

## Risposta n. 120/2023

***OGGETTO: Imponibilità nel territorio dello Stato della borsa di studio percepita a fronte dell'attività di tirocinio presso un'amministrazione italiana da soggetto non residente, ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 1, lettera a), della Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e la Germania.***

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

### QUESITO

L'Istante (di seguito anche "il Contribuente"), residente in Germania ed iscritto all'AIRE sin dal XXXX, segnala di aver percepito una borsa di studio mensile da una pubblica amministrazione italiana a fronte dell'attività di tirocinante svolta per un periodo continuativo di sei mesi (di seguito "il periodo di riferimento"), a seguito della procedura di assunzione mediante concorso pubblico presso la stessa Amministrazione.

Tale borsa di studio è stata assoggettata dall'Amministrazione erogante, in qualità di sostituto d'imposta, alle ritenute previste dalla vigente normativa interna italiana.

Al riguardo, il Contribuente fa presente di essere rimasto residente e fiscalmente domiciliato in Germania nel periodo di riferimento.

Ciò posto, l'Istante, accingendosi a presentare la dichiarazione dei redditi in Italia e in Germania, chiede alla scrivente ove debba essere assoggettato ad imposizione il reddito in esame e se possa richiedere il rimborso delle ritenute alla fonte operate in Italia.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Per quanto concerne il Quesito specificato in oggetto, l'Istante ritiene che il reddito in esame debba essere assoggettato ad imposizione in Italia ai sensi dell'articolo 19 del Convenzione tra l'Italia e la Germania per evitare le doppie imposizioni, ratificata con legge 24 novembre 1992, n. 459 (di seguito "la Convenzione" o "il Trattato internazionale").

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

Con riferimento all'istanza di interpello specificata in oggetto, in via preliminare si evidenzia che l'accertamento dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale costituisce una questione di fatto che non può essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000 (cfr. circolare n. 9/E del 1° aprile 2016); pertanto, la seguente risposta si basa sui fatti e sui dati così come prospettati nell'istanza di interpello, fermo restando, in capo al competente Ufficio finanziario, l'ordinario potere di verifica e di accertamento nei confronti dell'Istante, anche con riferimento all'effettiva residenza all'estero del Contribuente. Ciò premesso, la scrivente fornisce, di seguito, le proprie valutazioni nel presupposto (qui assunto acriticamente) di una residenza fiscale

in Germania del Contribuente nel periodo di riferimento, poiché questa è la fattispecie rappresentata dall'Istante.

Ai fini dell'assoggettamento ad imposizione in Italia dei redditi in esame, l'articolo 3, comma 1, del TUIR prevede che *"l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato"*. Il successivo articolo 23 del TUIR reca, al comma 2, lettera b), una presunzione assoluta in base alla quale si considerano prodotti nel territorio dello Stato e, dunque, ivi assoggettati ad imposta, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente tra i quali le borse di studio, di cui all'art. 50, comma 1, lettera c), del TUIR, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti. Per la normativa interna, quindi, gli emolumenti erogati dall'Amministrazione italiana, soggetto residente nel territorio dello Stato, devono essere assoggettati ad imposizione nel nostro Paese.

Sotto il profilo della normativa internazionale, si rileva che l'art. 3 del citato Trattato tra l'Italia e la Germania prevede, al paragrafo 2, che, per l'applicazione della Convenzione da parte di uno Stato contraente, ogni espressione non ivi definita ha il significato ad essa attribuito dal diritto interno di tale Stato, relativo alle imposte cui si applica la Convenzione. Da ciò consegue che, essendo ricompresi, ai sensi della sopra citata normativa interna italiana, gli emolumenti corrisposti dall'Amministrazione italiana tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, in linea di principio gli stessi possono rientrare nell'ambito applicativo sia della regola generale, stabilita per il lavoro subordinato dall'articolo 15 della Convenzione, sia nell'eccezione recata dall'articolo

19, paragrafo 1, lettera a), dello stesso Trattato internazionale per le remunerazioni corrisposte a fronte dello svolgimento di un'attività di lavoro dipendente a vantaggio dello Stato o degli enti locali.

Ciò posto, al fine di un corretto inquadramento della fattispecie in esame, occorre stabilire se gli emolumenti erogati al Contribuente rientrano nella regola generale prevista dall'art. 15 ovvero nell'eccezione recata dall'art. 19 della Convenzione. Al riguardo, si rileva che una remunerazione corrisposta ad una persona fisica a fronte dello svolgimento di un'attività di lavoro dipendente rientra nell'art. 19 della Convenzione al ricorrere congiuntamente delle seguenti condizioni [cfr. art. 19, paragrafo 1, lettera a), del suddetto Trattato internazionale]:

- deve essere erogata da uno Stato, dalle sue suddivisioni politiche o amministrative o da un suo ente locale;
- deve avvenire in corrispettivo di servizi resi ad uno Stato, alle sue suddivisioni politiche o amministrative o ai suoi enti locali.

Con riferimento al caso di specie, risultano soddisfatte entrambe le sopra citate condizioni, in quanto l'Amministrazione che ha erogato gli emolumenti all'Istante ed alle cui dipendenze l'Istante ha svolto il proprio tirocinio è un ente pubblico non economico, istituito dallo Stato con norma primaria, soggetto al controllo della Corte dei conti e sottoposto ai poteri di indirizzo e di vigilanza del Ministero di riferimento. Gli emolumenti percepiti dall'Istante, a fronte del tirocinio prestato presso l'Amministrazione nel periodo di riferimento, rientrano, pertanto, nell'ambito applicativo dell'art. 19, paragrafo 1, lettera a), della citata Convenzione che prevede

l'assoggettamento ad imposizione esclusiva di tali redditi nello Stato della fonte dei medesimi, nel caso di specie in Italia.

Ne consegue che il reddito in esame non dovrà essere assoggettato ad imposizione in Germania e le ritenute alla fonte, operate dall'Amministrazione sugli emolumenti corrisposti al Contribuente, non potranno formare oggetto di rimborso.

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