

SENATO DELLA REPUBBLICA

XVIII LEGISLATURA

Doc. XIX
n. 27

SENTENZA

DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA (DECIMA SEZIONE) DEL 19 DICEMBRE 2018, CAUSA C-667/17, FRANCESCA CADEDDU CONTRO AGENZIA DELLE ENTRATE - DIREZIONE PROVINCIALE DI CAGLIARI E REGIONE AUTONOMA DELLA SARDEGNA, DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE PROPOSTA DALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI CAGLIARI.

(Articolo 144-ter del Regolamento del Senato)

Comunicata alla Presidenza il 14 gennaio 2019

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

19 dicembre 2018 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Regolamento (CE) n. 1083/2006 – Articolo 2, punto 4 – Nozione di «beneficiario» – Articolo 80 – Divieto di applicare una detrazione o trattenuta sugli importi versati – Altro onere specifico o con effetto equivalente – Nozione – Borsa di studio cofinanziata dal Fondo sociale europeo – Assimilazione ai redditi di lavoro dipendente – Ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sui redditi, maggiorata dell'addizionale regionale e dell'addizionale comunale»

Nella causa C-667/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Commissione Tributaria Provinciale di Cagliari (Italia), con ordinanza del 10 luglio 2017, pervenuta in cancelleria il 24 novembre 2017, nel procedimento

Francesca Cadeddu

contro

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Cagliari,

Regione autonoma della Sardegna,

Regione autonoma della Sardegna – Agenzia regionale per il lavoro,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da F. Biltgen, presidente dell'Ottava Sezione, facente funzione di presidente della Decima Sezione (relatore), E. Levits e M. Berger, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per F. Cadeddu, da G. Dore, S. Garau e A. Vinci, avvocati;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da A. Venturini, avvocato dello Stato;
- per il governo ceco, da M. Smolek e J. Vláčil, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, da S. Jiménez García, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da B.-R. Killmann e P. Arenas, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, punto 4, e dell'articolo 80 del regolamento (CE) n. 1083/2006 del Consiglio, dell'11 luglio 2006, recante disposizioni generali sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo e sul Fondo di coesione e che abroga il regolamento (CE) n. 1260/1999 (GU 2006, L 210, pag. 25).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, la sig.ra Francesca Cadeddu e, dall'altro, l'Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Cagliari (Italia) (in prosieguo: l'«Agenzia delle Entrate»), la Regione autonoma della Sardegna (Italia) e la Regione autonoma della Sardegna – Agenzia regionale per il lavoro (Italia) relativamente ad alcune trattenute effettuate sull'importo concesso alla sig.ra Cadeddu come borsa di studio.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 2 del regolamento n. 1083/2006, intitolato «Definizioni», così recita:

«Ai sensi del presente regolamento s'intende per:

(...)

3. “operazione”: un progetto o un gruppo di progetti selezionato dall'autorità di gestione del programma operativo in questione o sotto la sua responsabilità, secondo criteri stabiliti dal comitato di sorveglianza ed attuato da uno o più beneficiari, che consente il conseguimento degli scopi dell'asse prioritario a cui si riferisce;

4. «beneficiario»: un operatore, organismo o impresa, pubblico o privato, responsabile dell'avvio o dell'avvio e dell'attuazione delle operazioni; nel quadro del regime di aiuti di cui all'articolo 87 del trattato, i beneficiari sono imprese pubbliche o private che realizzano un singolo progetto e ricevono l'aiuto pubblico;

(...))».

- 4 In forza dell'articolo 80 del medesimo regolamento, «[g]li Stati membri si accertano che gli organismi responsabili dei pagamenti assicurino che i beneficiari ricevano l'importo totale del contributo pubblico entro il più breve termine e nella sua integrità. Non si applica nessuna detrazione o trattenuta né alcun onere specifico o di altro genere con effetto equivalente che porti alla riduzione di detti importi per i beneficiari».

Diritto italiano

- 5 Il decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917 – Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi (supplemento ordinario alla GURI n. 302 del 31 dicembre 1986), nella sua versione in vigore alla data dei fatti del procedimento principale (in prosieguo: il «TUIR»), al suo articolo 50, paragrafo 1, lettera c), dispone quanto segue:

«1. Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente:

(...)

- c) 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 erogante;

(...))».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 6 La Direzione Generale dell'Assessorato del Lavoro, Formazione Professionale, Cooperazione e Sicurezza Sociale (Italia), nella sua funzione di autorità di gestione del programma operativo che mira a potenziare il sistema dell'alta formazione in Sardegna (Italia), ha selezionato il finanziamento del programma «Master and Back», consistente in particolare nel sostenere studenti del sistema dell'istruzione post-universitaria e ricercatori.
- 7 Con provvedimento dell'8 aprile 2011, la Regione autonoma della Sardegna – Agenzia regionale per il lavoro ha concesso alla ricorrente nel procedimento principale una borsa di studio di importo pari a EUR 69 818, cofinanziata dal Fondo sociale europeo (FSE).
- 8 Nella fase di erogazione di tale borsa, la Regione autonoma della Sardegna - Agenzia Regionale per il Lavoro ha applicato, per conto dell'Agenzia delle Entrate, una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, di importo pari a EUR 19 481,29, oltre all'addizionale regionale IRPEF, pari a EUR 859,28, e all'addizionale comunale IRPEF, pari a EUR 349.
- 9 Sul presupposto che tali trattenute fossero in contrasto con l'articolo 80 del regolamento n. 1083/2006, la ricorrente nel procedimento principale ne ha chiesto il rimborso all'Agenzia delle Entrate.
- 10 Con provvedimento del 6 aprile 2016, l'Agenzia delle entrate ha respinto tale domanda per il fatto, da un lato, che una borsa di studio deve essere assimilata, conformemente all'articolo 50, paragrafo 1, lettera c), del TUIR, a un reddito e, dall'altro, che il titolare di una borsa di studio non può essere qualificato come «beneficiario» del cofinanziamento ai sensi dell'articolo 80 del regolamento n. 1083/2006.
- 11 Con ricorso proposto dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Cagliari (Italia) il 30 giugno 2016, la ricorrente nel procedimento principale ha chiesto l'annullamento di tale decisione, invocando in via principale una contraddizione tra le disposizioni del regolamento n. 1083/2006 che vietano qualsiasi detrazione o trattenuta sugli importi concessi ai beneficiari e la normativa nazionale di cui al procedimento principale, in forza della quale le borse di studio sono assoggettate all'imposta sul reddito.
- 12 Il giudice del rinvio si chiede se la nozione di «beneficiario», ai sensi dell'articolo 2, punto 4, del regolamento n. 1083/2006, riguardi anche una persona fisica titolare di una borsa di studio e se la nozione di «detrazione o trattenuta», prevista all'articolo 80 del regolamento n. 1083/2006, comprenda le trattenute oggetto delle disposizioni nazionali relative all'imposta sul reddito delle persone fisiche. Esso precisa che la giurisprudenza italiana non è uniforme a tale riguardo, dal momento che alcuni giudici considerano tali trattenute applicabili agli importi finanziati dal FSE, mentre altri le ritengono inammissibili.
- 13 Ciò considerato, la Commissione Tributaria Provinciale di Cagliari ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:
- «Se l'articolo 80 del regolamento n. [1083/2006], nonché l'articolo 2, [punto] 4, del medesimo regolamento, debbano essere interpretati nel senso che ostano a una norma come quella di cui dall'articolo 50, comma 1, lettera c), del [TUIR], secondo cui sono assimilat[e] al reddito di lavoro dipendente “(...) 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 erogante”, che, pertanto, sono assoggettate all'imposizione generale sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) anche quando la borsa di studio sia corrisposta con fondi strutturali europei».

Sulla questione pregiudiziale

- 14 Con la sua questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 80 del regolamento n. 1083/2006, in combinato disposto con l'articolo 2, punto 4, di tale regolamento, debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa tributaria nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che assoggetta all'imposta sul reddito delle persone fisiche gli importi concessi a queste ultime a titolo di borsa di studio dall'organismo pubblico incaricato dell'attuazione

del progetto selezionato dall'autorità di gestione del programma operativo di cui trattasi, ai sensi dell'articolo 2, punto 3, del suddetto regolamento, e finanziato con fondi strutturali europei.

- 15 In via preliminare si deve ricordare che, per giurisprudenza costante, anche se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenze del 7 settembre 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, punto 19, e del 25 ottobre 2007, Porto Antico di Genova, C-427/05, EU:C:2007:630, punto 10).
- 16 In particolare, la normativa nazionale non deve ostacolare il funzionamento del meccanismo istituito nell'ambito dei fondi strutturali di cui al regolamento n. 1083/2006 (v., in tal senso, sentenza del 25 ottobre 2007, Porto Antico di Genova, C-427/05, EU:C:2007:630, punto 10).
- 17 A tale riguardo, l'articolo 80 del regolamento n. 1083/2006 dispone che «[g]li Stati membri si accertano che gli organismi responsabili dei pagamenti assicurino che i beneficiari ricevano l'importo totale del contributo pubblico entro il più breve termine e nella sua integrità».
- 18 Vietando qualsiasi onere sull'importo della partecipazione finanziaria dell'Unione europea, l'articolo 80 del regolamento n. 1083/2006 non fa che riprendere la regola del pagamento integrale degli aiuti finanziari dell'Unione già contenuta in altre normative, in particolare nell'articolo 21, paragrafo 3, secondo comma, del regolamento (CEE) n. 4253/88 del Consiglio, del 19 dicembre 1988, recante disposizioni di applicazione del regolamento (CEE) n. 2052/88 per quanto riguarda il coordinamento tra gli interventi dei vari Fondi strutturali, da un lato, e tra tali interventi e quelli della Banca europea per gli investimenti e degli altri strumenti finanziari esistenti, dall'altro (GU 1988, L 374, pag. 1), come modificato dal regolamento (CEE) n. 2082/93 del Consiglio, del 20 luglio 1993 (GU 1993, L 193, pag. 20).
- 19 Per quanto riguarda tale disposizione, ai sensi della quale «[i] pagamenti ai beneficiari finali devono essere effettuati senza alcuna detrazione o trattenuta che possa ridurre l'importo dell'aiuto finanziario al quale essi hanno diritto», la Corte ha precisato che tale divieto di applicare detrazioni non può essere interpretato in modo puramente formale e che deve necessariamente estendersi a tutti gli oneri che sono direttamente e intrinsecamente correlati alle somme versate (v., in tal senso, sentenze del 5 ottobre 2006, Commissione/Portogallo, C-84/04, EU:C:2006:640, punto 35, e del 25 ottobre 2007, Porto Antico di Genova, C-427/05, EU:C:2007:630, punto 13).
- 20 Per contro, un onere indipendente dall'esistenza dell'importo dei contributi dell'Unione e che non ha un nesso specifico con gli importi concessi, ma si applica indistintamente a tutti i redditi del beneficiario finale, non impedisce il funzionamento dei meccanismi istituiti dal diritto dell'Unione, sebbene abbia l'effetto di ridurre l'importo dei contributi dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 25 ottobre 2007, Porto Antico di Genova, C-427/05, EU:C:2007:630, punti 16 e 18).
- 21 Dato che le diverse misure di sostegno hanno in comune il fatto di essere finanziate mediante il bilancio dell'Unione e che le regole di pagamento applicabili a tali misure devono essere interpretate nello stesso modo (v., in tal senso, sentenza del 5 ottobre 2006, Commissione/Portogallo, C-84/04, EU:C:2006:640, punto 32), la giurisprudenza della Corte vertente sul pagamento integrale degli aiuti finanziari alla luce dell'articolo 21, paragrafo 3, secondo comma, del regolamento n. 4253/88, come modificato dal regolamento n. 2082/93, rimane applicabile per quanto riguarda l'articolo 80 del regolamento n. 1083/2006.
- 22 Si deve tuttavia tener conto delle particolarità dei diversi meccanismi di cui trattasi. Infatti, a differenza di altri testi normativi i quali, utilizzando i termini «beneficiario finale», si riferiscono alla persona, fisica o giuridica, destinataria degli importi concessi, l'articolo 2, punto 4, del regolamento n. 1083/2006 definisce esplicitamente il «beneficiario» come «un operatore, organismo o impresa, pubblico o privato, responsabile dell'avvio o dell'avvio e dell'attuazione delle operazioni».

- 23 Conformemente all'articolo 2, punto 3, del medesimo regolamento, il termine «operazione» è definito come un «progetto o un gruppo di progetti selezionato dall'autorità di gestione del programma operativo in questione (...) ed attuato da uno o più beneficiari, che consente il conseguimento degli scopi dell'asse prioritario a cui si riferisce».
- 24 Di conseguenza, il pagamento integrale degli aiuti previsto all'articolo 80 del regolamento n. 1083/2006 riguarda quello effettuato agli operatori, organismi o imprese, pubblici o privati, responsabili dell'avvio o dell'avvio e dell'attuazione dei progetti selezionati dall'autorità di gestione del programma operativo in questione che consente il conseguimento degli scopi dell'asse prioritario in oggetto.
- 25 Nel caso di specie, dal fascicolo a disposizione della Corte risulta che l'autorità di gestione ha selezionato, nell'ambito del programma operativo che mira a potenziare il sistema dell'alta formazione in Sardegna, il progetto «Master and Back», consistente nell'attribuire borse di studio a studenti post-universitari e a ricercatori, la cui selezione spettava alla Regione autonoma della Sardegna – Agenzia regionale per il lavoro, nell'ambito dell'attuazione del suddetto progetto.
- 26 Ne consegue che la ricorrente nel procedimento principale, pur essendo la destinataria persona fisica degli importi concessi nell'ambito del progetto selezionato e cofinanziato dal FSE, non può essere qualificata come «beneficiario» ai sensi dell'articolo 2, punto 4, del regolamento n. 1083/2006, poiché tale qualifica spetta alla Regione autonoma della Sardegna – Agenzia regionale per il lavoro. È pertanto a quest'ultima che si applica il principio del pagamento integrale degli importi concessi provenienti dal bilancio dell'Unione, principio previsto all'articolo 80 del regolamento n. 1083/2006.
- 27 Alla luce dei suesposti rilievi, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 80 del regolamento n. 1083/2006, in combinato disposto con l'articolo 2, punto 4, di tale regolamento, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa tributaria nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che assoggetta all'imposta sul reddito delle persone fisiche gli importi concessi a queste ultime, a titolo di borsa di studio, dall'organismo pubblico incaricato dell'attuazione del progetto selezionato dall'autorità di gestione del programma operativo di cui trattasi, ai sensi dell'articolo 2, punto 3, del suddetto regolamento, e finanziato con fondi strutturali europei.

Sulle spese

- 28 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Decima Sezione) dichiara:

L'articolo 80 del regolamento (CE) n. 1083/2006 del Consiglio, dell'11 luglio 2006, recante disposizioni generali sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo e sul Fondo di coesione e che abroga il regolamento (CE) n. 1260/1999, in combinato disposto con l'articolo 2, punto 4, di tale regolamento, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa tributaria nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che assoggetta all'imposta sul reddito delle persone fisiche gli importi concessi a queste ultime, a titolo di borsa di studio, dall'organismo pubblico incaricato dell'attuazione del progetto selezionato dall'autorità di gestione del programma operativo di cui trattasi, ai sensi dell'articolo 2, punto 3, del suddetto regolamento, e finanziato con fondi strutturali europei.

Biltgen

Levits

Berger

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 19 dicembre 2018.

Il cancelliere

Il presidente

A. Calot Escobar

K. Lenaerts

* Lingua processuale: l'italiano.