

Risposta n. 53/2026

***OGGETTO: Borse di studio corrisposte a ricercatori post-dottorato stranieri –
Articolo 50, comma 1, lettera c), del TUIR***

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

QUESITO

L'Università istante (di seguito "*Università*" o "*Istante*") rappresenta di aver bandito, in attuazione del progetto ALFA, delle borse di studio per attività di ricerca post-laurea e post-dottorato da erogare a ricercatori stranieri in regime di *secondment* (scambio) presso l'*Università* (c.d. borse "*visiting research*"), attingendo per la copertura delle stesse direttamente dai fondi europei assegnati per il progetto.

Al riguardo, l'*Istante* precisa che il progetto ALFA prevede la costituzione di un consorzio composto da X Università europee ed Y Istituzioni accademiche latinoamericane. Tale progetto fa parte del programma UE "*HORIZON-MSCA Staff Exchanges*".

L'*Istante* rileva che le borse di studio sono strumenti di puro sostegno e potenziamento all'attività accademica e non determinano l'instaurazione di alcun rapporto di lavoro.

L'*Istante*, in riscontro alla richiesta di documentazione integrativa, ha chiarito, tra l'altro, che:

- «*i ricercatori facenti parte del progetto (...) [n.d.r. ALFA] - inclusi quelli stranieri dell'America Latina - partecipano in qualità di personale dipendente delle Università affiliate al consorzio*»;

- «*la Commissione Europea, nel giudicare la qualità del progetto (...) [n.d.r. ALFA] ed assegnarne il finanziamento, ha tenuto conto delle competenze e della compatibilità dei partecipanti selezionati con le finalità dello scambio accademico e scientifico*»;

- le borse di studio saranno erogate mediante versamento su conto corrente bancario (italiano o estero) intestato al ricercatore in "*visiting*", in linea con la cifra stabilita dal bando, che varia, da un minimo di euro 2.300,00 ad un massimo di euro 4.600,00 - per 30 giorni di *secondment* - a seconda delle specifiche circostanze dello scambio. «*Tale ammontare è finalizzato a coprire le spese di viaggio, trasporto, alloggio e vitto*»;

- i criteri di selezione per il riconoscimento delle borse di studio per l'attività di ricerca post-laurea e per l'attività di ricerca post-dottorato sono diversi, ma «*per quanto riguarda il progetto (...) [n.d.r. ALFA], vi partecipano solo ricercatori post-dottorato*». Con l'occasione, l'*Istante* chiede chiarimenti «*circa la modifica all'art. 4 com. 3 della L.*

210/1998 avvenuta, solo recentemente ed in via sopravvenuta, a decorrere dal 7 giugno 2025, ai sensi della Legge n. 79 del 05.06.2025».

Ciò posto, l'*Istante* chiede di sapere se le predette borse di studio, erogate nei confronti di ricercatori stranieri, siano esenti dall'IRPEF.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* fa presente che l'articolo 18, comma 5, lettera *f*), della legge 30 dicembre 2010, n. 240, nell'indicare i soggetti che possono partecipare ai progetti di ricerca delle Università, include anche i titolari di borse di studio o di ricerca banditi sulla base di specifiche convenzioni e senza oneri finanziari per l'università, ad eccezione dei costi diretti relativi allo svolgimento dell'attività di ricerca e degli eventuali costi assicurativi.

Ad avviso dell'*Istante*, con tale disposizione, il Legislatore *«ha voluto assicurare che, il coinvolgimento di ricercatori esterni, non comporti ulteriori impegni finanziari, oltre a quelli strettamente indispensabili per l'esecuzione del progetto di ricerca previsto dalla convenzione con cui le borse vengono bandite»*.

L'*Istante* fa presente, inoltre, che il successivo comma 6 del citato articolo 18, prevede espressamente che *«Alla partecipazione ai progetti di ricerca finanziati dall'Unione europea o da altre istituzioni straniere, internazionali o sovranazionali, e allo svolgimento delle relative attività si applicano le norme previste dai relativi bandi»*.

Ciò posto, l'*Istante* ritiene possibile *«applicare il regime fiscale dell'esenzione già previsto per i programmi Erasmus Mundus ed Erasmus+ alla categoria delle borse di ricerca "postlauream visiting research" di (...) [n.d.r. ALFA], atteso che, il finanziamento dell'UE in seno al programma HORIZONMSCA, ha il medesimo scopo e ratio "di*

promuovere, da un lato, la qualità nell'istruzione e la comprensione interculturale mediante la cooperazione con i Paesi terzi e, dall'altro, favorirne lo sviluppo", *attraverso la mobilità internazionale di accademici europei ed extra UE*».

Inoltre, l'Istante osserva che *«tali borse vedono l'erogazione/corresponsione, da parte dell'Università (...), in qualità di Amministrazione Pubblica deputata alla formazione universitaria e postuniversitaria secondo il sistema di istruzione nazionale e che, la partecipazione ai progetti degli Istituti Universitari, in maniera espressa, viene prevista dagli organi dell'UE e dal Governo, quindi, per queste borse di ricerca, non si può nemmeno escludere, aprioristicamente, l'applicazione della lett. d-ter) di cui all'art. 3 com. 3 del TUIR»*.

Rappresentato quanto sopra, l'Istante ritiene che *«le borse di ricerca cd. "visiting research" (in particolare, quelle finanziate con fondi europei, in seno al programma HORIZONMSCA ed affidate a ricercatori stranieri in regime di secondment, per il progetto (...)) [n.d.r. ALFA], debbano essere esenti fiscalmente»*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che, come comunicato con nota prot. n. xy del gg/mm/aaaa, attese anche le recenti modifiche normative intervenute in materia di borse di studio, in relazione a tale istanza di interpello è stato chiesto, con prot. n. yz del gg/mm/aaaa un parere preventivo al Ministero dell'Università e della Ricerca (MUR).

In assenza del riscontro da parte del MUR entro 60 giorni, si fornisce di seguito il parere della scrivente.

Resta fermo che qualora pervenga un parere di diverso avviso da parte del Ministero, la scrivente provvederà a rettificare la risposta fornita.

L'articolo 50, comma 1, lettera c), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), 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»*.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei soggetti non residenti ai sensi dell'articolo 23, comma 2, del TUIR, si considerano *«prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti: [...] b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), [...] del comma 1 dell'articolo 50»*.

In merito alla definizione di borsa di studio, la circolare del Ministero delle Finanze n. 326, del 23 dicembre 1997, paragrafo 5.4, precisa *«che per la nozione di borsa di studio si deve far riferimento alle erogazioni attribuite a favore di soggetti, anche non studenti, per sostenere l'attività di studio o di ricerca scientifica, di specializzazione, ecc.»*.

In deroga al 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:

- 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, ai sensi dell'articolo 4 della legge 13 agosto 1984, n. 476;

- 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 e per i corsi di perfezionamento all'estero, ai sensi della legge 30 novembre 1989, n. 398, così come modificata dall'articolo 14, comma 6-*vicies ter*, del decreto legge 30 aprile 2022, n. 36. Nello specifico, si fa presente che l'articolo 1 della citata legge n. 398 del 1989, a seguito delle modifiche intervenute con il d.l. n. 36 del 2022, non prevede più il conferimento di borse di ricerca per attività post-dottorato;

- per i corsi di dottorato di ricerca, ai sensi dell'articolo 4, comma 3, della legge 3 luglio 1998, n. 210, così come modificato dall'articolo 1-*bis*, comma 4, del decreto-legge 7 aprile 2025, n. 45, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 2025, n. 79. Al riguardo, si rappresenta che tale disposizione, a seguito delle modifiche intervenute con il d.l. n. 45 del 2025, non prevede più l'esenzione per le borse di studio conferite per l'attività di ricerca post-laurea. Sul punto, l'articolo 5-*bis* del decreto-legge 24 giugno 2025, n. 90, ha chiarito che *«Il comma 4 dell'articolo 1-bis del decreto-legge 7 aprile 2025, n. 45, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 2025, n. 79, si interpreta nel senso che la soppressione del regime fiscale agevolato previsto per le borse di studio conferite dalle università per attività di ricerca post laurea ha efficacia unicamente per le borse di studio conferite dalle università a decorrere dalla data di entrata in vigore della medesima legge 5 giugno 2025, n. 79. Le borse di studio conferite prima di tale data conservano, per la loro intera durata, il regime fiscale agevolato vigente al momento del loro conferimento»*;

- nell'ambito del programma "Erasmus+", per la mobilità internazionale, 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, ai sensi dell'articolo 1, comma 50, della legge 28 dicembre 2015, n. 208;

- dal Governo italiano a cittadini stranieri in forza di accordi e intese internazionali, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, lettera *d-ter*), del TUIR.

Riguardo alla richiesta di chiarimenti in merito alle modifiche normative introdotte dall'articolo 1-*bis* del d.l. n. 45 del 2025, si fa presente che il medesimo articolo, se da un lato, ha ristretto l'ambito di applicazione del regime di esenzione previsto dalla legge n. 210 del 1998, dall'altro ha disposto, al comma 1, l'inserimento degli articoli 22-*bis* e 22-*ter* alla legge 30 dicembre 2010, n. 240, i quali disciplinano rispettivamente due nuovi istituti contrattuali, ossia gli "*incarichi post-doc*" e gli "*incarichi di ricerca*".

In particolare, per quanto di interesse in questa sede, l'articolo 22-*bis* disciplina gli *incarichi post-doc* stabilendo, tra l'altro, che gli stessi sono conferiti mediante contratti a tempo determinato e sono finanziati in tutto o in parte con fondi interni, ovvero finanziati da soggetti terzi, sia pubblici che privati, sulla base di specifici accordi o convenzioni.

La medesima disposizione prevede, altresì, che «*Gli incarichi post-doc hanno durata almeno annuale e possono essere prorogati fino alla durata complessiva di tre anni. La durata complessiva dei rapporti instaurati ai sensi del presente articolo con il medesimo soggetto, anche da parte di istituzioni diverse, non può superare i tre anni,*

anche non continuativi. I termini massimi di cui ai periodi precedenti sono derogabili unicamente al fine di dare attuazione a specifici programmi di finanziamento alla ricerca dell'Unione europea nell'ambito delle azioni legate al programma Marie Skłodowska-Curie (MSCA)».

L'articolo 22-ter, nel disciplinare gli *incarichi di ricerca* in favore di giovani studiosi in possesso di titolo di laurea magistrale o a ciclo unico da non più di sei anni e di un *curriculum* idoneo all'assistenza allo svolgimento di attività di ricerca, al comma 6, prevede espressamente che agli stessi si applica il regime di esenzione dall'IRPEF previsto dall'articolo 4 della legge n. 476 del 1984.

Anche per questo nuovo istituto contrattuale, l'articolo 22-ter prevede che *«Ciascun incarico di ricerca conferito al medesimo soggetto, anche da istituzioni diverse, ha la durata minima di un anno e massima, compresi eventuali rinnovi o proroghe, di tre anni, anche non continuativi. Il termine massimo di cui al periodo precedente è derogabile unicamente al fine di dare attuazione a specifici programmi di finanziamento alla ricerca dell'Unione europea nell'ambito delle azioni legate al programma Marie Skłodowska-Curie (MSCA)».*

A seguito di tali modifiche normative, risulta evidente, pertanto, che l'attività di ricerca post-laurea, diversa da quella svolta con dottorato di ricerca, fruisce del regime esenzione dall'IRPEF solo nell'ipotesi in cui sia svolta attraverso incarichi di ricerca di cui all'articolo 22-ter della legge n. 240 del 2010 e che, nel caso specifico di attività di ricerca post-dottorato, la stessa non possa più essere finanziata attraverso borse di studio.

A completamento del quadro normativo sopra delineato, si ricorda che l'ambito applicativo delle norme di esenzione, trattandosi di norme agevolative di stretta

interpretazione, non può essere esteso in via analogica (*cf.* sentenza Corte di Cassazione, sez. V, 7 maggio 2008, n. 11106).

Ne consegue che borse di studio "diverse" da quelle sopra menzionate, non sono suscettibili di esenzione.

Nel caso di specie, dalla scheda tecnica del progetto ALFA, allegata all'istanza, risulta che l'*Università* svolge il ruolo di coordinatore del progetto e che detto progetto rientra tra le azioni *Marie Skłodowska Curie Staff Exchanges*, riconducibili al programma di finanziamento per la ricerca e l'innovazione *Horizon Europe*, istituito con Regolamento (UE) 2021/695 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 28 Aprile 2021.

Dalla citata scheda risulta, inoltre, che:

- il progetto si pone l'obiettivo principale di *«consolidare e ampliare la cooperazione e la condivisione di conoscenze preesistenti tra istituzioni accademiche europee e latinoamericane, costruendo legami istituzionali destinati a durare oltre la durata del progetto stesso»*;

- *«i secondment rappresentano lo strumento principale per realizzare la mobilità internazionale e lo scambio di conoscenze tra i partner europei e latinoamericani»*;

- *«il numero totale di secondment attribuiti ad ogni università genererà il budget finanziato dall'EU e destinato ad ogni singola università»*;

- il budget è suddiviso tra contributi diretti, destinati a finanziare i *secondment* svolti dai ricercatori (indennità di mobilità), pari a euro 2.300 per ogni 30 giorni di *secondment*, e contributi indiretti istituzionali (ricerca formazione, networking, gestione), pari a euro 2.300 per ogni 30 giorni di *secondment*;

- l'*Università*, in qualità di coordinatore del progetto, ha l'obbligo di *«assicurarsi che i partecipanti ricevano i fondi in tempo per garantire il regolare svolgimento delle attività pianificate»* e di *«finanziare i ricercatori per i loro secondment con un importo almeno pari, e in nessun caso inferiore, a 2.300 euro per ogni 30 giorni di secondment»*;

- per garantire la partecipazione dei ricercatori provenienti dai paesi a medio-basso reddito è prevista l'erogazione dei fondi come borsa di *"visisting research"* chiarendo che le stesse sono *«destinate a coprire le spese di mobilità, come spese di viaggio, soggiorno, e altre necessità legate alla loro attività di ricerca»* e che *«l'erogazione dell'indennità di mobilità sotto forma di borsa di "visisting research" rientra tra le pratiche accettabili per la gestione dei fondi europei, in quanto consente una gestione efficiente delle risorse, garantendo la partecipazione di personale qualificato senza rischi di esclusione per difficoltà economiche»*.

Da quanto sopra evidenziato, risulta che l'*Istante*, in qualità di coordinatore del consorzio, percepisce il finanziamento del progetto da parte della Commissione Europea e con lo stesso provvede ad erogare le indennità di mobilità, sotto forma di borsa di studio, per sostenere la partecipazione dei ricercatori provenienti dai paesi a medio-basso reddito. Tale indennità, con un importo minimo fisso per ciascun ricercatore in *"visiting"*, è destinata a coprire le spese di viaggio, trasporto, alloggio e vitto.

Al riguardo, alla luce anche delle recenti modifiche normative in materia di borse di studio introdotte dal d.l. n. 36 del 2022 e dal d.l. n. 45 del 2025 sopra citati, si ritiene che le borse di studio in esame non siano riconducibili ad alcuna tipologia di borsa di studio esente da IRPEF e che alle stesse, nonostante le affinità delle iniziative comunitarie, non possa neanche estendersi il regime fiscale di favore previsto per le

borse di studio Erasmus+, introdotto dall'articolo 1, comma 50, della legge 28 dicembre 2025, n. 208, atteso che tale disposizione esentativa, attraverso il riferimento specifico alla decisione Regolamento (UE) n. 1288/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio dell'11 Dicembre 2013, istitutivo del predetto programma, ha un ambito applicativo delimitato.

Altresì, non si ritiene condivisibile la soluzione prospettata dall'*Istante* di applicare alle borse di studio in questione il regime fiscale di favore previsto dall'articolo 3, comma 3, lettera *d-ter*), del TUIR che prevede l'esclusione dalla base imponibile IRPEF delle «*somme corrisposte a titolo di borsa di studio dal Governo italiano a cittadini stranieri in forza di accordi e intese internazionali*».

Al riguardo, occorre considerare infatti che le borse di studio in oggetto, erogate in favore di ricercatori post-dottorato, seppur corrisposte dall'*Università* in qualità di Amministrazione Pubblica deputata alla formazione universitaria e postuniversitaria secondo il sistema di istruzione nazionale, non sono comunque riconducibili ad alcuna tipologia prevista dalle norme esentative sopra richiamate.

Rappresentato quanto sopra, si ritiene che le borse di studio "*visiting research*", corrisposte dall'*Istante* a ricercatori stranieri in "*visiting*" presso l'*Università*, siano imponibili ai fini IRPEF ai sensi dell'articolo 50, comma 1, lettera *c*), del TUIR.

L'*Università*, in qualità di sostituto d'imposta, sarà tenuta a riconoscere sulle predette somme la detrazione d'imposta di cui all'articolo 13, comma 1, lettera *a*), del TUIR e ad applicare la ritenuta d'acconto di cui all'articolo 24 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)