

Risposta n. 204/2025

OGGETTO: Esenzione ai fini Irpef ed Irap per le borse di studio corrisposte dalle ITS Academy – Articolo 4, comma 9-bis, legge 15 luglio 2022, n. 99.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Fondazione istante (di seguito "Istante" o "ITS") rappresenta di erogare delle borse di studio finanziate con il PNRR con gli stessi criteri di assegnazione già in uso per i percorsi universitari e AFAM, al fine di assicurare la frequenza dei percorsi formativi ITS Academy agli studenti e contribuire alla copertura delle eventuali spese di vitto, alloggio e/o viaggio agli iscritti fornendo pari opportunità nell'accesso ai benefici di diritto allo studio, anche per i percorsi di formazione professionale terziaria erogati dalle Fondazioni ITS Academy.

L'Istante, «nell'ambito del PIANO NAZIONALE DI RIPRESA E RESILIENZA - MISSIONE 4: ISTRUZIONE E RICERCA Componente 1 Investimento 1.5 "Sviluppo del

sistema di formazione professionale terziaria (ITS)" Azione "Potenziamento dell'offerta formativa degli ITS Academy", è destinataria, come altri ITS Academy, di ingenti risorse per favorire il diritto allo studio degli studenti al pari di quelli universitari».

«L'importo unitario di tali borse di studio è articolato in funzione del tipo di percorso (V livello EQF - biennale e VI livello EQF - triennale), della distanza tra il luogo di residenza dello studente/studentessa e il luogo di svolgimento del percorso formativo, delle caratteristiche del destinatario e della presenza o meno di un tirocinio all'estero di durata minima di 1 e massima di 3 mesi nell'ambito del percorso formativo».

L'importo erogato è *«individuato, sulla base di apposita istruttoria, dalle fondazioni, applicando i criteri e gli importi unitari definiti con decreto del Ministro dell'università e della ricerca 17 dicembre 2021, n. 1320, e successive modifiche e integrazioni».*

Tanto premesso, l'*Istante* chiede quale sia il corretto trattamento tributario da riservare ai fini Irpef ed Irap alle borse di studio erogate a valere sui fondi PNRR.

I dubbi dell'*Istante* sono alimentati dalla considerazione che il regime di imponibilità Irpef generalmente previsto per le borse di studio all'articolo 50, comma 1, lettera c), del Tuir *«è disapplicato ai sensi dell'art. 6 della legge 30 novembre 1989, n. 398, e art. 4 della legge 3 luglio 1998, n. 210, richiamati nella Risoluzione n. 109/E del 23 aprile 2009»*, 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, per i corsi di dottorato di ricerca, per attività di ricerca post-dottorato e per i corsi di perfezionamento all'estero, atteso che, secondo l'*Istante*, la legge 15 luglio 2022, n. 99, ha equiparato gli istituti tecnici superiori alle Università e che i criteri di

assegnazione di tali borse sono gli stessi di quelli previsti per i percorsi universitari e AFAM.

Ai fini Irap, l'*Istante* ritiene che le borse di studio erogate nell'ambito dei finanziamenti PNRR debbano, considerata l'equiparazione di tali istituti operata dalla citata legge n. 99 del 2022 alle Università di cui al periodo precedente, considerarsi escluse dalla base imponibile dell'imposta in quanto l'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 10-bis del d.lgs. 446 del 1997 prevede una tale possibilità per le borse di studio erogate da tali enti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che, ai fini Irpef, «*anche dette borse di studio debbano beneficiare di un regime fiscale di favore, atteso che, la legge n. 99/2022, equipara gli istituti tecnici superiori alle università ma, anche perché i criteri di assegnazione sono gli stessi già utilizzati per i percorsi universitari e AFAM*», in caso contrario secondo il suo parere si originerebbe una «*discriminazione tra gli studenti universitari e gli studenti iscritti ai corsi di formazione terziaria ITS*».

In merito all'Irap, «*giusta la norma di rimando contenuta nell'art. 10-bis, comma 1, del D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, si ritiene doversi concludere che le borse di studio erogate nell'ambito dei finanziamenti PNRR, in quanto escluse dalla base imponibile dell'Irap, si debbano altresì considerare irrilevanti ai fini della determinazione della base imponibile Irap delle amministrazioni pubbliche che le erogano*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In linea generale, costituiscono redditi assimilati ai redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 50, comma 1, lettera *c*), del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), *«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».*

Come chiarito nella circolare del Ministero delle Finanze 23 dicembre 1997, n. 326 (par. 5.4), per quanto riguarda l'ambito oggettivo di tale disposizione, per la nozione di borsa di studio si deve far riferimento alle erogazioni attribuite a favore di soggetti, anche non studenti, per sostenere l'attività di studio o di ricerca scientifica, di specializzazione, ecc..

Relativamente agli assegni, premi o sussidi per fini di studio o di addestramento professionale, nel citato documento di prassi è stato precisato che rientrano nel novero di tali erogazioni oltre quelle relative ai corsi di specializzazione, qualificazione o riqualificazione per fini di studio o di addestramento professionale, anche quelle per corsi finalizzati ad una futura eventuale occupazione di lavoro, mentre sono comunque da escludere dalla previsione di cui alla citata lettera *c*) le spese sostenute ai fini delle selezioni preliminari del personale da assumere.

Come chiarito nella risoluzione 25 novembre 2009, n. 280/E, la disposizione in commento è riferita a tutte le erogazioni finalizzate allo studio e alla formazione professionale, ad esclusione di quelle espressamente esenti e di quelle collegate ad un rapporto di lavoro dipendente.

Nella risoluzione 21 novembre 2002, n. 365/E, è stato precisato che al di fuori delle ipotesi di esenzione tassativamente previste dalla legge, eventuali borse di studio ed altre somme corrisposte per fini di studio e formazione professionale devono essere, in ogni caso, assoggettate ad imposizione secondo le modalità previste dalla citata lettera c).

Ai fini Irap, l'articolo 10-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, dispone che «*sono escluse dalla base imponibile le somme di cui all'articolo 47, comma 1, lettera c) [ora articolo 50 del Tuir, n.d.r.] del medesimo testo unico esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche».*

La legge 15 luglio 2022, n. 99, ha istituito il Sistema terziario di istruzione tecnologica superiore di cui sono parte integrante ai sensi del comma 1 dell'articolo 1 «*gli Istituti tecnici superiori (ITS), che assumono la denominazione di Istituti tecnologici superiori (ITS Academy), al fine di promuovere l'occupazione, in particolare giovanile, e di rafforzare le condizioni per lo sviluppo di un'economia ad alta intensità di conoscenza, per la competitività e per la resilienza, a partire dal riconoscimento delle esigenze di innovazione e sviluppo del sistema di istruzione e ricerca, in coerenza con i parametri europei».*

In sede di conversione del decreto legge 7 aprile 2025, n. 45 (convertito dalla legge 5 giugno 2025, n. 79), è stato introdotto, all'articolo 4 della legge n. 99 del 2022, il comma 9-bis il quale ha previsto che «*A decorrere dall'anno d'imposta 2025, sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche le somme corrisposte a titolo di borse di studio erogate dallo Stato, dalle regioni, dalle fondazioni ITS Academy e da altri soggetti pubblici agli studenti iscritti ai percorsi formativi di cui all'articolo 5, comma 1, ivi comprese le borse di studio di cui all'articolo 5, comma 4, lettera a)».*

Ciò posto, per effetto della disposizione di cui al comma 9-*bis* dell'articolo 4 della legge n. 99 del 2022, dal periodo di imposta 2025, le borse di studio corrisposte dall'*Istante* sono esenti dall'Irpef e, conseguentemente, sono escluse dalla base imponibile Irap ai sensi del citato articolo 10-*bis* del d.lgs. n. 446 del 1997.

Il presente parere è reso sulla base degli elementi, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione nel contenuto.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**