

**Risposta n. 173**

**OGGETTO:** Regime di tassazione applicabile ad una borsa di studio erogata da un'organizzazione intergovernativa ad un soggetto residente in Italia - articolo 50, comma 1, lettera c) del TUIR

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

**QUESITO**

Il contribuente istante (di seguito, "*Istante*"), persona fisica fiscalmente residente in Italia, fa presente di essere risultato vincitore di una borsa di studio per un importo pari a X dollari al mese, presso una Università degli Stati Uniti d'America, per la durata di due anni. La predetta Università estera ha ritenuto utile integrare detta borsa con un ulteriore importo lordo di Y dollari, per adeguare il trattamento economico mensile a quello degli omologhi colleghi americani.

L'*Istante* precisa che tale borsa di studio è finanziata da un' organizzazione intergovernativa "di seguito ALFA", nell'intento di potenziare la cooperazione e la mobilità internazionale tra i ricercatori del settore nel campo della biologia molecolare. Secondo quanto rappresentato, gli assegnatari sono selezionati fra coloro che:

- sono in possesso di dottorato di ricerca prima dell'inizio della borsa;
- da non più di due anni abbiamo almeno una pubblicazione, come primo

autore, in una rivista scientifica internazionale di rilievo al momento della candidatura.

La durata della borsa è di 12 mesi, estendili a 24 mesi su richiesta dell'Università che ospita il ricercatore.

Con documentazione integrativa, l'*Istante* ha chiarito di non essere legato da alcun rapporto di lavoro con il soggetto erogante (ALFA).

Ciò posto, l'*Istante* chiede quale sia il corretto inquadramento fiscale della descritta borsa studio e, in particolare, se la stessa possa rientrare tra una delle seguenti fattispecie cui si applica il regime di esenzione dall'IRPEF:

- borsa di studio erogata per la mobilità internazionale - programma "*erasmus +*", di cui all'articolo 1, comma 50, della legge di Stabilità del 2016;

- borsa 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-laurea e post-dottorato e per i corsi di perfezionamento all'estero di cui all'articolo 6 della legge n. 398 del 1989 e all'articolo 4 della legge n. 210 del 1998;

- borsa di studio corrisposta dalle Regioni a statuto ordinario agli studenti universitari e quelle corrisposte dalle Regioni a statuto speciale e dalle Province autonome di Trento e di Bolzano allo stesso titolo, di cui all'articolo 4 della legge n. 476 del 1984;

- borse finanziate dalla Comunità europea ed erogate dall'università a cittadini stranieri rientranti nel programma di cooperazione internazionale "*Erasmus mundus*".

Inoltre, chiede se, alla fattispecie in esame, possa applicarsi l'articolo 132 del Regolamento CE n. 1303/2013, in materia di regimi di favore, nell'ambito di azioni promosse dagli organismi preposti che intervengono nel trasferimento dei contributi comunitari per conto dell'Unione europea.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'*Istante* osserva che la borsa di studio costituisce un contributo finanziato da ALFA, ente di derivazione europea.

Tale contributo finanziario può essere assimilato alle borse di studio del programma comunitario "*Erasmus Plus*" e "*le stesse fonti istitutive di tali contributi escludono l'applicazione di qualunque onere fiscale*".

Ritiene corretto, quindi, l'applicazione alla borsa di studio in esame del regime di esenzione IRPEF riconosciuto agli studenti che rientrano nel programma "*Erasmus Plus*".

Per ciò che concerne l'integrazione disposta dall'Università, l'*Istante* ritiene che il reddito percepito debba essere dichiarato anche in Italia (fatte salve eventuali compensazioni ai sensi della Convenzione bilaterale Italia-USA, sulle doppie imposizioni), quale reddito assimilato a lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 50 del TUIR, a cui conseguirà un credito di imposta per le imposte versate negli USA fino a concorrenza dell'imposta dovuta in Italia.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Ai fini della tassazione IRPEF, in linea generale, le borse di studio percepite da soggetti fiscalmente residenti in Italia sono imponibili in virtù dell'articolo 50, comma 1, lettera c), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), che assimila ai redditi 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*".

Come chiarito con la risoluzione del 23 aprile 2009, n. 109/E, in deroga a tale regime di imponibilità che, in via generale, caratterizza le borse di studio, sono riconosciute esenti dall'IRPEF per espressa previsione normativa, 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 ( *cf.* articolo 6 della legge 30 novembre 1989, n. 398, e articolo 4 della legge 3 luglio 1998, n. 210);

- agli studenti universitari dalle Regioni a statuto ordinario, dalle Regioni a statuto speciale e dalle Province autonome di Trento e Bolzano, in conformità ai principi dettati dalla legge 2 dicembre 1991, n. 390 (*cf.* art. 4 della legge 13 agosto 1984, n. 476);

- nell'ambito del programma "*Socrates*", istituito con decisione 819/95/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 14 marzo 1995, come modificata dalla decisione n. 576/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, nonché le somme aggiuntive corrisposte dalle Università, a condizione che l'importo complessivo annuo non sia superiore a euro 7.746,85 (*cf.* articolo 6, comma 13, della legge n. 488 del 1999);

- dal Governo italiano a cittadini stranieri in forza di accordi e intese internazionali (*cf.* art. 3, comma 3, lettera *d-ter*, del TUIR, introdotto dall'articolo 1, comma 336 della legge n. 296 del 2006).

Inoltre, in relazione alle borse di studio, erogate nell'ambito del programma "*Erasmus +*", l'articolo 1, comma 50, della legge di Stabilità 2016, prevede che "*Per l'intera durata del programma «Erasmus +», alle borse di studio per la mobilità internazionale erogate a favore degli studenti delle università e delle istituzioni di alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM), ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, e dell'articolo 7, paragrafo 1, lettera a), del regolamento (UE) n. 1288/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'11 dicembre 2013, si applicano le esenzioni previste all'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 9 maggio 2003, n. 105, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 luglio 2003, n. 170*".

In relazione a tali ultime disposizioni, si osserva che l'articolo 1, comma 3, del

decreto legge 9 maggio 2003, n. 105 (norma recante disposizioni in materia di iniziative per il sostegno degli studenti universitari e per favorirne la mobilità) richiama, ai fini dell'esenzione IRPEF, l'articolo 4 della legge 13 agosto 1984, n. 476.

A completamento del quadro normativo sopra delineato, si ricorda che le disposizioni di esenzione sono a fattispecie esclusiva e, in quanto tali, non sono suscettibili di interpretazione analogica. Di conseguenza le borse di studio "diverse" da quelle sopra menzionate, non sono suscettibili di esenzione.

Con riferimento al caso di specie, concernente una borsa di studio erogata da ALFA, considerata la peculiarità della fattispecie, è stato investito il Ministero dell'Università e della ricerca - Segretariato Generale Direzione generale per il coordinamento e la valorizzazione della ricerca che ha fornito il proprio parere con nota del X.

In tale nota, il richiamato dicastero afferma, in premessa, che *"ALFA, che eroga la Borsa, è un'Organizzazione di diritto privato, composta da scienziati e ricercatori afferenti all'area delle scienze biologiche e in particolare della biologia molecolare, che vi partecipano a titolo personale. L'organizzazione è stata fondata nel 1964 e conta più di 1800 membri fra cui circa 84 vincitori di premio Nobel.*

*ALFA è finanziata dalla European Molecular Biology Conference (EMBC), che è un'organizzazione intergovernativa composta da trenta stati membri, prevalentemente Stati che fanno parte dell'Unione europea, ma non è un ente di derivazione europea - come assume l'istante - né può essere ad essa assimilabile per finalità e meccanismi di funzionamento.*

*L'Italia fa parte dell'EMBC dal 1969. L'Accordo è stato firmato a Ginevra il 13 febbraio 1969 e reso esecutivo con il Decreto del Presidente della Repubblica 404 del 26 maggio 1972. Il contributo del MUR per l'anno 2018 all'AMBC è stato pari a Euro 2.170.788,00. L'Italia è il 4° paese contributore del EMBC e versa un contributo pari a circa il 10,40% del totale del bilancio.*

*L'EMBC è un'organizzazione intergovernativa istituita per completare,*

*intensificare e sviluppare la cooperazione internazionale nel campo della biologia molecolare. L'EMBC fornisce, attraverso il suo Programma generale, un quadro per la cooperazione europea nel campo della biologia molecolare e delle aree scientifiche strettamente correlate. ALFA, che in base al suo statuto, persegue esclusivamente scopi di pubblica utilità ai sensi della sezione 52 "tax-privileged purposes" del German Tax Code, ha ricevuto dall'EMBC il compito di realizzare il suo Programma generale, che consiste nel promuovere e incoraggiare lo sviluppo della biologia molecolare in Europa e favorire la cooperazione transfrontaliera in questo settore scientifico, mediante, tra l'altro, l'erogazione di borse di studio per lo scambio internazionale".*

*Il citato dicastero precisa che nello specifico "ALFA fornisce fondi all'istituzione ospitante per coprire il costo di un contratto di collaborazione a favore del soggetto beneficiario della borsa, che includa le tasse, i contributi del datore di lavoro, i contributi del beneficiario e lo stipendio netto dello stesso, che deve essere sottoscritto dall'istituzione ospitante con il beneficiario. L'aliquota fiscale dipende dallo Stato dove verrà svolta l'attività di ricerca e potrebbe essere soggetta a tassazione da parte di questo".*

*Lo stesso conclude affermando che "ALFA così come l'EMBC, non è un ente di derivazione europea, né può essere ad esso assimilabile per finalità e meccanismi di funzionamento.*

*L'Italia fa parte dell'EMBC e, tramite il MIUR, contribuisce al bilancio dello stesso con un apposito finanziamento che va a incrementare il budget finanziario dell'Organizzazione intergovernativa. Detto budget viene poi distribuito a favore delle attività svolte dalla stessa, tra cui finanziare il suo Programma generale, che è affidato, per la sua realizzazione, ad ALFA.*

*Le borse di studio erogate da ALFA non sono direttamente riconducibili al singolo contributo nazionale, tantomeno è in vigore una disposizione, o un accordo con gli Stati contributori, volti ad esentare fiscalmente sul proprio territorio nazionale dette*

*borse di studio*".

In considerazione di quanto sopra riportato, in linea con il parere espresso dal citato Ministero, si ritiene che la borsa di studio in esame, erogata da ALFA, non è riconducibile a nessuna delle previsioni di favore sopra evidenziate e, in particolare, non può essere ricondotta per assimilazione alle borse di studio erogate nell'ambito del programma "*Erasmus Plus*", la cui disciplina è stata richiamata dall'*Istante*, per carenza dei presupposti ivi richiesti.

Ne consegue che detta borsa studio è soggetta al regime di tassazione di cui all'articolo 50, comma 1, lettera c), del TUIR, quale reddito assimilato al reddito di lavoro dipendente.

Nel caso di specie, in particolare, nel presupposto che l'*Istante* risulti residente fiscalmente in Italia, si ritiene che, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del TUIR, detto reddito debba essere dichiarato ai fini dell'imposizione nel nostro Paese.

Al riguardo, in particolare, si rileva che in base all'articolo 20 della Convenzione tra Italia e Stati Uniti per evitare le doppie imposizioni, stipulata e ratificata con legge 3 marzo 2009, n. 20 (di seguito la Convenzione o il Trattato internazionale) "*Un professore od un insegnante che soggiorna temporaneamente in uno Stato contraente per un periodo non superiore a due anni allo scopo di insegnare o di effettuare ricerche presso una università, collegio, scuola od altro istituto d'istruzione riconosciuto, o presso una istituzione medica finanziata principalmente dal Governo e che è, o era immediatamente prima di tale soggiorno, residente dell'altro Stato contraente, è esente, per un periodo non superiore a due anni, da imposizione nel primo Stato contraente per le remunerazioni relative a tali attività di insegnamento o di ricerca*".

Il tenore letterale di tale norma convenzionale impedisce di estendere il beneficio ivi previsto anche agli adempimenti fiscali che il contribuente è tenuto ad effettuare nel proprio Paese di residenza fiscale (nella fattispecie in esame l'Italia), qualora sia diverso dallo Stato in cui è svolta l'attività in argomento.

Pertanto, l'*Istante* deve indicare nella dichiarazione dei redditi da presentare in Italia anche il reddito estero derivante dall'attività di ricerca svolta negli USA.

Inoltre, l'*Istante* chiede se l'integrazione disposta dall'Università debba essere dichiarata anche in Italia, quale reddito assimilato a lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 50 del TUIR, cui conseguirà un credito di imposta per le imposte versate negli USA fino a concorrenza dell'imposta dovuta in Italia.

Al riguardo, sul piano del diritto internazionale pattizio, occorre verificare se, in relazione al caso di specie, le disposizioni contenute nelle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni in vigore in Italia limitino o meno, anche in questo caso, la potestà impositiva del nostro Paese.

In merito alla retribuzione supplementare versata all'*Istante* dall'Università, la Convenzione tra Italia e Stati Uniti per evitare le doppie imposizioni non reca, in concreto, alcuna limitazione alla potestà impositiva dell'Italia, Stato di residenza dell'*Istante*.

In particolare, in base alla disposizione convenzionale sopra richiamata, risulta invece, limitata la potestà impositiva degli USA per le retribuzioni relative ad attività di insegnamento o di ricerca: in altri termini, tale Paese non potrà tassare gli emolumenti in esame per i primi due anni di soggiorno temporaneo del contribuente negli Stati Uniti.

In conclusione, se la retribuzione universitaria aggiuntiva verrà percepita dall'*Istante* a fronte di una attività di ricerca, questa sarà assoggettata a tassazione esclusiva in Italia per i primi due anni. Conseguentemente, non creandosi alcuna doppia imposizione, in sede di dichiarazione dei redditi relativa a tali periodi d'imposta non potrà essere riconosciuto al contribuente il diritto alla detrazione per il *foreign tax credit*.



**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**