

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate (RIS) n. 338 /E del 30 ottobre 2002

OGGETTO: Istanza di rimborso di XW- Ritenute Irpef su borsa di studio – Anni 1997, 1998, 1999.

Con la sua nota, pervenuta alla scrivente per il tramite della Direzione Regionale....., ha presentato istanza di rimborso IRPEF delle somme corrispondenti alle ritenute operate sulla borsa di studio a lei corrisposta in relazione alla partecipazione al corso di formazione specifica in Medicina Generale, organizzato dalla Regione.

La Direzione Regionale, ha ritenuto di dover coinvolgere la scrivente, con la richiesta di un parere in merito, nella considerazione che la risoluzione n. 151, del 29 settembre 1999, riconosce un trattamento di favore per le borse di studio corrisposte " dalle università e dagli istituti di istruzione universitaria per la frequenza dei corsi di perfezionamento e delle scuole di specializzazione previsti dallo statuto, per i corsi di dottorato di ricerca, per lo svolgimento di attività di ricerca dopo il dottorato e per i corsi di perfezionamento all'estero".

In particolare, l'Ufficio ha ritenuto che il richiamato corso di formazione specifica in medicina generale abbia finalità identiche ai corsi di specializzazione post-laurea e che pertanto debba essere assoggettato al medesimo regime di esenzione dall'IRPEF previsto per i detti corsi di specializzazione.

Al riguardo si fa presente che le borse di studio che fruiscono di un regime tributario di favore si dividono in due categorie: 1) borse di studio corrisposte a titolo di assistenza scolastica agli studenti iscritti a corsi di studi universitari; 2) borse di studio corrisposte per la frequenza di corsi di specializzazione e per attività di ricerca post-laurea. Quest'ultima tipologia di borse di studio è stata completamente esentata dall'assoggettamento ad IRPEF dalla legge n. 398 del 30 novembre 1989. In particolare l'art. 6, comma 6, della citata legge, dispone l'integrale esenzione dall'IRPEF per le erogazioni di borse di studio conferite dalle università e dagli istituti d'istruzione universitaria per la frequenza di corsi di perfezionamento e delle scuole di specializzazione previsti dallo statuto, per i corsi di dottorato di ricerca, per lo svolgimento di attività di ricerca dopo il dottorato e per i corsi di perfezionamento all'estero.

Il successivo art. 8, comma 2, della medesima legge, estende poi l'agevolazione tributaria anche alle borse di studio corrisposte per la frequenza delle scuole di specializzazione delle facoltà di medicina e chirurgia " ...fino alla data di entrata in vigore della legge di attuazione delle direttive comunitarie in materia di formazione a tempo pieno dei medici specialisti..."

L'attuazione della direttiva n. 82/76/CEE si è avuta nel 1991 con il decreto legislativo n.257 che, nel disciplinare i corsi di formazione dei medici specialisti, ha confermato, relativamente alle borse di studio delle scuole universitarie di

specializzazione in medicina e chirurgia, il trattamento tributario agevolato ad esse già in precedenza riconosciuto (art. 6, comma 5).

Solo nel 1994, con il decreto legge 325, convertito dalla legge 19 luglio 1994, n. 467 sono state istituite ex novo le borse di studio in favore dei medici che partecipano ai corsi di formazione specifica di medicina generale. L'art. 3 del predetto decreto legge testualmente dispone "...l'importo delle borse di studio è pari a quello previsto dall'art. 6 del decreto legislativo 8 agosto 1991, n. 257, dedotto il premio di assicurazione contro i rischi professionali e gli infortuni connessi all'attività di formazione ...", tacendo quindi riguardo a qualsivoglia agevolazione tributaria.

Inoltre, nel successivo decreto legislativo n. 368 del 17 agosto 1999, attuativo della direttiva 93/16/CEE, il legislatore ha considerato distintamente le specializzazioni in medicina e chirurgia (art. 20) e la formazione specifica in medicina generale (art. 21), evidenziando così la circostanza che, nonostante l'identità di ratio, il corso di formazione specifica in medicina generale è istituito differente dai corsi di perfezionamento e scuole di specializzazione post-laurea disciplinati dalla legge n. 398 del 30 novembre 1989. Si deve ritenere, quindi, che il legislatore abbia voluto agevolare, disciplinandolo espressamente, solo il trattamento tributario delle borse di studio erogate agli iscritti alle scuole di specializzazione post-laurea.

Occorre tenere presente, infatti, che le norme di esenzione si pongono in rapporto di eccezione alla regola, ovvero come norme "a fattispecie esclusiva", e dunque non si prestano all'interpretazione analogica.

Pertanto si ritiene corretta l'applicazione delle ritenute IRPEF operate sulle somme corrisposte in relazione alla partecipazione ai corsi di formazione specifica in medicina generale, in quanto non vi è una specifica norma che ne preveda l'esenzione dalla tassazione.