



# UNIVERSITÀ DEGLI STUDI FIRENZE

Il Garante

Parere n. 6 del 4 giugno 2019

**Oggetto:** STUDENTE DEL CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN SCIENZE E TECNOLOGIE GEOLOGICHE - TIROCINIO IN CONVENZIONE CON LA REGIONE VENETO- PAGAMENTO DEL BOLLO.

Lo studente ... Omissis ..., iscritto al Corso di laurea indicato nell'intestazione, si è rivolto al Garante per un problema che sta bloccando il suo tirocinio presso la Regione Veneto.

L'Università di Firenze ritiene non le competa il pagamento dell'imposta di bollo relativa alla convenzione con la Regione Veneto.

Ma neanche quest'ultima, ente ospitante, ritiene di dover pagare l'imposta di bollo in base alla tesi – che espressamente risulta dalla sua nota del 27 febbraio 2019, prot. 0081341- secondo la quale *“la Regione Veneto si avvale dell'esenzione ai sensi dell'art. 16 Tab. all. B del DPR 642/1972”*.

La situazione è bloccata. L'Università di Firenze ritiene infondato il richiamo della Regione Veneto al D.P.R. 642 ed ha espresso questa posizione nei termini seguenti:

*“Tra i documenti esenti da imposta di bollo la Tabella allegato B del DPR 642/1972 elenca :*

*“16. Atti e documenti posti in essere da amministrazioni dello Stato, regioni, province, comuni, loro consorzi e associazioni nonché comunità montane, sempre che vengano tra loro scambiati”.*

*Il recente aggiornamento 2019 non ha modificato niente; cfr. [www.tuttocamere.it](http://www.tuttocamere.it), p. 23: “Scambio di atti e documenti fra amministrazioni dello Stato, regioni, province, comuni, loro consorzi e associazioni, nonché comunità montane (art. 16 Tab. B, D.P.R. n. 642/1972)”. Ora, l'Università non è una amministrazione dello Stato, bensì un ente pubblico autonomo (Cassazione, sentenza n. 10700 del 10 maggio 2006)”.*

Nello stesso senso va la sentenza n. 9496 del 21.04.2010 della Corte di Cassazione - Sezione Tributaria, secondo cui deve essere affermato il seguente principio di diritto: *“alle Università, dopo la riforma di cui alla L. 9 maggio 1989, n. 168, non può essere riconosciuta la natura di organi dello Stato, ma quella di*

Ufficio Garante dei Diritti

Piazza San Marco, 4 - 50121 Firenze  
telefono +39 055 2757257 | e-mail: [garante.diritti@unifi.it](mailto:garante.diritti@unifi.it)



*enti pubblici autonomi, con la conseguenza che esse non possono essere equiparate allo Stato ai fini del regime tariffario applicabile in materia d'imposta di registro (art. 1, comma 5, Tariffa Parte I all. al D.P.R. n. 131 del 1986) e d'imposta ipotecaria e catastale (D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 1, comma 2, e art. 10, comma 3)".*

La Cassazione dunque esclude la fondatezza del principio sostenuto dalla Regione Veneto dal quale deriverebbe l'esenzione dal bollo per le convenzioni concluse con le università, e dà ragione alla tesi dell'ateneo fiorentino.

Ancora, secondo l'università di Firenze:

*"Gli Atenei italiani si sono adeguati:*

*1) Politecnico di Torino: <http://stagejob.polito.it/aziende/faq>*

*"Nel caso specifico si evidenzia che l'esenzione stabilita dall'art. 16 della tabella allegato B al DPR. 642/1972 è applicabile solo in presenza degli speciali requisiti stabiliti dalla stessa norma che prevede requisiti soggettivi dei sottoscrittori (è rivolta esclusivamente alle Amministrazioni dello Stato, Regioni, Province, Comuni, loro consorzi e associazioni, nonché comunità montane) e l'ulteriore condizione che gli atti e documenti vengano scambiati fra*

*gli stessi soggetti identificati.*

*Quindi laddove, ad esempio, la convenzione venga sottoscritta fra due Comuni sussiste l'esenzione dall'imposta di bollo, laddove, come nel Vostro caso, la convenzione venga sottoscritta fra Comune e Università e/o fra Comune e ASL, e/o fra ASL e Università, ecc., mancano i presupposti di applicazione dell'esenzione. In tal senso la prassi dell'Agenzia delle Entrate è molto chiara e non ammette interpretazioni analogiche ritenendo l'elencazione soggettiva esemplificativa (ad esempio risoluzioni 3 Luglio 2001 n. 98/E, 13 Marzo 2002 n. 86/E).*

*2) Genova: <https://www.studenti.unige.it/lavoro/aziende/tirocini/pubdigit/>*

*3) Palermo: <https://www.unipa.it/amministrazione/areaqualita/settoretrasferimentotecnologico/Accreditamento-Aziende/almalaurea-faq-/>*

Per tutte queste ragioni, l'Università di Firenze ritiene di non potersi assumere l'onere del pagamento del bollo, da cui, afferma, potrebbe anche derivare danno erariale.

---

Il punto dirimente dunque è nella natura giuridica delle università, ormai enti autonomi dall'amministrazione dello stato e non più parte di essa come quando fu



emanato il D.P.R. 642/72.

Oggettivamente si tratta di una tesi solida e difficile da contestare. I riferimenti di diritto sono del tutto condivisibili.

Il ... Omissis ... (Centro per la protezione civile di Ateneo) però sostiene che alla tesi dell'esenzione si possa arrivare in base ad un ragionamento diverso, e propone di applicare l'art. 24 Tab. A del D.P.R. 642/1972 che prescrive l'imposta di bollo solo in caso d'uso quando si tratta di atti e contratti stipulati per corrispondenza.

In sintesi:

- 1) il punto 25 della tabella B allegata al D.P.R. 642 del 1972, che elenca gli atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto, cita i contratti di lavoro e d'impiego sia individuali che collettivi; i tirocini potrebbero essere parificati ai contratti di lavoro;
- 2) la convenzione di tirocinio potrebbe essere conclusa per corrispondenza e cioè attraverso uno scambio di lettere tra i soggetti interessati;
- 3) secondo l'art. 24 D.P.R. 642/72, allegato A), parte terza, i contratti redatti per corrispondenza sono soggetti ad imposta di bollo solo in caso d'uso;
- 4) Nell'imposta di bollo, come rilevato dal prof. ... Omissis ..., l'evento collegato al caso d'uso è individuato nella presentazione dell'atto all'Ufficio del Registro per la registrazione. Si veda il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, Art. 2: ( ... ) *“Si ha caso d'uso quando gli atti, i documenti e i registri sono presentati all'Ufficio del registro per la registrazione”*
- 5) Si veda anche il Testo unico 26 aprile 1986 n. 131 delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, Articolo 6: *“Si ha caso d'uso quando un atto si deposita, per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo”* (...). Le convenzioni di tirocinio non sono soggette a registrazione.

Quanto al punto 1) anzitutto si rileva che è impossibile considerare i tirocini come parificati ai rapporti di lavoro, i cui atti sono esenti.



Purtroppo questa strada è preclusa dalla normativa in vigore. Perché è vero che il tirocinio è equiparato ad un rapporto di lavoro sotto il profilo della normativa sulla sicurezza, ma l'art. 4 punto 2 lett. a) dello schema di convenzione per i tirocini in vigore per l'università di Firenze prevede in modo esplicito che il tirocinio non costituisce rapporto di lavoro.

E' una disposizione regolamentare interna che trova fondamento nell'art. 18 punto 1 lett. d) della legge 24 giugno 1997 n. 1996, la quale per i tirocini formativi e di orientamento prevede appunto che il tirocinio non costituisce rapporto di lavoro.

L'art. 2 del D.P.R. 9 aprile 2008, n. 81 (in tema di sicurezza sui luoghi di lavoro) parifica poi il tirocinante (*"il soggetto beneficiario delle iniziative di tirocini formativi e di orientamento di cui all'articolo 18 della legge 24 giugno 1997, n. 196"*) al lavoratore, ma solo per i profili della sicurezza (*"ai fini ed agli effetti delle disposizioni di cui al presente decreto legislativo"*)

Sui punti 2 e 3: il D.P.R. n. 642/1972 (TARIFFA - ALLEGATO A – Parte prima, Art. 2 si riferisce a *"Scritture private contenenti convenzioni o dichiarazioni, descrizioni, constatazioni e inventari"*

L'art. 22 dello stesso Allegato A (Parte II) precisa che gli atti indicati nell'art. 2 citato, se predisposti sotto forma di corrispondenza commerciale sono soggetti ad imposta di bollo solo in caso d'uso. Dunque il riferimento è ai contratti stipulati con scambio di lettere secondo gli usi del commercio, secondo i quali un vero proprio contratto, inteso come documento autonomo e unitario, non viene formato.

E' veramente azzardata l'estensione di questa regola alle convenzioni di tirocinio universitario.

Dunque la convenzione relativa allo studente ... Omissis ... deve essere ritenuta soggetta ad imposta di bollo in quanto non esente.

Si segnala peraltro, in senso contrario, che il D.P.R. 26/10/1972, n. 642 prevede l'assoggettamento all'imposta di bollo per le convenzioni di tirocinio stipulate con



soggetti privati, secondo quanto previsto dall'art. 2 dell'allegato A Tariffa - parte prima del DPR 642/1972. La stessa disposizione determina inoltre l'esenzione dall'imposta di bollo per le convenzioni di tirocinio stipulate con le ONLUS, secondo quanto disposto dall'art 27-bis dell'allegato B Tabella allegata al DPR 642 del 1972. Quindi l'imposta di bollo in caso di convenzione con enti pubblici non è automatica né scontata.

La Regione Veneto non è un soggetto privato.

L'esenzione delle convenzioni con le ONLUS (soggetti privati) lascia uno spiraglio per il nostro caso perché è evidente che lo spirito della disposizione è quello di non tassare attività che perseguono finalità di pubblico interesse e che comunque non hanno fini di lucro. Questo principio, applicabile anche nel nostro caso, incrina la certezza della non esenzione basata sulla autonomia giuridica oltre che patrimoniale delle università rispetto alla pubblica amministrazione in generale.

Ma si tratta di uno spunto interpretativo e non di una solida base per contraddire con possibilità di successo la tesi dell'Università di Firenze e di altre numerose università che, lo si ripete, poggia su basi solide.

-----

Così stando le cose, rimane da stabilire da chi l'imposta debba essere pagata.

La Regione Veneto in realtà sostiene la sola tesi dell'esenzione, senza subordinate. Non ritiene dunque che l'onere spetti all'Università. Non dice cosa diversa la nota del 27 febbraio 2019 in cui è scritto che la convenzione potrà essere in ogni caso conclusa qualora l'Università di Firenze intenda comunque farsi carico dell'imposta. Non c'è infatti nessun richiamo a disposizioni fiscali o ad accordi intervenuti tra le parti. E' un semplice appello per una conclusione che non comporti oneri per la Regione.

L'Università di Firenze respinge la tesi dell'esenzione ed espressamente ritiene che l'imposta ricada sulla Regione Veneto quale soggetto ospitante.

Va ricordato, per chiarezza, che escludere la fondatezza della tesi della Regione fondata sulla appartenenza di entrambi i contraenti alla amministrazione dello stato e degli enti pubblici territoriali non significa di per sé escludere che l'esenzione possa essere giusta e fondata su argomenti diversi.



Il Regolamento generale dell'Ateneo di Firenze per lo svolgimento dei tirocini (Decreto n.192964 del 2017) non contiene disposizioni in proposito e all'art. 9, per quanto riguarda l'imposta di bollo, non fa che richiamare la normativa generale.

Una prima osservazione però è la seguente: è prossima la modifica del Regolamento da parte dell'Università. Sarà introdotto un nuovo comma dell'art. 9 che preciserà che in caso di convenzione l'imposta di bollo sarà a carico del soggetto ospitante.

Ovviamente questa futura modifica, in sé considerata, non è vincolante nel caso in questione perché non ancora in vigore.

Ma è molto importante rilevare che la modifica sarà adottata allo scopo di adeguare il Regolamento a quanto di fatto già è previsto nello schema o bozza di convenzione che l'Università invia agli Enti ospitanti già attualmente e fin dall'approvazione dell'attuale Regolamento. Questo schema è stato inviato anche alla Regione Veneto.

I primi due commi dell'art. 9 della nuova bozza prevedono:

*Art. 9 - Imposta di bollo*

*1) La presente convenzione è soggetta all'imposta di bollo (art. 2, c.1 D.P.R. 26 ottobre 1972 n.642), fatti salvi i casi di esenzione previsti dalla legge.*

*2) L'imposta è a carico del soggetto ospitante, salvo diversa disposizione di legge.*

Si nota, incidentalmente, che il comma 1 della bozza risolve in senso negativo anche la questione dell'esenzione. Questo conferma che l'Università di Firenze tiene ferma la propria posizione.

Ma non è tutto. Come comunicato dalla professoressa Vittoria Perrone Compagni, vice Rettore, l'onere del bollo a carico dell'ente ospitante è previsto da molte altre Università italiane.

Si riporta il testo dei relativi schemi di convenzione adottati:



*Torino, Art.13: – Spese - La presente convenzione viene redatta in unico originale, conservato agli atti dal Soggetto promotore. Copia del documento viene rilasciata al Soggetto ospitante. L'imposta di bollo e le eventuali spese inerenti alla presente convenzione sono a carico del Soggetto ospitante, salvo accordi specifici tra le parti e secondo quanto previsto dalla normativa vigente.*

*Milano, Art. 2 – Imposta di bollo - La presente convenzione, conclusa mediante lo scambio di corrispondenza tra le parti, è soggetta all'imposta di bollo solo in caso d'uso. Il soggetto ospitante, solo nel caso faccia richiesta di sottoscrizione a cura di entrambe le parti, dovrà corrispondere l'imposta di bollo (salvo esenzioni da comunicare).*

***Genova:** La Convenzione è soggetta ad imposta di bollo con onere a carico del soggetto ospitante (art. 2, c.1 del DPR n° 642/72, nella misura prevista dalla relativa Tariffa parte I, art. 2, come allegata al D.M. 20.08.1992)*

*Bologna, Art. 11: **Imposta di bollo e registrazione** - La presente convenzione è soggetta a registrazione in caso d'uso, ai sensi dell'art. 4 della tariffa parte II del DPR 26/4/86/131, le spese di registrazione sono a carico della parte richiedente; è altresì soggetta all'imposta di bollo sin dall'origine; le spese di bollatura sono a carico del Soggetto ospitante.*

In base a tutto questo, e una volta esclusa l'ipotesi dell'esenzione, è evidente che la posizione assunta dalla Regione Veneto in questo singolo caso non ha fondamento nella normativa vigente. Si tratterebbe di contraddire tutte le indicazioni disponibili sull'argomento, mentre non risulta alcun argomento spendibile a favore della tesi per cui a dover sostenere la spesa debba essere l'Università.

La Regione Veneto obietta che la convenzione riguarda un solo studente, e che quindi la spesa dovrebbe essere sostenuta per un solo tirocinante. E' un argomento di puro fatto senza alcun appiglio in diritto, e in quanto tale non può superare le osservazioni esposte sopra basate invece su dati di diritto (sui quali non risultano invece obiezioni). E poi l'Università potrebbe opporre argomento uguale e contrario dal suo punto di vista, e la disputa su questo punto sarebbe sterile.

Anzi: l'Università ha dalla sua un rilievo non da poco: il numero di aziende ed enti richiedenti convenzioni o rinnovo di convenzioni ogni anno è altissimo, di gran lunga superiore a 1.000. Ponendo il bollo a carico dell'Università ne deriverebbe una spesa non sostenibile e dovrebbe essere limitato il numero di nuove convenzioni (e di rinnovi).

Il danno non sarebbe dell'Università ma degli studenti, per un evidente sacrificio del diritto allo studio per gli studenti.

In conclusione:



1. La tesi dell'esenzione non ha un fondamento tale da superare tutte le obiezioni contrarie;
2. Si tratta dunque di stabilire chi debba pagare il bollo;
3. Su questo la Regione Veneto, che non propone tesi subordinate rispetto a quella dell'esenzione, non si pronuncia;
4. L'Università invece in base a riferimenti ben precisi ritiene che il bollo sia a carico dell'ente ospitante;

Da questa posizione di stallo finora non si è usciti, e non si può che condividere la preoccupazione del prof. ... Omissis ...: l'unico a subire un danno è lo studente ... Omissis ... che da mesi attende inutilmente che la situazione si sblocchi e vede concretarsi un sacrificio per il suo diritto allo studio e per le sue prospettive di inserimento lavorativo.

Il sottoscritto Garante di questo si fa carico ma non può proporre tesi avventate che difficilmente, proprio perché tali, troverebbero accoglimento. La speranza è che la Regione Veneto, qualora informata del contenuto del presente parere, ne tenga conto per modificare la propria posizione.

L'Università, una volta convinta della propria tesi, non potrebbe lasciare che fosse la Regione Veneto a farsi carico, in quanto unico soggetto tenuto all'adempimento, di eventuali violazioni della normativa sul bollo derivanti dal mancato pagamento dell'imposta.

L'atto di convenzione infatti è unico e reca le sottoscrizioni di entrambe le parti. Entrambi dunque sarebbero passibili delle sanzioni previste dalla legge e, da ultimo, dall'art. 19 del **Decreto legislativo del 24/09/2015 n. 158**.

Resta da dire della teorica possibilità che sia lo studente a farsi carico del bollo. Il Prorettore alla Didattica ritiene che questo non sia consentito, per due ragioni

- 1) Perché allo studente non può essere chiesto nulla oltre al contributo onnicomprensivo previsto dalle leggi statali di bilancio (si veda Legge di bilancio 2017" 232/2016, art. 1, commi 252-267).
- 2) Perché la convenzione è tra Regione e Università, e non tra quest'ultima e lo studente.  
Si tratta di tesi convincenti.





UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE

Per tutti questi motivi si conclude nel senso che per l'attivazione del tirocinio dello studente ... Omissis ... il pagamento dell'imposta di bollo è a carico dell'ente ospitante Regione Veneto.

Il Garante dei diritti  
Sergio Materia

A handwritten signature in cursive script, appearing to read "S. Materia".