



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI DI BARI
ALDO MORO



DIPARTIMENTO JONICO IN SISTEMI GIURIDICI ED ECONOMICI
DEL MEDITERRANEO: SOCIETÀ, AMBIENTE, CULTURE

JONIAN DEPARTMENT - MEDITERRANEAN ECONOMIC AND
LEGAL SYSTEMS: SOCIETY, ENVIRONMENT, CULTURES



ANNALI 2014 – ANNO II

(ESTRATTO)

CLAUDIO SCIANCALEPORE

*La tassa per il diritto allo studio universitario quale fonte di finanziamento
delle politiche regionali di sostegno per gli studenti universitari*

DIRETTORE DEL DIPARTIMENTO

BRUNO NOTARNICOLA

COORDINATORE DELLA COLLANA

FRANCESCO MASTROBERTI

COMMISSIONE PER GLI ANNALI DEL DIPARTIMENTO JONICO

BRUNO NOTARNICOLA, DOMENICO GAROFALO, RICCARDO PAGANO,
GIUSEPPE LABANCA, FRANCESCO MASTROBERTI,
NICOLA TRIGGIANI, AURELIO ARNESE, GIUSEPPE SANSEVERINO, STEFANO VINCI

COMITATO SCIENTIFICO

DOMENICO GAROFALO, BRUNO NOTARNICOLA, RICCARDO PAGANO,
ANTONIO FELICE URICCHIO, MARIA TERESA PAOLA CAPUTI JAMBRENGHI,
DANIELA CATERINO, MARIA LUISA DE FILIPPI, ARCANGELO FORNARO,
IVAN INGRAVALLO, GIUSEPPE LABANCA, TOMMASO LOSACCO,
GIUSEPPE LOSAPPIO, FRANCESCO MASTROBERTI, FRANCESCO MOLITERNI,
CONCETTA MARIA NANNA, FABRIZIO PANZA, PAOLO PARDOLESI,
FERDINANDO PARENTE, GIOVANNA REALI, LAURA TAFARO,
SEBASTIANO TAFARO, NICOLA TRIGGIANI

COMITATO REDAZIONALE

STEFANO VINCI (COORDINATORE), AURELIO ARNESE,
MARIA CASOLA, PATRIZIA MONTEFUSCO, ANGELICA RICCARDI,
ADRIANA SCHIEDI, GIUSEPPE SANSEVERINO

REDAZIONE:

PROF. FRANCESCO MASTROBERTI

DIPARTIMENTO JONICO IN SISTEMI ECONOMICI E GIURIDICI DEL MEDITERRANEO: SOCIETÀ,
AMBIENTE, CULTURE

CONVENTO SAN FRANCESCO, VIA DUOMO, 259 - 74123 TARANTO, ITALY

E-MAIL: FRANCESCO.MASTROBERTI@UNIBA.IT

TELEFONO: + 39 099 372382

FAX: + 39 099 7340595

HTTP://WWW.ANNALIDIPARTIMENTOJONICO.ORG

Claudio Sciancalepore

LA TASSA PER IL DIRITTO ALLO STUDIO UNIVERSITARIO QUALE FONTE
DI FINANZIAMENTO DELLE POLITICHE REGIONALI DI SOSTEGNO PER
GLI STUDENTI UNIVERSITARI*

ABSTRACT	
La tassa per il diritto allo studio universitario è un tributo regionale di scopo i cui gettiti sono destinati a programmi di spesa pubblica volti a rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che limitano l'uguaglianza dei cittadini nell'accesso all'istruzione superiore e, in particolare, a consentire ai capaci e meritevoli, anche se privi di mezzi, di raggiungere i gradi più alti degli studi. Il tributo contribuisce, dunque, ad alimentare il complesso sistema di finanziamento delle politiche relative al diritto allo studio universitario oggetto di riforma da parte del D.Lgs. n. 68/2012 che coinvolge sia lo Stato attraverso il fondo integrativo per la concessione di borse di studio sia le regioni chiamate ad utilizzare risorse autonome. Le modalità di gestione del prelievo fiscale si differenziano da regione a regione rendendo la tassa per il diritto allo studio universitario un tributo federalista sebbene la manovrabilità della stessa sia consentita entro gli spazi concessi dalla normativa statale.	The tax for the right to university study is a regional earmarked tax whose revenues are used for public spending programs directed to remove economic and social obstacles restricting the equality of citizens in access to higher education and, in particular, to let capable and deserving pupils, even if poor, achieve the highest levels of education. This tax contributes, therefore, to supply the complex system of financing of policies relating to the right to university study as reformed by Legislative Decree n. 68/2012 which involves both the State through scholarship granting funds and regions called to use their own resources. Methods of levy managements differs from region to region, making the tax for the right to study a federalist tax although the maneuverability is allowed within State regulations criteria.
Diritto allo studio universitario – federalismo fiscale – tributi di scopo	Right to university study – fiscal federalism - earmarked taxes

SOMMARIO: 1. L'evoluzione normativa del diritto allo studio universitario. – 2. La tassa per il diritto allo studio universitario: presupposto impositivo e soggetti coinvolti. – 3. Le fonti di finanziamento del diritto allo studio universitario. – 4. La definizione del *quantum debeatur* tra livelli essenziali di prestazione ed applicazione dell'ISEEU. – 5. Il contrasto all'evasione fiscale ed i poteri accertativi. – 6. La natura giuridica del tributo alla luce del federalismo fiscale.

* Saggio sottoposto a referaggio secondo il sistema del doppio cieco.

1. - Le coordinate costituzionali del diritto allo studio universitario trovano fondamento nell'art. 34 Cost., co. 3 secondo cui «I capaci e meritevoli anche se privi di mezzi hanno diritto di raggiungere i gradi più alti degli studi». Tanto in attuazione del principio di uguaglianza sostanziale di cui all'art. 3 Cost. con il quale lo Stato si attiva per «rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese». Il co. 4 dell'art. 32 Cost. specifica, poi, che «La Repubblica rende effettivo questo diritto con borse di studio, assegni alle famiglie ed altre provvidenze, che devono essere attribuite per concorso». L'utilizzo del termine Repubblica in luogo di Stato implica una competenza legislativa sulla materia che non riguarda il solo livello di governo centrale ma anche le regioni. Sebbene la materia del diritto allo studio universitario sia inquadrabile nell'alveo della competenza residuale ed esclusiva delle regioni giusta art. 117, co. 4 Cost. non rientrando né tra le materie di potestà esclusiva dello Stato, né tra quelle di legislazione concorrente, gli enti regionali possono legiferare all'interno dei confini definiti dalla legislazione statale competente, in via esclusiva, nelle materie «leggi generali dell'istruzione» e «determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale» nonché nel rispetto dell'autonomia universitaria riconosciuta dall'art. 33 Cost.¹

Le competenze amministrative in materia di diritto allo studio universitario sono state devolute alle regioni dal D.P.R. 24 luglio 1977, n. 616 con cui è stata data attuazione alla delega di cui all'art. 1 della L. 22 luglio 1975, n. 382 in tema di trasferimento delle funzioni a regioni ed enti locali. L'art. 44 del D.P.R. n. 616/1977, in particolare, ha previsto il trasferimento alle regioni, in relazione al proprio territorio, delle funzioni amministrative esercitate dallo Stato in materia di assistenza scolastica a favore degli studenti universitari con annesso trasferimento delle funzioni, dei beni e del personale delle Opere universitarie, istituite dal R.D. 31 agosto 1933, n. 1592. Tale previsione è stata attuata dal D.L. 31 ottobre 1979, n. 536 convertito, con modificazioni, in L. 22 dicembre 1979, n. 642 il quale, all'art. 1, ha previsto che il trasferimento delle funzioni a regioni ed enti locali di cui al D.P.R. n. 616/1977 avvenisse nel rispetto dell'autonomia delle università garantita dall'art. 33 Cost. nonché del diritto allo studio di cui all'art. 34 Cost.

¹ *Amplius* F. PAOLOZZI, *Il diritto allo studio universitario e il riparto costituzionale delle competenze normative*, in *Ist. fed.*, 2007, suppl. n. 3, pp. 7 ss.; A. BARAGGIA, *Intersezioni e sovrapposizioni tra Stato e "autonomie": il caso del diritto allo studio universitario*, in L. VIOLINI (a cura di), *Verso il decentramento delle politiche di welfare*, Milano, Giappichelli, 2011, pp. 355 ss.; L. VIOLINI, *Università e regioni in dialogo sull'attuazione della L. n. 240 del 2010*, in *Federalismi.it*, 2011, 9, pp. 1 ss.; S. TROILO, *Il diritto allo studio fra Stato e Regioni*, in *Federalismi.it*, 2012, 9, pp. 1 ss.

La L. 2 dicembre 1991, n. 390 ha definito le disposizioni per rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che di fatto limitano l'uguaglianza dei cittadini nell'accesso all'istruzione superiore e, in particolare, per consentire ai capaci e, meritevoli, anche se privi di mezzi, di raggiungere i gradi più alti degli studi. Il modello disegnato prevedeva una suddivisione delle competenze su tre livelli di governo quali Stato, regioni ed università: al primo spettavano «l'indirizzo, il coordinamento e la programmazione degli interventi in materia di diritto agli studi universitari»², al secondo competeva l'attivazione degli «interventi volti a rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale per la concreta realizzazione del diritto agli studi universitari»³ mentre le università organizzavano «i propri servizi, compresi quelli di orientamento e di tutorato, in modo da rendere effettivo e proficuo lo studio universitario»⁴. Nonostante le diversità di compiti e funzioni tali enti erano chiamati a collaborare tra loro per il raggiungimento delle finalità connesse al diritto agli studi universitari stipulando anche accordi e convenzioni per la realizzazione di specifiche attività. Il modello, tuttavia, si è dimostrato essere fallace in quanto accentrava le competenze in capo allo Stato che definiva puntualmente le condizioni per accedere ai benefici riservati agli studenti capaci e meritevoli sebbene privi di mezzi. La puntuale definizione, ad esempio, dei criteri per la determinazione del merito e delle condizioni economiche degli studenti, nonché delle procedure di selezione⁵, esondando da una mera funzione di indirizzo e coordinamento statale, ha finito per comprimere l'autonomia regionale⁶.

Il D.Lgs. 29 marzo 2012, n. 68, in attuazione della delega prevista dall'art. 5, co. 1, lett. a) e lett. d) della L. 30 dicembre 2010, n. 240 (cd. riforma Gelmini) ha disposto la revisione della normativa di principio in materia di diritto allo studio al fine di rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che limitano l'accesso all'istruzione superiore, abrogando la precedente L. n. 390/1991⁷. Le nuove regole contemplano un «sistema integrato di strumenti e servizi»⁸ attribuendo e specificando le competenze dello Stato, delle regioni e delle università. Secondo il modello disegnato dal legislatore allo Stato compete la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP) e dei relativi requisiti di eleggibilità su tutto il territorio nazionale; le regioni, invece, esercitano la competenza esclusiva in materia di diritto allo studio, disciplinando e attivando gli interventi volti a rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale per il concreto esercizio di tale diritto. Le università, nei

² Cfr. art. 3, co. 1, L. n. 390/1991.

³ Cfr. art. 3, co. 2, L. n. 390/1991.

⁴ Cfr. art. 3, co. 3, L. n. 390/1991.

⁵ Si veda, ad esempio, il D.P.C.M. del 9 aprile 2001.

⁶ Si veda E. FAGNANI, *Le leggi regionali in materia di diritto allo studio universitario: un'analisi comparata*, in *Regioni*, 2008, 4-5, pp. 1001 ss.

⁷ Per commenti dottrinali sul decreto si veda M. COCCONI, *Il diritto allo studio universitario fra i livelli essenziali delle prestazioni*, in *Giorn. dir. amm.*, 2013, 1, pp. 18 ss.

⁸ Cfr. art. 3, co. 1, D.Lgs. n. 68/2012.

limiti delle proprie risorse, organizzano i propri servizi, ivi inclusi quelli di orientamento e tutorato, al fine di realizzare il successo formativo degli studi e promuovono attività culturali, sportive e ricreative, nonché interscambi tra studenti di università italiane e straniere.

2. - Al momento dell'effettivo trasferimento alle regioni e agli enti locali delle funzioni in materia di assistenza scolastica a favore degli studenti universitari, avvenuto con la predetta L. n. 642/1972, le regioni divengono soggetti attivi del contributo suppletivo sostituendosi alle Opere universitarie. Ai sensi dell'art. 4 della L. 18 dicembre 1951, n. 1551, infatti, gli studenti appartenenti a famiglie aventi un reddito complessivo annuo superiore a tre milioni di lire, erano assoggettati a tale prelievo da destinarsi all'Opera universitaria, nella misura del 30 per cento della tassa annuale di iscrizione universitaria.

A decorrere dall'anno 1993, inoltre, le regioni potevano godere di una quota di compartecipazione del 20 per cento degli introiti derivanti dalle tasse di iscrizione fissate dalle singole università. L'art. 5, co. 15 della L. 24 dicembre 1993 n. 537, infatti, riservava tale percentuale alle regioni le quali dovevano stabilire gli obiettivi di utilizzo in base a convenzioni da stipularsi con le singole università.

Tale compartecipazione ebbe, però, vita breve in quanto a distanza di due anni dalla sua istituzione fu abolita assieme al suaccennato contributo suppletivo dall'art. 3, co. 19 della L. 28 dicembre 1995, n. 549 a decorrere dall'anno accademico 1996-1997. Detta abolizione era effettuata nel rispetto delle competenze delle regioni in merito agli interventi volti a rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale per la concreta realizzazione del diritto agli studi universitari previsti dalla L. 2 dicembre 1991, n. 390. In sostituzione dei predetti prelievi, a decorrere dal medesimo anno accademico 1996-1997, l'art. 3, co. 20 della L. n. 549/1995 ha istituito la Tassa regionale per il diritto allo studio universitario qualificandola "tributo proprio" delle regioni e delle province autonome finalizzato a finanziare l'erogazione di borse di studio e di prestiti d'onore agli studenti universitari capaci e meritevoli e privi di mezzi⁹. Il tributo, dunque, sostituisce il precedente sistema fiscale caratterizzato da un apporto finanziario degli studenti parcellizzato e di limitata entità¹⁰.

⁹ Si veda M. INTERDONATO, *Tributi regionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 1, pp. 98 ss.; A. FOSSATI – R. LEVAGGI (a cura di), *Dal decentramento alla devolution: il federalismo fiscale in Italia e in Europa*, Milano, Franco Angeli, 2001, pp. 107 ss.; A. PETRETTO, *Le entrate delle regioni e degli enti locali secondo il nuovo art. 119 della Costituzione: un'analisi economica*, in IRPET, *Interventi, Note e Rassegne*, Firenze, 2003, pp. 19 ss.; A. URICCHIO, *Tributi regionali propri ed impropri alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione e della giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Fin. Loc.*, 2006, 6, pp. 37 ss.; A. PAGLIAZZI, *La tassa regionale per il diritto allo studio*, in *Tributi in Toscana*, 2006, 2, p. 2.

¹⁰ Cfr. E. BUGLIONE – L.R. SCIUMBATA, *Aspetti normativi e finanziari dei tributi propri delle regioni. La tassa regionale per il diritto allo studio universitario*, Milano, Giuffrè, 2001, p. 6.

Il presupposto impositivo del tributo risiede nell’immatricolazione e nell’iscrizione ai corsi di studio delle università statali e legalmente riconosciute, degli istituti universitari e degli istituti superiori di grado universitario che rilascino titoli di studio aventi valore legale¹¹. Sono, dunque, tenuti a corrispondere il prelievo fiscale gli studenti che intendono iscriversi ai corsi di studio sopra indicati.

Soggetti attivi e destinatari del gettito del tributo sono le regioni e le province autonome nelle quali l’università o l’istituto, ove gli studenti intendono iscriversi, ha la sede legale.

Le modalità di versamento della tassa sono stabilite con legge regionale e l’assolvimento del tributo solitamente avviene con versamento su conto corrente a tal fine istituito o tramite versamento alla tesoreria regionale. Numerose regioni si sono avvalse, tramite la stipulazione di apposite convenzioni o accordi, della collaborazione di diversi enti regionali per il diritto allo studio universitario (ne sono esempio nelle varie regioni le Agenzie per il diritto allo studio universitario – ADISU o le Aziende Regionali per i Servizi Scolastici e Universitari - ARSSU), delle università e degli istituti universitari delegando detti enti per lo svolgimento delle funzioni relative alla riscossione ed all’accertamento della tassa¹². Le convenzioni e gli accordi prevedono, per i necessari adempimenti contabili, i termini e le modalità di comunicazione alla regione dei dati relativi alla riscossione della tassa nonché il riversamento delle somme riscosse all’ente territoriale entro un congruo termine che solitamente si aggira da 30 a 60 giorni dal pagamento o dalla data di chiusura delle iscrizioni; in taluni casi il tributo non transita dal bilancio regionale per via della delega alla riscossione. Costituisce una eccezione l’Università degli Studi della Calabria: in base a quanto previsto dal co. 1 dell’art. 23 del D.Lgs. n. 68/2012, la tassa è dovuta all’università medesima e non alla regione.

Il co. 22 dell’art. 3 della L. n. 549/1995 prevede che le regioni e le province autonome concedano l’esonero parziale o totale dal pagamento della tassa regionale per il diritto allo studio universitario agli studenti privi di mezzi ma capaci e meritevoli. Tale disposizione, però, è stata estesa dalle regioni anche ad altre fattispecie: la Regione Toscana, ad esempio, con l’art. 3 della L.R. n. 77 del 23 dicembre 2009 ha esonerato dal pagamento della tassa gli studenti universitari residenti nei comuni della Regione Abruzzo colpiti dal sisma del 6 aprile 2009, iscritti ai corsi di studio presso università toscane per l’anno accademico 2009-2010.

L’assegnazione della borsa di studio e del prestito d’onore nonché l’idoneità nelle graduatorie per l’ottenimento di tali benefici, comporta l’esonero dello studente beneficiario dal pagamento della tassa. Sarebbe, infatti, una contraddizione in termini

¹¹ Come precisato dall’art. 8, co. 3 del D.M. 8 febbraio 2013, n. 45 anche i dottorandi di ricerca sono tenuti al versamento della tassa regionale per il diritto allo studio.

¹² Si veda, ad esempio, l’art. 6 della L.R. Emilia Romagna del 14 giugno 1996, n. 18, l’art. 32 della L.R. Puglia del 27 giugno 2007, n. 18; l’art. 26 della L.R. Friuli Venezia Giulia del 9 agosto 2012, n. 16.

far pagare allo studente destinatario dei benefici la tassa destinata a finanziare gli stessi. L'ultimo periodo del co. 20 dell'art. 3 della L. 549/95, tuttavia, prevede espressamente che le università e gli istituti accettino le immatricolazioni e le iscrizioni ai corsi previa verifica del versamento della tassa regionale per il diritto allo studio. Il versamento rappresenta, dunque, una condizione per l'immatricolazione e l'iscrizione ai corsi universitari¹³. Nella pratica accade che lo studente, anche se appartenente ad una famiglia con basso reddito, debba comunque pagare la tassa, esibire presso la segreteria dell'università la ricevuta dell'avvenuto versamento e, successivamente al riconoscimento della idoneità nelle graduatorie per l'ottenimento della borsa di studio o del prestito d'onore, presentare istanza di rimborso del tributo già pagato. Per evitare tale inconveniente, alcune regioni prevedono che, per gli studenti che hanno presentato domanda volta ad ottenere le prestazioni il cui beneficio comporta l'esonerazione dalla tassa regionale, il termine per il pagamento della stessa slitta oltre quello previsto per le immatricolazioni e le iscrizioni ai corsi di studio, in modo da definire, nel frattempo, le graduatorie degli aventi diritto¹⁴.

3. - Il D.Lgs. n. 68/2012 ha revisionato, inter alia, la disciplina in materia di diritto allo studio universitario e del relativo sistema di finanziamento, investendo anche la tassa in esame. L'art. 18, co. 1 del D.Lgs. n. 68/2012, infatti, definisce le modalità di finanziamento del fabbisogno finanziario necessario per garantire gli strumenti ed i servizi per il diritto allo studio a tutti gli studenti capaci e meritevoli, anche se privi di mezzi. Il fabbisogno finanziario è, dunque, coperto dal fondo integrativo statale per la concessione di borse di studio appositamente istituito a decorrere dall'anno finanziario 2012 nello stato di previsione del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca (M.I.U.R.), dal gettito derivante dall'importo della tassa regionale per il diritto allo studio nonché da risorse autonome regionali, oltre al gettito della citata tassa, in misura pari ad almeno il 40 per cento dell'assegnazione relativa al fondo integrativo statale¹⁵. Il gettito derivante dal tributo in esame, infatti, non è sufficiente ad assicurare il finanziamento delle politiche relative al diritto allo studio universitario rendendo necessaria una cospicua integrazione da parte sia dello Stato sia delle regioni.

Il fondo integrativo statale si pone in continuità con il precedente fondo integrativo per la concessione di prestiti d'onore e di borse di studio quale trasferimento dallo Stato alle regioni per il (co)finanziamento delle spese relative al

¹³ Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 447.

¹⁴ Si veda, ad esempio, l'art. 3, co. 6 della L.R. Toscana del 3 gennaio 2005, n. 4.

¹⁵ Per un approccio quantitativo si vedano le elaborazioni relative alle fonti di finanziamento del diritto allo studio universitario effettuate dall'Osservatorio regionale per l'Università e per il Diritto allo studio universitario, *Le fonti di finanziamento del diritto allo studio in Italia: le entrate da tassa regionale, le risorse proprie regionali e il Fondo Statale Integrativo*, disponibili su www.ossreg.piemonte.it.

diritto allo studio universitario¹⁶. Si tratta, dunque, di un trasferimento matching closed-ended in quanto da un lato il contributo fornito dallo Stato per finanziare il diritto allo studio rappresenta un cofinanziamento ovvero una frazione della spesa complessiva per il programma di spesa dall'altro l'importo complessivo a disposizione delle regioni è limitato alle quote assegnate¹⁷. Lo stanziamento del fondo è generalmente rimpinguato annualmente con l'adozione della Legge di stabilità ovvero con specifiche leggi di spesa¹⁸. Tale sistema, tuttavia, genera delle difficoltà di programmazione finanziaria da parte delle regioni le quali non conoscono a priori la quota di propria spettanza ovvero l'ammontare complessivo del fondo integrativo statale.

Il vincolo di destinazione sulle risorse del fondo integrativo statale è stabilito espressamente anche dall'art. 18, co. 7 del D.Lgs. n. 68/2012 ai sensi del quale tali somme «confluiscono dal bilancio dello Stato, mantenendo le proprie finalizzazioni, in appositi fondi a destinazione vincolata attribuiti alle regioni, in attuazione dell'articolo 16 della legge 5 maggio 2009, n. 42». Le risorse del fondo, dunque, consentono di attuare la disposizione di cui al co. 5 dell'art. 119 Cost. così come declinato dall'art. 16 della L. n. 42/2009 essendo classificate tra gli interventi speciali e le risorse aggiuntive¹⁹ volti a garantire la coesione e la solidarietà sociale, a rimuovere gli squilibri economici e sociali, nonché a favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona. Appare, tuttavia, necessario istituire delle forme di coordinamento tra l'utilizzo del fondo integrativo statale e la complessa disciplina stabilita dal D.Lgs. 31 maggio 2011, n. 88²⁰ che attua l'art. 16 della L. n. 42/2009

¹⁶ Sul riparto tra le regioni del fondo integrativo statale per la concessione dei prestiti d'onore e l'erogazione di borse di studio per l'anno 2005 si veda il D.P.C.M. 31 agosto 2006, per l'anno 2006 il D.P.C.M. 17 maggio 2007, per l'anno 2007 il D.P.C.M. 12 giugno 2008, per l'anno 2008 il D.P.C.M. 1 aprile 2009, per l'anno 2009 il D.P.C.M. 3 febbraio 2010, per l'anno 2010 il D.P.C.M. 19 gennaio 2011, per l'anno 2011 il D.P.C.M. 31 maggio 2012, per l'anno 2012, il D.P.C.M. 27 marzo 2013.

¹⁷ Cfr. P. BOSI, *Corso di scienza delle finanze*, Bologna, Il Mulino, 2010, pp. 250 ss.

¹⁸ L'art. 3, co. 2, del D.L. 10 novembre 2008, n. 180 convertito con modificazioni in L. 9 gennaio 2009, n. 1 ha incrementato il fondo per l'anno 2009 di un importo di 135 milioni di euro. L'art. 33, co. 27 della L. 12 novembre 2011, n. 183 ha integrato la dotazione del fondo di 150 milioni di euro per l'anno 2012. L'art. 18, co. 5 del D.Lgs. n. 68/2012 incrementa la dotazione del fondo di 500.000 euro a decorrere dall'anno 2012. L'art. 1, co. 273, della L. 24 dicembre 2012, n. 228 (L. di stabilità 2013) incrementa lo stanziamento del fondo nella misura di 50 milioni di euro per l'anno 2013. L'art. 2, co. 1, del D.L. 12 settembre 2013 n. 104, convertito, con modificazioni, dalla L. 8 novembre 2013 n. 128 incrementa il fondo di 100 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2014. A norma dell'art. 1, co. 259, della L. 27 dicembre 2013, n. 147, a decorrere dall'anno 2014 il Fondo integrativo statale per la concessione di borse di studio è incrementato nella misura di 50 milioni di euro. Per un'analisi sull'evoluzione degli stanziamenti relativi al fondo si rimanda ai dati contabili relativi al cap. 1710 dello stato di previsione del MIUR.

¹⁹ Si veda A. MAJOCCHI – G. MURARO, *Verso l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, 1, pp. 4-5; A. GIORDANO – M.G. IMBESI, *Federalismo fiscale e finanziaria 2008*, in *Rass. trib.*, 2008, 3, p. 721.

²⁰ Si veda G. VIESTI, *Gli interventi speciali per il Mezzogiorno: un problema di quantità e qualità*, disponibile su www.nemero.com, 8 aprile 2011; L. LETIZIA, *Strumenti innovativi di intervento*

dettando disposizioni in materia di risorse aggiuntive ed interventi speciali per la rimozione di squilibri economici e sociali al fine di creare sinergie per l'efficientamento delle politiche di spesa in materia di diritto allo studio.

Il fondo è alimentato oltre che dalla fiscalità generale anche dall'Agenzia nazionale per l'amministrazione e la destinazione dei beni sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata nella misura del 3% delle somme che l'Agenzia attribuisce al Fondo unico giustizia²¹.

L'utilizzo delle quote assegnate alle regioni è, ex art. 2, co. 2, del D.L. n. 104/2013, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 128/2013, escluso dai tetti di spesa del patto di stabilità interno (P.S.I.)²²: si tratta di una deroga al PSI che comporta maggiori oneri per la finanza pubblica in termini di indebitamento netto in quanto rappresenta, nell'ambito dei conti pubblici, un incremento dei trasferimenti correnti alle famiglie. La disposizione ha inteso favorire l'utilizzo di tali trasferimenti vincolati da parte delle regioni la cui erogazione sarebbe potuta avvenire con ritardo generando, così, dei residui passivi da "smaltire" negli esercizi successivi qualora l'ente avesse avuto insufficienti spazi finanziari. Tuttavia il recente DM del 26 giugno 2014 e l'Intesa raggiunta in Conferenza Stato-Regioni del 29 maggio 2014, rep. atti 65/CSR hanno stabilito che in luogo di una riduzione dell'obiettivo eurocompatibile del PSI delle regioni ex art. 46, co. 7 del D.L. 24 aprile 2014, n. 66 convertito, con modificazioni, in L. 23 giugno 2014, n. 89 pari a 500 mln/€ per l'anno 2014 si è lasciato immutato il suddetto tetto di spesa prevedendo la non esclusione dal PSI di alcune spese regionali tra cui quelle relative all'utilizzo del fondo integrativo statale. La mancata rimodulazione degli obiettivi del PSI ha determinato, quindi, che le spese relative all'utilizzo del fondo integrativo statale rientrano nei tetti di spesa del PSI regionale. L'art. 42, co. 1 del D.L. n. 133/2014 convertito, con modificazioni, dalla L. n. 164/2014 impone alle regioni l'utilizzo delle risorse del fondo integrativo statale nell'anno 2014 fermo restando il rispetto dei vincoli del PSI.

Appare, inoltre, priva di pregio la disposizione di cui all'art. 18, co. 7 del D.Lgs. n. 68/2012 laddove è stabilito che le risorse del fondo integrativo statale sono escluse dalle riduzioni di risorse erariali a qualunque titolo spettanti alle regioni di cui all'art. 14, co. 2, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, facendo salve le riduzioni già concordate in sede di Conferenza Stato-regioni. In forza del citato art. 14 le risorse statali a qualunque titolo spettanti

pubblico per lo sviluppo del Mezzogiorno: profili giuridici e riflessioni critiche, in *Amministrazione in cammino*, 2011, pp. 10 ss.

²¹ Si veda l'art. 48, co. 1-bis del D.Lgs 6 settembre 2011, n. 159.

²² Sull'applicazione del patto di stabilità alle regioni si veda M. AULENTA – A. ALBANESE, *Il patto di stabilità interno tra stato, regioni ed enti locali*, in G. CHIARELLI – A. URICCHIO (a cura di), *Elementi di finanza pubblica comunitaria*, Roma, Aracne, 2011, pp. 25 ss.; M. AULENTA, *La "linea gotica" nella distribuzione interregionale del Patto di Stabilità Interno*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2012, 1, pp. 8 ss. Si veda anche CORTE DEI CONTI, *Il patto di stabilità interno degli enti territoriali*, Roma, 2014, pp. 35 ss.

alle regioni sono ridotte in misura pari a 4 miliardi di euro per l'anno 2011 e a 4,5 miliardi di euro annui a decorrere dall'anno 2012. L'ammontare del "taglio" ha di fatto azzerato i trasferimenti dallo Stato alle regioni rendendo pressoché inutile la fiscalizzazione dei trasferimenti, cardine dell'art. 119 Cost. e della L. n. 42/2009²³. Nonostante sia l'art. 39, co. 3 del D.Lgs. n. 68/2011 sia lo stesso art. 14, co. 2 del D.L. n. 78/2010 precisino che in sede di attuazione dell'art. 8 della L. delega n. 42/2009 in materia di fiscalizzazione dei trasferimenti statali non si tenga conto della riduzione ai trasferimenti menzionati, tali saldi sono ormai acquisiti nei conti nazionali per il perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica.

Nelle more dell'adozione dei decreti ministeriali previsti dal D.Lgs n. 68/2012 che definiscano i criteri e le modalità di riparto tra le regioni del fondo integrativo statale per la concessione delle borse di studio²⁴, la ripartizione di tale fondo è effettuata secondo i criteri definiti dal D.P.C.M. 9 aprile 2001 attuativo della L. n. 390/1991. In particolare l'art. 16, co. 1 del citato D.P.C.M stabilisce che il fondo è ripartito per il 50% in proporzione alla spesa destinata alla concessione delle borse di studio da parte delle regioni agli studenti iscritti alle università con sede legale nel territorio regionale, per l'anno accademico in corso; per il 35% in proporzione al numero di idonei nelle graduatorie per la concessione delle borse di studio nell'anno accademico in corso; per il 15% in proporzione al numero di posti alloggio, in gestione diretta o indiretta, degli organismi regionali di gestione. Occorre precisare che la spesa regionale è computata al netto di quella finanziata dalla tassa per il diritto allo studio universitario generando un incentivo a combattere l'evasione del tributo nonché ad aumentare lo sforzo fiscale. Il recupero di somme derivanti dall'evasione fiscale della tassa abbinato ad un incremento delle aliquote consente di utilizzare tali proventi per espandere la spesa relativa al perseguimento delle finalità connesse al diritto allo studio.

Particolarmente significativo è l'art. 16, co. 7 del succitato D.P.C.M. secondo cui «L'importo assegnato a ciascuna regione e provincia autonoma non può essere superiore allo stanziamento destinato dalla stessa nell'anno accademico precedente per le finalità del Fondo, derivante dal gettito della tassa regionale per il diritto allo studio e dalle risorse proprie. La eventuale quota eccedente viene ripartita tra le altre regioni e le province autonome sulla base dei criteri di cui ai commi precedenti». In forza di tale disposizione, dunque, l'importo del fondo integrativo statale assegnato alla singola regione deve essere al massimo pari all'importo stanziato in spesa dalla regione per le spese connesse al diritto allo studio finanziate dalla tassa regionale in

²³ Cfr. A. ALBANESE, *L'evoluzione della finanza degli enti territoriali nel federalismo fiscale*, in A. URICCHI (a cura di), *La fiscalità locale tra modelli gestori e nuovi strumenti di prelievo*, Rimini, Maggioli, 2014, p. 34.

²⁴ Ai sensi dell'art. 7, co. 7 del D.Lgs n. 68/2012 il decreto attuativo sarebbe dovuto essere adottato "entro un anno dalla data di entrata in vigore del presente decreto", termine ormai scaduto, ed è soggetto ad aggiornamento triennale.

analisi e da risorse autonome. Anche in tal caso a fronte di un maggiore sforzo fiscale ed una intensa attività di recupero dell'evasione fiscale è possibile incrementare le somme potenzialmente assegnabili. Viepiù, la capacità della regione di utilizzare somme derivanti dalla fiscalità generale regionale consente un effetto espansivo sulle somme assegnabili in quanto un incremento della spesa autonoma regionale in materia di diritto allo studio comporta un aumento della capacità di ottenere assegnazioni statali.

Tale incentivo è stato utilizzato dal legislatore anche come criterio direttivo per il riparto del fondo integrativo statale di cui al D.Lgs n. 68/2012: l'art. 18, co. 3 del citato decreto, infatti, dispone l'assegnazione di specifici incentivi nel riparto del fondo (nonché del fondo per il finanziamento ordinario delle università statali – FFO) per premiare l'impegno delle regioni che utilizzano risorse autonome in misura eccedente al 40% del fondo integrativo statale. È, inoltre, stabilito al co. 1 che il fondo integrativo statale è annualmente assegnato alle regioni in misura proporzionale al loro fabbisogno finanziario necessario per garantire gli strumenti ed i servizi per il pieno successo formativo a tutti gli studenti capaci e meritevoli, anche se privi di mezzi, che presentino i requisiti di eleggibilità. Tale fabbisogno si fonderà sulla determinazione dell'importo standard della borsa di studio che dovrà essere calcolato secondo i criteri di cui all'art. 7 del D.Lgs n. 68/2012 e sarà determinato con apposito decreto ministeriale²⁵. Il suddetto fabbisogno finanziario, però, è individuato dal D.Lgs. n. 68/2012 in via provvisoria, in attesa della completa definizione dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP) riguardanti specificamente il diritto allo studio e delle previsioni contenute nel D.Lgs. n. 68/2011 attuativo del federalismo fiscale regionale. L'art. 8 della L. n. 42/2009, infatti, individua tra le spese regionali riconducibili ai LEP di cui all'art. 117, co. 2, lett. m) della Costituzione concernenti i diritti civili e sociali su tutto il territorio nazionale, la sanità, l'assistenza, il trasporto pubblico locale e, per quanto riguarda l'istruzione, le spese per lo svolgimento delle funzioni amministrative attribuite alle regioni dalle norme vigenti.

Per quanto concerne le risorse autonome il legislatore ha precisato che si tratta di somme ulteriori rispetto al gettito della tassa per il diritto allo studio universitario stabilendo il livello minimo di contribuzione da parte delle regioni al finanziamento delle borse di studio nella misura del 40% del fondo integrativo statale. Tale rapporto funzionale tra i trasferimenti statali e la "compartecipazione" regionale per la copertura del fabbisogno finanziario implica che l'incremento del Fondo integrativo statale per la concessione di borse di studio agli studenti universitari comporta automaticamente l'incremento del contributo regionale.

²⁵ Il termine per l'adozione del decreto attuativo è, invero, scaduto giusta art. 7, co. 7 del D.Lgs n. 68/2012. Nelle more dell'entrata in vigore della normativa di revisione in materia di diritto allo studio il MIUR ha definito gli importi minimi delle borse di studio per l'anno accademico 2012-2013 con il DM 22 maggio 2012, per l'anno accademico 2013-2014 con il DM 26 marzo 2013, n. 222 e per l'anno accademico 2014-2015 con il DM 14 luglio 2014, n. 553.

4. - Le modalità di quantificazione della tassa sono disciplinate dal co. 21 dell'art. 3 della L. n. 549/95: la formulazione originaria di tale comma prevedeva una limitata manovrabilità del tributo da parte delle regioni e delle province autonome consistente nella possibilità di determinare l'importo della tassa tra un minimo ed un massimo che andava da una misura di lire 120 mila ad una di lire 200 mila, con applicazione della misura minima qualora gli enti territoriali non ne avessero stabilito, con propria Legge, l'importo della tassa.

A seguito del recentemente intervento del legislatore, la disciplina normativa della tassa regionale per il diritto allo studio è stata, sul punto, novellata. Il co. 8 dell'art. 18 del D.Lgs. n. 68/2012 ha sostituito l'art. 3, co. 21 della L. n. 549/95 riformando completamente il meccanismo di determinazione del tributo al fine di garantire il «rispetto del principio di solidarietà tra le famiglie a reddito più elevato e quelle a reddito basso»²⁶. L'attuale formulazione del co. 21 prevede, infatti, che la tassa è applicata in misura diversa in base all'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) del soggetto passivo²⁷. Più precisamente il tributo è articolato in tre fasce sulla base dell'ISEE «corrispondente ai requisiti di eleggibilità per l'accesso ai LEP». L'ammontare minimo della tassa, quindi, si applica a coloro i quali presentano un ISEE di prima fascia che consente l'accesso ai LEP relativi al diritto allo studio; ai soggetti passivi che presentano un ISEE maggiore e, quindi, superiore al livello minimo previsto dai requisiti di eleggibilità per l'accesso ai LEP del diritto allo studio, si applicherà un prelievo più alto.

Sebbene l'art. 3, co. 21 della L. n. 549/95 come novellato dall'art. 18, co. 8 del D.Lgs. n. 68/2012 faccia riferimento all'ISEE per commisurare il prelievo applicabile, esso parrebbe riferirsi più propriamente all'ISEEU ovvero all'indicatore della situazione economica equivalente universitaria. Il D.P.C.M. del 5 dicembre 2013, n. 159²⁸ in tema di modalità di determinazione e di campi di

²⁶ Si veda l'art. 3, co. 20 della L. n. 549/95.

²⁷ Osserva CORTE DEI CONTI, *Il fondo per il sostegno della formazione universitaria e la fondazione per il merito*, Roma, 2013, pp. 26-27 «Il sostegno allo studio può essere fornito attraverso diversi strumenti, sia direttamente, attraverso borse di studio, prestiti, contributi per specifici scopi, che indirettamente, con detrazioni da tasse ed erogazione di assegni familiari. Nei Paesi del nord Europa, nei quali è assente l'obbligo dei genitori al mantenimento dei figli agli studi, lo Stato si fa direttamente carico delle necessità degli studenti; in queste realtà, il sostegno è garantito a prescindere dal reddito familiare e tendenzialmente copre interamente i costi dell'istruzione, quindi l'importo elargito è molto alto ed erogato spesso sotto forma di prestito. Il modello dei Paesi del centro e sud Europa, tra i quali l'Italia, risente invece della legislazione vigente in materia di obbligo al mantenimento, e prevede prevalentemente che i criteri per accedere agli aiuti siano condizionati al reddito familiare, con la conseguenza che gli studenti beneficiari sono in numero limitato, usufruiscono di un importo minore, tendenzialmente concesso tramite borsa di studio, ed ottengono, a fronte della scarsità di risorse, solo l'assistenza indiretta.».

²⁸ In dottrina si veda S. CAPOLUPO, *Nuovi criteri per la determinazione dell'Isee*, in *Corr. trib.*, 2012, 15, pp. 1151 ss.; S. BIGLIARDI, *Arriva l'Isee*, in *Azienditalia*, 2014, 3, pp. 198 ss.; ASSOCIAZIONE PER L'EQUITÀ E LA LEGALITÀ FISCALE, *Indagine conoscitiva sui primi anni di applicazione dell'Isee* –

applicazione dell'ISEE stabilisce all'art. 8 delle modifiche al calcolo dell'indicatore applicabile agli interventi per il diritto allo studio universitario²⁹. Nel nuovo regolamento l'ISEEU si differenzia dall'ISEE in quanto disciplina una dettagliata casistica relativa al nucleo familiare del beneficiario, risolvendo delle criticità emerse nella sua applicazione in passato³⁰.

La misura minima della tassa corrispondente alla fascia più bassa è stata fissata in 120 euro; per coloro che presentano un ISEE superiore al livello minimo previsto dai requisiti di eleggibilità per l'accesso ai LEP del diritto allo studio la tassa è determinata al minimo in 140 euro; per i soggetti passivi che presentano un ISEE pari al doppio del livello minimo previsto dai requisiti di eleggibilità per l'accesso ai predetti LEP l'importo minimo del tributo è pari a 160 euro. Trattandosi di importi minimi, alle regioni ed alle province autonome è concessa la possibilità di rideterminare l'entità della tassa solo in aumento in base alle predette fasce. La norma ha previsto, però, un livello massimo del tributo per il diritto allo studio fissato in 200 euro aggiornato, per ciascun anno, sulla base del tasso di inflazione programmato³¹. Le regioni e le province autonome, pertanto, saranno libere di stabilire ed applicare una tassa che va da 160 fino a 200 euro per chi presenta una situazione economica superiore rispetto alle tre delineate.

Il novellato co. 21 prevede, inoltre, che se le regioni e le province autonome non stabiliscono entro il 30 giugno di ciascun anno l'importo della tassa in relazione a ciascuna fascia, la stessa è dovuta dagli studenti, uniformemente, nella misura di 140 euro. Questa ultima previsione ha creato numerose incertezze applicative in quanto il D.Lgs. n. 68/2012, benché datato 29 marzo 2012, è entrato in vigore solo il 15 giugno e, quindi, a ridosso con la data del 30 giugno prevista come termine ultimo annuale concesso alle regioni per stabilire l'importo della tassa da applicare a ciascuna fascia, giusta co. 21 dell'art. 3, L. n. 549/95 come novellato dall'art. 18, co. 8 del D.Lgs. n. 68/2012. Al fine di analizzare adeguatamente la situazione di ciascun territorio rispetto alle fasce reddituali in modo da legiferare di conseguenza sulla tassa da

L'indicatore della Situazione Economica Equivalente (1998-2013). Rapporto annuale, Roma, gennaio 2014, pp. 17 ss.

²⁹ Antecedentemente all'adozione del D.P.C.M. del 5 dicembre 2013, l'ISEEU era disciplinato dal D.P.C.M. del 9 aprile 2001. Secondo quest'ultimo regolamento l'ISEEU rappresenta un ricalcolo dell'ISEE e si differenzia leggermente da quest'ultimo in quanto nella determinazione della condizione economica, ad esempio, si computano i redditi ed i patrimoni posseduti all'estero, inoltre il reddito ed il patrimonio dei fratelli e delle sorelle dello studente facenti parte del nucleo familiare concorrono nella misura del cinquanta per cento.

³⁰ Ai sensi dell'art. 14, co. 5 del D.P.C.M. del 5 dicembre 2013 le prestazioni sociali agevolate continuano ad essere erogate fino alla data di emanazione degli atti attuativi che disciplinano l'erogazione in conformità con le del citato D.P.C.M.

³¹ Come previsto dall'art. 2 della L.R. Veneto del 28 giugno 2013, n. 15 «A decorrere dall'anno accademico 2014-2015, il limite massimo della tassa regionale per il diritto allo studio universitario è aggiornato dalla Giunta regionale entro il 30 giugno di ogni anno sulla base del tasso d'inflazione programmato relativo all'anno solare d'inizio dell'anno accademico, arrotondando all'euro per difetto, se la frazione è inferiore a 49 centesimi, ovvero per eccesso, se superiore a detto importo».

applicare, le regioni, con una nota datata 20 giugno, hanno chiesto al M.I.U.R. una proroga del termine fissato al 30 giugno. Con nota del 27 giugno 2012 il Ministro si è espresso, invece, nel senso dell'applicazione della tassa nella misura fissa, in mancanza di diversa determinazione delle regioni. Analogamente si è espresso anche il Ministero dell'economia e delle finanze con parere emesso nella medesima data del 27 giugno 2012 e reso alla regione Marche.

L'esiguo margine di tempo a disposizione delle regioni, di fatto, non ha consentito la determinazione dell'importo della tassa nei termini prescritti dalla normativa statale. Le regioni, infatti, non hanno fatto in tempo a legiferare al riguardo con il risultato che per l'anno accademico 2012/2013, previsto quale anno di decorrenza delle disposizioni contenute nel D.Lgs n. 68/2012, non ci sono distinzioni per fasce reddituali e, pertanto, è stata applicata la tassa regionale nella misura fissa di 140 euro. Fa eccezione la regione Liguria che, con la L.R. n. 22 del 27 giugno 2012 ha introdotto, a decorrere dall'anno accademico 2012/2013, la misura della tassa in tre fasce pari, rispettivamente a 120, 140 e 160 euro, in attuazione di quanto disposto dall'art. 18, co. 8, del D.Lgs. n. 68/2012.

5. - L'art. 3 della L. n. 549/95 si limita a disciplinare gli elementi fondamentali del tributo quali il presupposto impositivo, l'ammontare del prelievo, il soggetto attivo e passivo; nulla è detto, invece, con riferimento alle modalità ed al potere di accertamento nonché alle sanzioni applicabili. Tale vuoto normativo è, però, colmato dalla successiva disciplina statale e dalla legislazione regionale che regolano il potere di accertamento e distinguono le sanzioni applicabili all'indebita fruizione dei servizi relativi al diritto allo studio da quelle concernenti la violazione di disposizioni tributarie.

Nel primo caso gli enti regionali per il diritto allo studio comunicano all'INPS i dati dei soggetti che hanno beneficiato delle prestazioni agevolate giusta art. 38, co. 1 del D.L. n. 78/2010 convertito con modificazioni in L. n. 122/2010. La veridicità della condizione economica del soggetto passivo dichiarata con l'ISEE è constatata tramite un incrocio dei database dell'INPS con quelli dell'Agenzia delle entrate ex art. 38, co. 2 di detto decreto. I due enti, dunque, previa apposita convenzione, si scambiano dati ed informazioni necessarie all'emersione dei soggetti che, in ragione del maggior reddito accertato in via definitiva, non avrebbero potuto fruire dei benefici o dei servizi concernenti il diritto allo studio. Nelle more dell'attuazione di tale disposizione la veridicità della condizione economica può essere riscontrata dalle università e dagli enti regionali per il diritto allo studio tramite accessi all'anagrafe tributaria: in tal modo è possibile confrontare i dati reddituali e patrimoniali dichiarati dal soggetto passivo della tassa con quelli in possesso del sistema informativo dell'Agenzia delle entrate. Tale controllo è ulteriormente rinforzato quando ha ad oggetto i beneficiari delle prestazioni relative al diritto allo studio (borse di studio, prestiti d'onore, ecc.). L'art. 10, co. 2 del D.Lgs. 68/2012, infatti, prevede che gli enti

erogatori dei servizi quali, ad esempio le agenzie per il diritto allo studio, possano inviare gli elenchi dei suddetti beneficiari all'Amministrazione finanziaria per l'effettuazione di controlli e verifiche fiscali. La disposizione, poi, specifica che «I componenti del nucleo familiare di appartenenza degli studenti che beneficiano dei servizi sono inseriti nelle categorie che vengono assoggettate, ai sensi della vigente normativa, ai massimi controlli». Il successivo co. 3 infligge pesanti sanzioni a coloro che producono dichiarazioni non veritiere al fine di fruire di detti servizi consistenti nel pagamento di una somma di importo triplo rispetto a quella percepita, o al valore dei servizi indebitamente fruiti e nella perdita del diritto ad ottenere altre erogazioni per la durata del corso degli studi. La norma fa salva la disposizione di cui all'art. 38, co. 3 del DL 78/2010 che prevede una sanzione da 500 a 5.000 euro in caso di discordanza tra il reddito dichiarato e l'ISEE.

Per quanto concerne le violazioni tributarie, invece, le regioni mutuano la disciplina sull'accertamento da quella dettata con riferimento alle tasse sulle concessioni regionali³². Pertanto, nel caso di mancato o ritardato pagamento della tassa si applica una sanzione amministrativa pari al 30 per cento del tributo dovuto ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 salvo le riduzioni previste nei casi e nella misura prevista dallo stesso articolo. La fattispecie dell'omesso o ritardato versamento, dunque, è disciplinata direttamente dal legislatore statale in forza della competenza legislativa esclusiva in materia di sistema tributario e contabile dello Stato di cui all'art. 117, co. 2, lett. e) Cost. Sulla base di tale competenza statale esclusiva l'art. 1, co. 2 della L.R. Liguria del 25 luglio 2011, n. 18 è stato impugnato dal Presidente del consiglio dei ministri innanzi alla Corte Costituzionale in quanto la disposizione regionale stabiliva che il ritardato pagamento era assoggettato ad una indennità di mora pari al 30% della tassa per i ritardi da uno a trenta giorni ed al 50% per i ritardi oltre i trenta giorni. La determinazione di sanzioni più gravi rispetto a quelle previste dalla legislazione statale è stata oggetto di una questione di legittimità costituzionale sfociata poi nell'estinzione del giudizio in quanto la regione Liguria ha provveduto a modificare la disposizione rinviando all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 il calcolo delle sanzioni per la ritardata corresponsione della tassa regionale per il diritto allo studio universitario³³.

L'accertamento, la liquidazione ed il rimborso del tributo sono generalmente eseguiti dalle università o dagli enti regionali per il diritto allo studio sulla base di apposite convenzioni³⁴ od intese³⁵ con le regioni di appartenenza od a seguito di delega regionale³⁶.

³² Si veda, ad esempio, l'art. 38 della L.R. della Campania n. 21 del 3 settembre 2002 e l'art. 41 della L.R. delle Marche n. 38 del 2 settembre 1996. Sia consentito rimandare a M. BASILE – C. SCIANCALEPORE, *Una verifica sulla attualità delle tasse sulle concessioni regionali: debenza del tributo in caso di "DIA" o "SCIA"*, in *Riv. trib. loc.*, 2010, 6, pp. 619 ss.

³³ Si veda Corte Cost., 18 aprile 2012, n. 98 in banca dati *De Jure* con nota di E. BARONE RICCIARDELLI, *Una legge regionale alquanto vessatoria*, in *Trib. loc. e reg.*, 2011, 4-5, pp. 63-64.

³⁴ Si veda l'art. 63 della L.R. Lombardia del 14 luglio 2003, n. 10.

6. - Lo scopo del tributo in esame, precisamente delineato dal co. 20 della L. n. 549/1995, è quello di incrementare, attraverso il gettito riveniente dalla riscossione del medesimo, le risorse finanziarie delle regioni e delle province autonome in modo da favorire l'erogazione di borse di studio e di prestiti d'onore agli studenti universitari capaci e meritevoli anche se privi di mezzi. La tassa regionale per il diritto allo studio va, dunque, inquadrata nella categoria dei tributi di scopo in quanto è prevista la destinazione vincolata del relativo gettito a favore dei programmi di spesa per il diritto allo studio universitario³⁷. Il vincolo di destinazione, peraltro, a differenza di quanto previsto per altre tipologie di tributi regionali di scopo quali il Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (cd. Ecotassa) e l'Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aerei (cd. Iresa), attiene all'intero gettito della tassa, come precisato dal co. 23 dell'art. 3 della L. n. 549/95. Non è mancato, al riguardo, chi ha proposto, nell'ambito di una rivisitazione complessiva del tributo, di liberalizzare la fruizione del relativo gettito³⁸.

Il co. 20 dell'art. 3 della L. n. 549/1995 ha qualificato la Tassa regionale per il diritto allo studio universitario "*tributo proprio*" delle regioni e delle province autonome. Tale qualificazione va letta, oggi, alla luce del D.Lgs. n. 68/2011 con cui, in attuazione della L. delega n. 42/2009, è stato disciplinato il federalismo fiscale regionale. In tema di tributi regionali, l'art. 8 del D.Lgs. n. 68/2011, al co. 1, elenca tutti i tributi regionali trasformati in tributi propri autonomi non includendo, fra questi, la tassa regionale per il diritto allo studio universitario. Quest'ultima, pertanto, rientra tra i tributi propri derivati in base a quanto previsto dal successivo co. 3, secondo cui alle regioni a statuto ordinario spettano gli altri tributi regionali riconosciuti dalla legislazione vigente alla data dell'entrata in vigore del decreto medesimo definendoli espressamente "*tributi propri derivati*".

La qualificazione di tributo proprio derivato assegnata alla tassa regionale per il diritto allo studio universitario ne comporta una ridotta manovrabilità (determinazione dell'ammontare, esoneri, ecc.) astretta nei limiti stabiliti dalla legge statale³⁹. Se, viceversa, tale tassa fosse stata elencata fra i tributi propri autonomi la regione avrebbe avuto margini di manovrabilità molto più ampi di quelli attuali. Pur tuttavia il tributo in commento rispetta i principi di contenenza e di territorialità

³⁵ Si veda l'art. 5 della L.R. Toscana del 3 gennaio 2005, n. 4.

³⁶ Si veda l'art. 32 della L.R. Puglia del 27 giugno 2007, n. 18, l'art. 5 della L.R. Molise del 12 giugno 2009, n. 18 e l'art. 26 della L.R. Friuli Venezia Giulia del 9 agosto 2012, n. 16.

³⁷ Sia consentito rimandare a C. SCIANCELEPORE, *I tributi regionali di scopo tra disciplina vigente e prospettive di riforma*, in A. URICCHIO (a cura di), *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Rimini, 2013, Maggioli, pp. 185 ss. Si veda anche T.A.R. Torino Piemonte, 7 febbraio 2013, n. 171 in banca dati *De Jure* che accerta il mancato rispetto del vincolo di destinazione da parte della regione Piemonte.

³⁸ Cfr. F. OSCULATI, *L'Irap e il federalismo dimezzato*, 2005, Siep, *working paper* n. 402, p. 23.

³⁹ Cfr. L. PERRONE, *I tributi regionali propri derivati*, in *Rass. trib.*, 2010, 6, pp. 1597 ss.; A. URICCHIO, *La crisi del federalismo o il federalismo della crisi?*, Bari, Cacucci, 2012, pp. 61 ss.

postulati dalla L. delega n. 42/2009 per qualificare un tributo regionale come proprio autonomo stricto sensu. Secondo il principio di continenza l'interesse espresso dall'elemento materiale del presupposto impositivo del tributo deve essere "contenuto" negli interessi compresi negli artt. 117 e 118 Cost.⁴⁰. Affinché tale principio sia rispettato, dunque, la fattispecie impositiva deve essere radicata tra le materie di competenza delle regioni: la tassa in esame attiene al diritto allo studio che rappresenta una competenza regionale residua ed esclusiva. La tassa per il diritto allo studio universitario, inoltre, risulta in linea con il principio federalista di territorialità rimanendo il relativo gettito nel territorio regionale in assenza di fenomeni di esportazione del tributo.

Occorre evidenziare che il legislatore, prevedendo tre fasce di importo minimo della tassa per il diritto allo studio in relazione all'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE/ISEEU), rapporta il tributo ad una situazione di fatto ricollegabile al principio della capacità contributiva. Tale meccanismo di determinazione del tributo, pur assicurando maggiormente il «rispetto del principio di solidarietà tra le famiglie a reddito più elevato e quelle a reddito basso», previsto dal co. 20 della L. n. 549/95, ne avrebbe variato la natura: riferendolo chiaramente al principio di capacità contributiva avrebbe finito per attribuirgli le caratteristiche tipiche dell'imposta più che della tassa⁴¹. Essa, infatti, colpisce un indice di capacità contributiva quale la forza economica del soggetto passivo considerando il reddito, il patrimonio e le caratteristiche del nucleo familiare misurata dall'indicatore della situazione economica. Secondo la definizione di autorevole dottrina, infatti, la tassa è una «prestazione obbligatoria pagata allo Stato in relazione ad un servizio pubblico che riguarda direttamente il soggetto obbligato»⁴². La stessa, determinata in riferimento alle spese di un servizio pubblico con riguardo ad esigenze di politica sociale, prescinde dai costi e dalle condizioni economiche di chi usufruisce del servizio e trova la sua causa giuridica nella richiesta di una prestazione dell'ente pubblico; la somma prelevata tende a soddisfare in tutto o in parte le esigenze finanziarie dell'ente connesse al compimento di quella determinata attività. L'imposta si ricollega, invece, ad una situazione di fatto che forma oggetto di imposizione in quanto manifestazione, diretta o indiretta, di capacità contributiva senza alcuna relazione con l'attività dell'ente pubblico. Il presupposto della tassa, pertanto, non è

⁴⁰ Cfr. F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Rass. trib.*, 2002, pp. 585 ss.; V. FICARI, *Sulla legittimità dell'imposta regionale sarda sulle seconde case ad uso turistico*, in *Diritto del Turismo*, 2007, 4, pp. 369 ss.

⁴¹ Osservano tuttavia E. BUGLIONE – L.R. SCIUMBATA, *Aspetti normativi e finanziari dei tributi propri delle regioni*, cit., p. 3 «Più che una tassa, la TRDSU dovrebbe, dunque, essere considerata un "contributo obbligatorio" introdotto con finalità solidaristiche, visto che per il suo tramite gli studenti non privi di mezzi, in base a parametri ed indicatori fissati dalla normativa statale con il concorso delle regioni, sono chiamati a finanziare una parte dei servizi (soprattutto borse di studio e prestiti di onore) resti agli studenti meritevoli e privi di mezzi».

⁴² Così N. D'AMATI – A. URICCHIO, *Corso di Diritto Tributario*, Padova, Cedam, 2008, pp. 39-40.

un indice di benessere economico⁴³ e la stessa Corte Cost., con la sentenza n. 72 del 27 marzo 1969, non ha ritenuto applicabile alla tassa il principio di capacità contributiva previsto dall'art. 53 Cost., per mancanza delle condizioni normative.

In definitiva, consistendo la tassa in una prestazione obbligatoria pagata all'Amministrazione finanziaria da chi si trova in una situazione di fatto che comporta l'esplicazione di una attività amministrativa, ciò rende inapplicabile il riferimento alla capacità contributiva. È da escludere, pertanto, la riferibilità alla tassa del principio di capacità contributiva⁴⁴.

La previsione normativa di un livello massimo di determinazione della tassa per il diritto allo studio universitario fino ad un massimo di 200 euro parrebbe una ulteriore conferma che, nel caso della tassa in esame, non solo vi sia un effettivo riferimento alla capacità contributiva ma vi sarebbe anche il rispetto del principio di progressività previsto dal co. 2 dell'art. 53 della Cost., con funzione redistributiva in termini solidaristici tra «le famiglie a reddito più elevato a quelle a reddito basso». Tale circostanza renderebbe il tributo in esame in linea con l'obiettivo enunciato dall'art. 2 co. 2, lettera 1) della L. delega n. 42/2009 di non alterare il criterio della progressività del sistema tributario⁴⁵.

Ciò che ha guidato il legislatore della novella sarebbe, dunque, il valore solidaristico e ugualitario della tassazione richiamato dagli artt. 2 e 3 della Cost. nell'ottica di assicurare il diritto, costituzionalmente garantito dall'art. 34, co. 2, dei capaci e meritevoli, anche se privi di mezzi, di raggiungere i gradi più alti degli studi. La natura di imposta del tributo era presente in embrione nella formulazione originaria della norma ove si evocava il principio di solidarietà tra famiglie a reddito più e meno elevato, ma la previsione di un importo fisso da applicare ai soggetti passivi a fronte del servizio richiesto, a prescindere da ogni riferimento alla capacità contributiva diretta o indiretta dello stesso, ne giustificava la definizione di “tassa”. L'attuale portata normativa, invece, prevedendo un chiaro collegamento del tributo a parametri indicativi della capacità contributiva ed al principio di progressività, comporterebbe il mutamento dello stesso da tassa ad imposta.

⁴³ Cfr. G. GAFFURI, *Diritto Tributario. Parte generale e parte speciale*, Padova, Cedam, 2012, p. 11.

⁴⁴ Cfr. N. D'AMATI, *Istituzioni di diritto tributario*, Bari, Cacucci, 2005, p. 36.

⁴⁵ Cfr. P. RUSSO – G. FRANSONI, *Coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 6, p. 1582.