di collaborazione coordinata e continuativa sono tenuti all'iscrizione alla gestione separata Inps cui corrisponderà il versamento dei contributi da parte del committente.

Le amministrazioni sono tenute alla rigorosa applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 7, comma 6 e seguenti, del decreto legislativo n. 165 del 2001, che tenga conto dell'impossibilità di stipulare

¹ Tipico del lavoro subordinato

contratti di collaborazione esterna al di fuori dei presupposti ivi indicati o in luogo di rapporti di lavoro subordinato a tempo determinato.

Gli assegni di ricerca sono stati istituiti con la legge 27 dicembre 1997, n. 449, articolo 51, comma 6, al fine di ampliare le possibilità, soprattutto per i giovani, di accedere a finanziamenti per la ricerca.

Si tratta di attività da assegnare, a mezzo concorso, a persone particolarmente qualificate – di norma in possesso del titolo di dottore di ricerca – sulla base di precise disposizioni normative che ne determinano i requisiti minimi di durata, importo, caratteristiche, lasciando all' autonomia degli atenei la sola procedura per l' attribuzione.

Il contratto non configura un rapporto di lavoro subordinato, né dà luogo a diritto in ordine all' accesso nei ruoli del personale docente universitario.

L' attività di ricerca, formalizzata con un contratto di diritto privato tra l' assegnista ed il rettore dell' ateneo, si svolge in autonomia, sotto la guida di un responsabile scientifico, nei limiti ed in stretto legame con il programma di ricerca per il quale sono stati banditi gli assegni.

E' incerta la qualificazione giuridica, alcuni caratteri (la soggezione alla medesima normativa fiscale e previdenziale del dottorato) farebbero propendere per l' assimilazione ad una borsa di studio; altre caratteristiche per una forma più prossima alle collaborazioni coordinate e continuative.

Le prestazioni professionali sono quelle svolte abitualmente nell' esercizio di arti o professioni, con l' utilizzo di mezzi propri organizzati ed in assenza di subordinazione ai sensi dell' art. 53 Tuir².

² Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5.

Sono istituite per contratto di diritto privato ai sensi degli artt. Da 2222 a 2228 c.c. e, per le prestazioni d' opera intellettuale, dagli artt. 2229 e 2230 c.c.

Le caratteristiche sono: assenza di un vincolo di subordinazione a favore di un committente; prestazione resa a favore di un committente, prestazione occasionale, nessun impiego di mezzi organizzati.

L' attività lavorativa prestata non è soggetta ad orario di lavoro, e l' attività non si presenta come organica al ciclo produttivo, ma è solo di supporto al raggiungimento degli obiettivi del committente.

In presenza di un compenso forfettario spettante al relatore di un seminario, è consentito all' Università disporre che le spese di pernottamento vengano sostenute direttamente dalla struttura interessata, che potrà riconoscere al relatore – ritenendole sostenute in nome e per conto dell' Ateneo – le spese di viaggio da questi sostenute (anticipate) per recarsi dalla propria sede a quella ove si tiene il seminario, nonché le spese di vitto, di fatto equiparando anche nei limiti il trattamento rimborsabile a quello riconosciuto ex lege per il trattamento di missione di servizio³.

Si discute sul punto se il Docente o dipendente di altra amministrazione che viene individuato nominalmente quale relatore per convegno o seminario o lezione dottorale e che chiede il solo rimborso delle spese sostenute sia soggetto ad irpef ed irap, configurando quindi il rimborso delle spese come reddito mentre, al contrario, non sarebbe soggetto ad irap ed irpef qualora venisse designato dal proprio datore di lavoro, al quale fosse stato richiesto di indicare “un relatore” per l' evento.

Predisponendo un buono d' ordine ad un albergo o ad un' agenzia di viaggi - al fine di sollevare l' ospite dal gravoso onere di provvedere

³ Decreto ministeriale - 23/03/2011, n. 53453 per le missioni all' estero

personalmente all'anticipo delle spese di viaggio, vitto ed alloggio – e successivamente liquidando al fornitore interpellato la fattura per il servizio prestato, l'Amministrazione sembrerebbe paradossalmente realizzare una condotta elusiva (ovviamente, non chiedendo l'interessato il rimborso delle spese, queste non sarebbero soggette a tassazione irap ed irpef).

Per il lavoratori autonomi (professionisti o occasionali) il rimborso delle spese è sempre soggetto ad irpef, da parte del sostituto d'imposta. Le ricevute delle spese sostenute (biglietti, fatture di ristorante, ecc.) devono essere riconsegnate al soggetto che ha sostenuto le spese in quanto quest'ultimo ha diritto a portarsele in deduzione nella propria dichiarazione dei redditi.

I rimborsi delle spese non sono soggetti a tassazione qualora si ha a che fare con redditi da lavoro dipendente e redditi assimilati al lavoro dipendente (co.co.co., dipendente di altra amministrazione, borsista, dottorando, assegnista di ricerca).

Le stesse regole vigenti in Italia trovano applicazione quando si parla di soggetti non residenti.

Il rimborso delle spese riferite a percettori il cui reddito è inquadrabile dal punto di vista fiscale tra quelli di lavoro autonomo (occasionale o professionale) è sempre soggetto a tassazione, anche se le spese sono regolarmente e debitamente documentate. Ciò è stato più volte confermato dall'Agenzia delle Entrate⁴ e il sostituto d'imposta ha l'obbligo di effettuare la ritenuta IRPEF secondo quanto disposto dall'art.25 del DPR 600/73. Pare opportuno segnalare che la tassazione che il sostituto è tenuto ad applicare su tali spese potrà essere portata in deduzione dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi.

⁴ al riguardo un'esaustiva risoluzione dell'Agenzia delle Entrate è la n.69 del 21 marzo 2003

La tassazione delle spese documentate si applica pertanto anche per il mero rimborso delle spese (senza compenso).

Come prima affermato, i lavoratori autonomi occasionali sono quei soggetti che hanno un contratto di lavoro autonomo con l'Amministrazione o quando svolgono comunque un incarico a titolo personale. Da quanto detto ne discende che la particolare fattispecie del "Dipendente di altra amministrazione", che trova applicazione quando la persona è designata dalla propria amministrazione di appartenenza o quando il rapporto tra il soggetto e la propria amministrazione è inscindibile. Ad esempio si pensi a un bando di concorso che prevede che uno dei membri di commissione sia un docente universitario, o ad esempio uno Statuto o un regolamento prevedono che i componenti di un comitato scientifico siano scelti tra i professori universitari, e così via. In questi casi, si può anche individuare direttamente la persona, ma la stessa è chiamata in virtù del fatto che giuridicamente sono professori universitari.

Al contrario, nel caso di relatori a convegni o seminari, di solito prevale l'aspetto personale e individuale della persona invitata. Laddove come prima affermato "al contrario, non sarebbe soggetto ad irap ed irpef qualora venisse designato dal proprio datore di lavoro, al quale fosse stato richiesto di indicare "un relatore" per l'evento", le virgolette apposte sul fatto che un'amministrazione dovrebbe individuare un relatore per un convegno confermerebbe che i rapporti che si hanno con i relatori o partecipanti a un convegno sono *intuitu personae* e pertanto è una forzatura inquadrare queste persone quali dipendenti di altre amministrazioni.

Infine, per quanto riguarda l'ultimo punto della mail, le fattispecie richiamate sono completamente diverse fra loro, giuridicamente e fiscalmente.

Nel caso di rimborso delle spese si parla di somme che un soggetto persona fisica sostiene (per vitto, alloggio e trasposti) e che in base a un regolamento gli vengono analiticamente rimborsate. Le somme da rimborsare fanno capo al soggetto che le sostiene, infatti, in questo caso di parla di tassazione IRPEF, che, si ricorda, è l'Imposta su Reddito delle Persone Fisiche.

Nel caso di buono d'ordine ad un albergo o ad un'agenzia di viaggi si ha a che fare con il pagamento di fatture per prestazione di servizi e le spese fanno capo direttamente all'amministrazione.

Va a questo punto ricordata la risoluzione n. 49/E dell' 11/7/2013, con la quale su interpello l' Agenzia delle Entrate interviene a fornire chiarimenti circa l' applicazione della ritenuta alla fonte ex art. 25 DPR 600/73, nell' ipotesi di rimborso spese di viaggio vitto ed alloggio a relatori esterni all' Ateneo che non percepiscano il compenso forfettario per la propria partecipazione al convegno / seminario.

Il ragionamento seguito parte dalla premessa che gli Atenei nell' ambito delle propri attività istituzionali instaurano rapporti con organismi Universitari e di ricerca in Italia ed all' estero ed assicurano l'apporto di ricercatori italiani e stranieri operanti presso istituti esteri di eccellenza, invitando docenti e ricercatori di altre istituzioni scientifiche a visitare i propri laboratori e a svolgere seminari scientifici (c.d. invited speakers), favorendo la divulgazione e lo scambio reciproco delle conoscenze.

Qualora l' Ateneo non corrisponde ai docenti e ricercatori, che in genere non svolgono attività di lavoro autonomo abituale, alcun compenso a titolo personale, limitandosi al solo rimborso delle spese sostenute (viaggio, vitto e alloggio) o al sostenimento diretto delle stesse, si è posto il dubbio nel determinare se alle somme corrisposte sia da applicare la ritenuta alla

fonte prevista dall'art. 25 del DPR n. 600 del 1973 nell'ipotesi di rimborso analitico delle spese ai docenti e ricercatori e nell'ipotesi di spese prepagate, ritenendo di non dover applicare la ritenuta alla fonte, in quanto il reddito imponibile, data la coincidenza tra compenso e spese, risulterebbe pari a zero.

Il trattamento tributario dei rimborsi spese varia in relazione alla natura del rapporto in base al quale sono svolte, presso le Università, le varie attività dei docenti e dei ricercatori appartenenti alle altre istituzioni scientifiche. Tra queste attività, lo svolgimento di seminari da parte di docenti e di ricercatori (c.d. invited speakers), cui l'Ateneo rimborsa, o anticipa direttamente, le spese per la partecipazione ai seminari stessi.

Gli invited speakers non svolgono, in genere, attività di lavoro autonomo abituale. Sul punto si precisa che le norme sostanziali relative alla determinazione del reddito di lavoro autonomo e del reddito di lavoro autonomo non esercitato abitualmente fanno rientrare nella nozione di compenso anche le somme che il lavoratore autonomo avendole anticipate addebita al committente in sede di rimborso delle spese sostenute per l'espletamento dell'incarico⁵.

L'art. 54, comma 1, del TUIR prevede, infatti, che “Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, ...”, e, per i redditi di lavoro autonomo occasionale, l'art. 71, comma 2, del TUIR, stabilisce che questi “sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare

⁵ Agenzia delle entrate, circolare n. 1 del 1973, risoluzione n. 20 del 1998, circolare n. 58 del 2001, risoluzione n. 69 del 2003

percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione".

La determinazione del reddito di lavoro autonomo differisce, tuttavia, da quella del reddito di lavoro autonomo non esercitato abitualmente per il diverso criterio di imputazione delle spese sostenute per l'espletamento dell'incarico. In particolare, mentre i redditi di lavoro autonomo abituale sono costituiti dalla differenza tra i compensi percepiti nel periodo d'imposta e le spese inerenti all'esercizio dell'arte o professione effettivamente sostenute nel periodo stesso, senza, quindi, prevedere un collegamento tra compenso e spesa sostenuta per conseguirlo, i redditi di lavoro autonomo non abituale sono determinati, proprio in ragione della loro occasionalità, tenendo conto del collegamento specifico tra compenso percepito e spesa sostenuta per conseguirlo, in quanto deducibile nel periodo di imposta in cui sono percepiti i compensi cui dette spese si riferiscono in modo specifico.

Ne consegue che, nell'ipotesi di prestazioni di lavoro autonomo occasionale per il cui svolgimento è previsto solamente il rimborso delle spese strettamente necessarie per l'esecuzione della prestazione stessa o l'anticipo delle stesse da parte del committente, si genera un reddito diverso, derivante dal lavoro autonomo occasionale, pari a zero, anche se le spese sono sostenute in un diverso periodo d'imposta.

In un'ottica di semplificazione, per evitare che l'Istituto sia gravato dall'obbligo di effettuare e versare la ritenuta alla fonte in ipotesi di attività occasionali di carattere sostanzialmente gratuito, in quanto il compenso è pari alle spese sostenute, l'Agenzia delle Entrate ritiene possibile per l'Ateneo non assoggettare alla ritenuta alla fonte di cui all'art. 25 del DPR n. 600 del 1973 i rimborsi spese di viaggio, vitto, e alloggio, nell'ipotesi in

cui le spese stesse siano solamente quelle strettamente necessarie per lo svolgimento dei seminari, previa acquisizione dei titoli certificativi delle spese. Detta soluzione, alle medesime condizioni, trova applicazione anche nell'ipotesi in cui le spese siano direttamente sostenute dall'Università.

La suddetta semplificazione opera anche per il percipiente, che non è tenuto a riportare dette somme e le corrispondenti spese nella dichiarazione dei redditi. Naturalmente, quanto precede vale anche nel caso in cui gli *invited speakers* siano soggetti fiscalmente non residenti nel territorio dello Stato. Detta semplificazione, invece, non è applicabile quando il compenso, anche nella forma di spese rimborsate o anticipate dal committente, eccede le spese strettamente necessarie per lo svolgimento dell'attività occasionale, facendo venir meno il carattere sostanzialmente gratuito dell'attività stessa. In tal caso, l'intero importo erogato dal committente costituirà reddito di lavoro autonomo occasionale assoggettabile a ritenuta, ai sensi del citato art. 25 del D.P.R n. 600 del 1973.

In ogni caso, rimane ferma la rilevanza dei costi⁶ per il committente, anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

L' Agenzia delle Entrate nell' occasione, premesso che il trattamento tributario dei rimborsi spese varia in relazione alla natura del rapporto in base al quale il docente ha effettuato la propria attività, ha ribadito che nell' ipotesi di relatore invitato a partecipare ad un convegno in qualità di relatore si è comunque in presenza di una prestazione lavorativa autonoma occasionale, sembra smentire sé stessa affermando che: *“in un' ottica di semplificazione i rimborsi spese per viaggio vitto ed alloggio, nel caso di attività occasionali, possono non essere assoggettati alla ritenuta alla*

⁶ E quindi anche dell' Irap

fonte, di cui all' art. 25 DPR 600/73, nell' ipotesi in cui le spese siano solamente quelle strettamente necessarie allo svolgimento dei seminari, previa acquisizione dei titoli certificativi delle spese. Detta semplificazione non è invece applicabile quando il compenso, anche nella forma di spese rimborsate o anticipate dal committente, eccede le spese strettamente necessarie allo svolgimento dell' attività occasionale. In tal caso, l' intero importo erogato dal committente costituirà reddito di lavoro autonomo occasionale assoggettabile a ritenuta, ai sensi del citato art. 25 DPR 600/73”.

Questa interpretazione lascia il fianco scoperto a due critiche: la prima, che riguarda la competenza a determinare la qualifica di “strettamente necessarie” alle spese da chiunque sostenute (laddove si parla di spese “anche nella forma di spese rimborsate o anticipate dal committente” sembrerebbe non rilevare se le stesse siano state sopportate dal percettore o dal committente) e, di conseguenza, la responsabilità circa l' applicazione o meno delle ritenute alla fonte; la seconda, circa le modalità di riscossione di tali ritenute qualora non venissero considerate “strettamente necessarie”: si pensi, ad esempio, ad un' Amministrazione che, organizzato un convegno o una giornata seminariale, acquisti i titoli di viaggio a mezzo agenzia o comunque acquisti titoli di viaggio elettronici inviandoli successivamente via mail alla persona invitata al convegno in qualità di relatore; che provveda tramite un buono d' ordine ed un successivo ordinativo di pagamento effettuato direttamente all' albergo – magari comprensivo anche della tassa di soggiorno - al pernottamento del relatore; e che infine preveda nell' ambito di un convegno o di una giornata seminariale l' effettuazione di un servizio di catering con il quale verrebbe erogato al relatore il pranzo, la cena o entrambi; ebbene, in questo caso, ove

le spese non fossero ritenute “strettamente necessarie” la situazione diverrebbe paradossale, dovendo l’ Ateneo richiedere al relatore ospite il versamento alle proprie casse di una somma pari alla ritenuta d’ acconto corrispondente al reddito da prestazione occasionale ottenuto sotto forma di spese anticipate...

Va in questa sede appena accennato l’ imbarazzo istituzionale, durato fino all’ emanazione della citata risoluzione 49/E 2013 (che consente la scappatoia delle spese “strettamente necessarie” come su indicato), in cui si sono talvolta trovati i docenti di atenei italiani nei confronti dei colleghi che provenendo da paesi nei quali (come ad esempio i paesi dell’ ex blocco di Varsavia) le condizioni stipendiali erano molto inferiori rispetto alle nostre, al momento in cui ai relatori provenienti da paesi dell’ est europeo venivano rimborsate le spese sostenute in Italia per vitto ed alloggio con una ritenuta forfettaria del 30% subivano un imprevisto salasso economico.

Il costituzionale diritto allo studio è tutelato dallo Stato anche attraverso forme di sostegno economico, le borse di studio, contributi economici erogati da regioni, da province autonome, da università e da enti pubblici di ricerca.

La loro disciplina fiscale prevede che esse costituiscono, di regola, reddito imponibile rientrante nella categoria dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. L’articolo 50, comma 1, lettera c) del Tuir annovera tra i redditi: - “le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante⁷”

⁷ In tal caso l’ erogazione della borsa di studio sarebbe considerata integrazione della retribuzione.

Sulla determinazione della base imponibile delle borse di studio, l'articolo 52 del Tuir stabilisce che alle stesse si rende applicabile la disciplina concernente la determinazione dei redditi di lavoro dipendente di cui al precedente articolo 51, del medesimo Testo Unico.

Pur non trattandosi di un rapporto di lavoro subordinato, le borse di studio sono considerate redditi assimilati a lavoro dipendente, e quindi si applicherà la ritenuta d'acconto con i criteri di cui all'articolo 23 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, con aliquote crescenti per scaglioni di reddito. Seguendo la regola generale, quindi, la ritenuta IRPEF deve essere effettuata con le modalità previste dall'art. 23 dello stesso DPR n. 600/73 relativo alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e, quindi, almeno con l'aliquota prevista per il primo scaglione di reddito. In capo al sostituto d'imposta, sussiste l'obbligo di effettuare il conguaglio di cui all'art. 23, commi 3 e 4.

Le borse di studio fruiscono sia delle detrazioni per carichi di famiglia che della detrazione per il lavoro dipendente; il periodo da assumere ai fini del calcolo delle detrazioni è quello considerato ai fini dell'erogazione delle borse di studio, anche se relativo ad anni precedenti: pertanto, se la borsa di studio è stata erogata per il rendimento scolastico o accademico, le detrazioni spettano per l'anno intero, mentre se è stata erogata in relazione alla frequenza di un particolare corso, le detrazioni spettano per il periodo di frequenza obbligatoria prevista; spetta ai percettori delle borse di studio dichiarare ai soggetti eroganti, sostituti d'imposta, sia di averne diritto che le condizioni di spettanza impegnandosi a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni. Le borse di studio

rientrano tra le tipologie di reddito che devono essere certificate utilizzando lo schema di certificazione unica modello CUD.

In deroga al principio generale su esposto, disposizioni normative elencano in maniera tassativa tipologie di borse di studio che beneficiano di agevolazioni fiscali, con la conseguente esenzione dall' Irpef: tra queste, di maggior rilevanza per le istituzioni universitarie: le borse di studio corrisposte dalle università e dagli istituti di istruzione universitaria, in base alla legge n. 398 del 30 novembre 1989, per la frequenza dei corsi di perfezionamento e delle scuole di specializzazione per i corsi di dottorato di ricerca, per attività di ricerca post-dottorato e per i corsi di perfezionamento all'estero⁸; le borse di studio corrisposte dalle regioni a statuto ordinario, in

⁸ Sull' assoggettabilità all' Irpef delle borse di studio erogate dalle Università per attività *post lauream* si è posto il problema se queste siano o meno assoggettabili all' irpef, alla luce del dettato dell' art. 50, comma 1, lett. c), del TUIR, che le assimila ai redditi di lavoro dipendente. Dalla lettera di tali norme restavano escluse le borse di studio conferite dalle università per attività di ricerca post-lauream non specificamente dirette alle attività legate ai dottorati di ricerca in quanto il citato articolo avrebbe riguardato le sole attività legate ai corsi di dottorato. Sul punto nel 2010 è intervenuta su interpello del Politecnico di Torino l' Agenzia delle Entrate che, con la risoluzione 120/E ha chiarito che “...la norma stessa riferisce espressamente il regime di esenzione sia alle borse di studio assegnate ai dottorandi, sia a quelle assegnate, più genericamente, per attività di ricerca post lauream. La circostanza che la norma sia inserita nella disposizione che disciplina i corsi di dottorato non ne limita, quindi, l'ambito di applicazione atteso il suo chiaro tenore letterale.” Osservando poi che le borse in oggetto hanno le medesime caratteristiche e riguardano attività simili a quelle per le quali si configura l' esenzione dall' irpef, “le borse non configurano in alcun modo un rapporto di lavoro subordinato e non sono cumulabili con altre borse di studio, con esclusione di quelle di dottorato di ricerca, né con assegni di ricerca, né con retribuzioni legate a rapporto di lavoro subordinato”; ritiene che le borse di studio per attività di ricerca anche post lauream siano esenti da IRPEF secondo quanto previsto dall'art. 4, comma 3, della legge n. 210 del 1998. - RISOLUZIONE N. 120/E agenzia entrate borse di studio - Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 – IRPEF -

base alla legge 2 dicembre 1991, n.390, agli studenti universitari e quelle corrisposte dalle regioni a statuto speciale e dalle province autonome di Trento e Bolzano allo stesso titolo; le borse di studio corrisposte ai sensi del D.Lgs. 8 agosto 1991, n.257 per la frequenza delle scuole universitarie di specializzazione delle facoltà di medicina e chirurgia; - le borse di studio a vittime del terrorismo e della criminalità organizzata nonché agli orfani ed ai figli di quest'ultimi (legge 23 novembre 1998, n.407); sia pure con limitazioni circa gli importi, le borse di studio erogate, a decorrere dall'1 gennaio 2000, nell'ambito del programma "Socrates". Con risoluzione Agenzia delle Entrate n. 109/E del 23 aprile 2009 a tale ultima previsione sono uniformate le erogazioni per l'attuale programma "Erasmus Mundus"; i corrispettivi, esenti da imposte, per le forme di "collaborazione" a tempo parziale (cd. Part-time studentesco) di cui all' art. 13 della legge 2 dicembre 1991, n. 390, poi abrogata, ed al decreto legislativo 29 marzo 2012, n. 68.

In merito alla possibilità di estendere l'esenzione dalla tassazione a fattispecie diverse da quelle espressamente elencate in norme, l'Agenzia delle Entrate, con risoluzione 2 novembre 2000, n. 163/E, ha precisato che, poiché le disposizioni in materia di agevolazioni fiscali sono norme a fattispecie esclusiva, non è ammessa una loro interpretazione analogica (conseguentemente, le borse di studio "diverse", non sono suscettibili di esenzione).

regime fiscale applicabile alle borse di studio erogate per attività di ricerca post-lauream – art. 50, comma 1, lett. c), del TUIR

La legge può prevedere che l'obbligo di versare l'imposta all'ente impositore gravi in prima battuta su un soggetto diverso da colui su cui grava definitivamente l'imposta: il sostituto ed il responsabile di imposta.

Il sostituto d'imposta è il soggetto che la legge tributaria sostituisce completamente al soggetto passivo nei rapporti con l'amministrazione finanziaria. Infatti, l'art. 64, comma 1, del D.P.R. 600/73 definisce sostituto d'imposta "chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento d'imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche e a titolo di acconto".

La figura del sostituto ha una veste eminentemente strumentale, poiché da un lato tende ad agevolare il prelievo tributario da parte dell'erario (specie quando i soggetti sostituiti sono numerosi), e dall'altro, rende più sicura l'esazione perché il sostituto, chiamato a versare materialmente il tributo, di regola non ha (a differenza del sostituto) interesse all'evasione. La figura del sostituto, pertanto, è legata alla necessità di agevolare il controllo sui percettori di determinate categorie di reddito tassate col sistema della ritenuta alla fonte, quali i redditi da lavoro dipendente e assimilati, i redditi di lavoro autonomo e simili, redditi di capitale e i redditi diversi. Infatti, dato l'elevato numero di soggetti percettori dei redditi suddetti, il legislatore tributario, attraverso il meccanismo del sostituto d'imposta, ha inteso circoscrivere il numero di soggetti accertabili imponendo loro determinati obblighi (certificazione e dichiarazione dei compensi e delle ritenute operate e versate) per i quali sono previste specifiche sanzioni amministrative e penali. L'art. 64 riconosce al sostituto la facoltà di intervenire nel processo di accertamento dell'imposta.

La peculiarità del sostituto è quella di poter operare la rivalsa tramite ritenuta alla fonte ossia decurtando direttamente la somma corrisposta al sostituto. La ritenuta è una somma che il sostituto è obbligato ad operare e versare periodicamente all'amministrazione finanziaria a titolo di IRPEF o IRES, da calcolarsi sul reddito spettante al percipiente quale controprestazione del servizio reso al sostituto (ad es. una prestazione di lavoro dipendente o autonomo, un prestito di capitale o la vendita di una partecipazione societaria) e che può essere a titolo di acconto oppure a titolo d'imposta.

Nel caso della ritenuta a titolo d'acconto, essa costituisce solo un'anticipazione del tributo dovuto dal sostituto, il quale in quanto soggetto passivo dell'imposta, resta soggetto all'obbligo di dichiarazione dei redditi percepiti e a quello dell'individuazione dell'imposta complessiva dovuta mediante autotassazione. Naturalmente porterà in detrazione l'ammontare delle ritenute subite. Nel caso, invece, di ritenute a titolo d'imposta, il versamento operato dal sostituto estingue l'obbligazione tributaria del sostituto relativa al reddito da questi percepito che, essendo già stato tassato a titolo definitivo, non dovrà essere richiamato dal percipiente.

In generale, per quanto riguarda le tipologie oggetto della presente indagine, sono assoggettati alle ritenute a titolo definitivo i Redditi di lavoro autonomo e simili corrisposti a non residenti; sono invece redditi soggetti a ritenuta d'acconto: i Redditi di lavoro dipendente ed i redditi assimilati come, ad esempio, compensi per collaborazioni coordinate e continuative; i redditi di lavoro autonomo ed assimilati percepiti da soggetti residenti.

Il D.P.R. 600/73 (artt.23, comma 1 e 29, comma 1) individua, in modo tassativo, i soggetti che assumono la veste di sostituti d'imposta. Tra questi, le amministrazioni dello Stato: l' università, soggetto indicato nell' elenco tassativo di cui all' art. 23, comma 1, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, assume la qualifica di sostituto di imposta quando eroga retribuzioni e compensi.

Diversa è la nozione giuridica del responsabile d'imposta, definito dall'art. 64 del D.P.R. 600/73 come colui che "in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi". Tale figura è caratterizzata dal fatto che l'obbligazione tributaria ricade non solo su colui che realizza il presupposto impositivo ma anche, in via solidale, su un altro soggetto che appunto viene detto responsabile d'imposta.

Trattandosi di obbligazione solidale, al responsabile d'imposta, naturalmente, è riconosciuto il diritto alla rivalsa nei confronti del debitore principale.

La nozione di responsabile d'imposta prevista dall'art. 64 non è stata mai meglio precisata dal legislatore, quindi risulta difficile individuare in concreto altre ipotesi di responsabile: normalmente tali sono, ad esempio, in materia d'imposte indirette, i soggetti tenuti ad esibire una dichiarazione o tenuti a particolari formalità in luogo del soggetto passivo del tributo ed a corrispondere anche l'imposta dovuta. Si parla, quindi, del notaio che ha redatto l'atto o lo ha autenticato nelle firme, per le imposte di registro così come in passato si faceva riferimento all'esecutore testamentario in materia d'imposta successoria.

Quanto agli obblighi gravanti sui sostituti d'imposta questi soggetti, in primo luogo, sono tenuti ad effettuare la ritenuta (tramite esercizio della

rivalsa), normalmente all'atto del pagamento dei compensi spettanti al sostituto; tuttavia, in casi determinati, essa va operata alla data di maturazione del reddito sul quale è calcolata (è il caso della ritenuta sugli interessi relativi ad obbligazioni). In secondo luogo, deve provvedere al versamento delle ritenute operate entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento o della maturazione delle somme imponibili, unitariamente ai contributi previdenziali, alle imposte sostitutive e alle altre somme dovute allo Stato, alle Regioni e ai comuni, mediante il modello unificato di pagamento F24EP, il quale consente di effettuare sia compensazioni orizzontali tra il debito derivante dalle ritenute e i crediti originati da altre imposte (es. IVA annuale, crediti d'imposta connessi ad agevolazioni fiscali), sia di portare direttamente in diminuzione delle ritenute dovute per il periodo considerato quelle versate in eccesso nel periodo precedente. Il saldo del modello non può mai essere negativo, il modello quindi non può mai chiudere con un'eccedenza di credito, ma solo a saldo zero o con un saldo positivo, cioè con un importo da versare.

Il D.P.R. 322/98 prevede, inoltre, che entro il 28 febbraio (termine modificato dal D.L. 223/2006) di ogni anno il sostituto d'imposta debba rilasciare a ciascun percipiente un'apposita certificazione anche ai fini dei contributi dovuti all'INPS e agli altri Enti e casse di previdenza. Tale certificazione, che nel caso dei redditi da lavoro dipendente è detta Modello CUD, nasce dall'intento del legislatore di stabilire una simmetria tra le disposizioni fiscali e quelle previdenziali in modo da creare una base imponibile comune e adempimenti più semplici, limitando, inoltre, il numero dei casi in cui sussiste l'obbligo della dichiarazione annuale dei redditi. Approvato annualmente con provvedimento dell'Agenzia dell'Entrate, deve contenere, con riferimento all'anno precedente,

l'ammontare complessivo delle somme corrisposte, delle ritenute effettuate, delle detrazioni d'imposta, delle deduzioni dal reddito imponibile, dei contributi previdenziali e assistenziali e la sottoscrizione del datore di lavoro. In caso di cessazione del rapporto di lavoro il CUD deve essere rilasciato dal datore di lavoro entro 12 giorni dalla richiesta da parte dell'interessato. Per i compensi di lavoro autonomo e le provvigioni, la certificazione può avvenire in forma libera, mentre per i dividendi vengono approvati appositi modelli.

Il medesimo D.P.R. prevede, inoltre, l'obbligo della presentazione annuale della dichiarazione dei sostituti d'imposta su appositi modelli (Mod. 770), approvati annualmente con provvedimento dell'Agenzia dell'Entrate. Sono previste 2 tipologie di modelli: il modello semplificato, mediante il quale i sostituti d'imposta, diversi da quelli che hanno effettuato ritenute sui redditi da capitale, esauriscono i loro adempimenti trasmettendo i dati relativi alla certificazione dei redditi di lavoro dipendente e assimilati e dei redditi di lavoro autonomo da essi erogati; ed il modello ordinario: da presentarsi in aggiunta a quello semplificato, qualora i sostituti, oltre i redditi di lavoro, abbiano corrisposto redditi diversi da quelli per i quali è possibile utilizzare il modello semplificato.

Particolare attenzione, infine, meritano gli obblighi a cui è soggetto il datore di lavoro in qualità di sostituto d'imposta, nel momento in cui comunica la propria disponibilità a fornire l'assistenza fiscale al lavoratore dipendente. Quest'ultimo deve presentare annualmente al proprio datore di lavoro il Mod. 730, che deve contenere i dati necessari per la determinazione del reddito imponibile e per la liquidazione dell'IRPEF e delle addizionali locali. Il datore, sulla base dei dati desumibili dalla dichiarazione, deve provvedere a controllarne la regolarità formale, anche

in relazione alle norme che limitano la deducibilità e la detraibilità degli oneri e a quelle che regolano le detrazioni e i crediti d'imposta.

Nel caso in cui riscontri delle incongruenze od anomalie deve comunicarlo tempestivamente al lavoratore affinché questi possa procedere, nei termini previsti, alla presentazione del modello UNICO-Persone fisiche. Successivamente alla fase di controllo, il datore deve procedere alla liquidazione dei saldi e degli acconti dovuti dal lavoratore relativamente alle imposte sui redditi e alle addizionali locali. Se da tale liquidazione risulta un debito del dipendente, le somme dovute sono trattenute direttamente dal datore nella busta paga di luglio; se invece, risulta un credito, il rimborso è eseguito dal datore mediante una corrispondente riduzione delle ritenute da operare sulla retribuzione di luglio con conseguente aumento della retribuzione spettante.

Nel caso in cui il datore riscontri di aver commesso errori nella liquidazione effettuata, deve procedere all'elaborazione del 730 correttivo. Infine, essi sono tenuti a trasmettere all'amministrazione finanziaria, entro il 31 luglio dell'anno successivo, i 730 ricevuti mediante il servizio telematico.

Di conseguenza, l'Università, nei confronti di chi ha prestato collaborazioni coordinate e continuative⁹, applicherà, con il criterio di cassa¹⁰, oltre alle ritenute previdenziali ed assistenziali, la ritenuta Irpef a titolo di acconto calcolata a scaglioni. Con le medesime regole previste per i lavoratori dipendenti applicherà detrazioni e addizionale regionali e comunali all'Irpef. In caso di pagamenti relativi a porzioni di anno o a

⁹ Come prima indicato, redditi assimilati ai redditi da lavoro dipendente

¹⁰ Come meglio specificato infra, le retribuzioni effettivamente erogate nell'anno solare e fino al 12 gennaio dell'anno successivo a quello cui si riferiscono, cd. "principio di cassa allargato".

compensi erogati a stato di avanzamento lavori, si terrà conto in proporzione della porzione di anno solare effettivamente lavorato.

Tenuto conto del principio del divieto di doppia imposizione e della possibilità di optare per il regime fiscale più favorevole, ai non residenti si applicherà un' aliquota Irpef del 30%.

Per i prestatori d' opera occasionale l'imponibile è costituito dalla differenza tra l' ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta e le spese inerenti la produzione del reddito stesso; la ritenute sono invece da calcolare sul compenso al lordo delle spese sostenute dal lavoratore: saranno quindi soggette a ritenuta le spese di vitto, viaggio ed alloggio. I costi documentabili ed inerenti la produzione del reddito saranno dedotti dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi. La ritenuta di imposta a titolo di acconto sarà pari al 20% per i residenti e, come nel caso precedente, al 30% per i non residenti.

Per quanto infine attiene le prestazioni professionali, queste di norma sono rese da lavoratori autonomi che percepiscono compensi per l' attività svolta su incarico dell' università. Tali importi sono di regola fatturati e soggetti (a differenza delle fattispecie appena esaminate) soggetti a IVA.

Le fatture per prestazioni professionali sono emesse al momento del pagamento (principio di cassa) e prevedono , nei confronti degli enti pubblici e quindi delle università, la presenza della ritenuta d' acconto al 20% e della ritenuta a favore della cassa previdenziale pari al 2% o 4%, non soggette ad Irpef, ma soggette ad IVA. Nel caso il professionista non fosse iscritto ad una cassa previdenziale, dovrà aprire una posizione INPS; in questo caso in fattura sarà esposta una rivalsa pari al 4% assoggettata alla ritenuta d' acconto (è parte del compenso) e all' IVA.

Bibliografia

Alfano R., Sull' imponibilità ai fini IVA dell' attività di ricerca svolta a titolo oneroso dalle Università, in *Rivista di Diritto tributario*, vol. 9, 2003

Amatucci A., L' interpretazione della legge tributaria, in Amatucci A. (a cura di) *Trattato di Diritto tributario*, Padova, 1994 – 2001

Amatucci A., L' ordinamento giuridico della finanza pubblica, Napoli, Jovene, 2007

Amatucci F., Il nuovo sistema fiscale degli enti locali, Torino, Giappichelli, 2010

Amatucci F., Principi e nozioni di diritto tributario, seconda edizione, Torino, Giappichelli, 2013

Amatucci F., L'influenza della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE sulla individuazione dei soggetti passivi Ires, in *Diritto e pratica tributaria*, 2013

Baccini A., Una proposta per ridisegnare il sistema di valutazione e finanziamento di università e ricerca italiana, in www.astridonline.it

Banfi A. e Viesti G., “Meriti” e “Bisogni” nel finanziamento del sistema universitario italiano, in www.astridonline.it, 2015

Barbati C., La natura e il regime giuridico delle università e degli enti di ricerca, in Catalano G. (a cura di), L' inquadramento fiscale delle università e degli enti di ricerca: vincoli e opportunità, Bologna, il Mulino, 2013

Barettoni Arleri A., e Matarazzo F., voce "Università", in Enciclopedia del diritto, XLV, Giuffrè, Milano, 1992

Basili C. e Giannetti L., Ritenute alla fonte. Gli adempimenti del sostituto di imposta, Milano, Il sole24 ore, 1998

Bellet F. e Maridati L., in Catalano G. (a cura di), L' inquadramento fiscale delle università e degli enti di ricerca: vincoli e opportunità, Bologna, il Mulino, 2013

Benazzi A., L' attività istituzionale e commerciale, in Catalano G., (a cura di), L' inquadramento fiscale delle università e degli enti di ricerca: vincoli e opportunità, Bologna, il Mulino, 2014

Biondi L., L' università in cambiamento: riflessioni in tema di contabilità e bilancio., Torino, Giappichelli, 2013

Bosello F., L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana, in Rivista di diritto tributario, 1997/11, pp. 705 ss.

- Busico M.**, Principio di competenza e divieto di doppia imposizione, in Giustizia Tributaria, 2007, n. 4
- Casotti A.**, Redditi di lavoro dipendente. Ruolo e funzioni del sostituto di imposta. Assago, Ipsoa, 2008
- Casotti A. e Gheido M.R.**, Il sostituto di imposta: natura, ruolo e adempimenti, Assago, Ipsoa, 2010
- Cassese S.** (a cura di), voce “Università”, in Dizionario di diritto pubblico, vol. III, Milano, Giuffrè, 2006
- Catalano G.**, (a cura di), La contabilità economico patrimoniale nelle università, Bologna, il Mulino, 2007
- Catalano G.**, (a cura di), L' inquadramento fiscale delle università e degli enti di ricerca: vincoli e opportunità, Bologna, il Mulino, 2014
- Cecchini G.L.**, L'IVA nell'ordinamento comunitario, Padova, Cedam, 1993, pp. 9 ss. e pp. 222 ss.
- Centore P.**, IVA europea. Aspetti interpretativi ed applicativi dell'IVA nazionale e comunitaria, Ipsoa, 2006, 4a ed.
- Centore P.**, La nuova Iva europea e nazionale, dal regime transitorio al definitivo, Assago, Ipsoa, 2010

- Ciani A.**, La sesta direttiva comunitaria in materia di Iva, in *Rivista di politica economica*, 1977/11, pp. 1173 ss.
- Dagnino A.**, La soggettività passiva tributaria dello Stato e degli alti enti pubblici, in *Diritto e pratica tributaria*, I, n.4, 2004
- De Mita E.**, *Principi di Diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2007
- Del Torto A.**, Il finanziamento dell' università italiana. Un confronto con l' Inghilterra usando i bilanci degli atenei, Facoltà di Economia "Marco Biagi" di Modena, www.adapt.it, bollettino adapt
- Falsitta G.**, *Manuale di diritto tributario*, Padova, Cedam, 2012
- Falsitta G.** (a cura di), Imposta sul valore aggiunto e Imposte sui trasferimenti, in G. Marongiu (a cura di) *Commentario breve alle Leggi Tributarie*, Tomo IV, Cedam, 2011;
- Fantozzi A.**, *Il Diritto tributario*, Torino, Utet, 2003
- Finocchi R.**, Le Università, in S. Cassese (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo – Diritto amministrativo speciale*, t. II, Milano, Giuffrè, 2003
- Forte N.**, Enti associativi in regime forfetario: rischio di penalizzazione con lo *split payment?*, in *Corr. Trib.*, n. 11/2015, pag. 813

Forte N., I rapporti tra "reverse charge" e "split payment", Corriere Tributario, 19 / 2015, p. 1474

Galimberti P., Valutazione scienza umane: limiti delle attuali metodologie e prospettive future, in www.astridonline.it

Gasparri W., Università degli Studi, in Digesto Discipline Pubblicistiche, aggiornamento, Torino, Utet, 2000

Grossmann W., Va ripensato il reverse charge esteso, 2 gennaio 2010, p. 23; Il Sole 24 Ore

Ingresso G., Se lo Stato possa essere soggetto passivo di imposte e tasse in genere, in Foro Italiano, 1938, I, n. 1

Lavagnino B., Adempimenti del sostituto di imposta, Assago, Ipsoa, 1998

Lupi R., Diritto tributario. Parte speciale, Milano, Giuffrè, 2007

Marongiu G., Moschetti F., Fantozzi A., Falsitta G., Manuale di diritto tributario, Parte generale, Cedam, 2010, 7a ed. riveduta e ampliata

Martelli M., La soggettività tributaria dello Stato e degli enti pubblici, in AA.VV., Commentario al testo unico delle imposte sui redditi d altri scritti. Studi in onore di E. Granelli, Roma, Eti, 1990

Micheli G.A., Dalle direttive comunitarie sull'Iva alla nuova legislazione italiana, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1979/1, pp. 663 ss.

Michieletto R., Armonizzazione dell'IVA in Europa e nuovi progetti di modifica della Direttiva IVA 112/2006/CE [Relazione al convegno «Lo stato di armonizzazione dell'IVA a trent'anni dall'emanazione della VI Direttiva», Napoli, 20 aprile 2007], in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2007/3, pp. 123-129;

Nuzzo E., Questioni in tema di tassazione degli enti economici non economici, in *rassegna tributaria*, 1999, n. 1

Parodi P., Santocroce B., Sui servizi intra-Ue scatta l'obbligo dell'autofattura, 14 dicembre 2009, p. 39; *Il Sole 24 Ore*

Peirola M., L'autofatturazione nella disciplina nazionale e comunitaria, in *Corriere tributario*, 2007, n. 21, p. 1747

Pomelli A., IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto, Cedam, 2000

Porcaro G., Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno, Padova, Cedam, 2001

Portale R., Cambia l'Iva sui servizi UE, 2 gennaio 2010, p. 23; *Il Sole 24 Ore*

Portale R., Romano G., «Reverse» d'obbligo per chi acquista da non residenti, 18 novembre 2009, p. 37; Il Sole 24 Ore

Potito E., voce “Soggetto passivo di imposta”, in Enciclopedia del diritto, XLII, Milano, Giuffrè, 1990

Pravisano R., Le ritenute fiscali alla fonte. Adempimenti e formalità, Milano, Cesi professionale, 2012

Proto A., La fiscalità degli enti non commerciali, Giappichelli, Torino, 2003

Rescigno G.U., Corso di diritto pubblico, Bologna, Zanichelli

Ricca F., Estensione del *reverse charge* e introduzione dello *split payment* per arginare le frodi IVA, in Il fisco, n. 44/2014, pag. 4331

Rizzardi R., “Lo *split payment* e IVA nei rapporti con la Pubblica amministrazione trova il Regolamento”, in Corriere Tributario, n. 9/2015, pag. 639

Rossi A., legislazione universitaria, Napoli, Edizioni giuridiche Simone, 2011

Saccone A., Il Reverse Charge quale strumento per la lotta alle frodi Iva, in www.innovazionediritto.unina.it

- Salvini L.**, “Profili sistematici e di legittimità dello *split payment*”,
in Corriere Tributario, n. 14/2015, pag. 1041
- Santocroce B.**, Reverse charge anti evasione Iva, 9 novembre 2009, p. 42;
Il Sole 24 Ore
- Santocroce B., Mantovani M.**, Parte la rivoluzione dell'Iva, 13 novembre
2009, p. 33; Il Sole 24 Ore
- Seregni C. e Lisi P.**, “*Split payment*”: gli ultimi chiarimenti dell’agenzia.
L’IVA, 6 / 2015, p. 16
- Simonelli E.M. e Marconi M.**, L'estensione dell'obbligo d'inversione
contabile del « reverse charge », in Rivista dei dottori
commercialisti, fasc.1, 2010, pag. 151
- Spera M.**, “L’applicazione dello *split payment* nell’ordinamento nazionale
tra criticità e dubbi applicativi”, in Il fisco, n. 10/2015, pag. 925
- Stefani G.**, L’IVA comunitaria tra armonizzazione e concorrenza, in
Bollettino tributario d'informazioni, 1998/23, pp. 1845-1849
- Strianese L.**, Irap e sua deducibilità dalla base imponibile Ires e Irpef:
avvisaglie di una fine ormai prossima, in Innovazione e diritto, vol.
10, 2008

Tesauro F., (a cura di) L' imposta sul reddito delle persone giuridiche,
Torino, Utet, 1996

Tesauro F., Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale, Torino, Utet,
2008

Vesperini G., Sulla valutazione della ricerca e il finanziamento delle
Università, in Giornale di diritto amministrativo, 1, 2014, in
www.astridonline.it

Viesti G., Il finanziamento del sistema universitario: alla ricerca di un
equilibrio ovvero La compressione selettiva e cumulativa dell'
università italiana, in www.astridonline.it, 2015

AA.VV., Studi in onore di Andrea Amatucci, Napoli, Jovene, 2011

AA.VV., Il reddito d' impresa nel Tuir, Roma, Eti, 1991

ANVUR, rapporto sullo stato del sistema universitario e della ricerca 2013,
in www.astridonline.it

Il reverse charge allarga i confini, 11 gennaio 2010, p. 27; Il Sole 24 Ore

Undicesimo rapporto sullo stato del sistema universitario 2011, in
www.astridonline.it

Voce “Università degli studi” (diritto pubblico), in Enciclopedia Giuridica
Treccani, CCCII, Roma, 1994

Risorse digitali

www.adapt.it, bollettino adapt

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/documentazione>

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/>

http://www.anvur.org/index.php?option=com_content&view=article&id=644&Itemid=569&lang=it

<http://www.astrid-online.it/>

<http://bigsuite.ipsoa.it/>

<http://www.cortedicassazione.it/corte-di-cassazione/>

http://www.dt.tesoro.it/it/news/split_payment.html

<http://www.fatturapa.gov.it>

<http://www.gazzettaufficiale.it/>

<https://www.giustiziatributaria.gov.it//gt>

<http://www.ilsole24ore.com/norme-e-tributi.shtml>

<http://www.innovazioneDiritto.it/>

<https://www.iusexplorer.it/>

<http://www.mef.gov.it/>

http://www.mef.gov.it/documenti-pubblicazioni/rapporti-relazioni/index.html#cont_5

<http://www.normattiva.it/>

<http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/PrincipiContabili/>

<http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e->

GOVERNME1/ARCONET/Normativa/