

Risposta n. 56/2023

OGGETTO: Chiarimenti in merito al corretto trattamento fiscale degli emolumenti che un soggetto residente in Italia percepisce da un'Università tedesca ai sensi dell'articolo 49, comma 1, del TUIR e dell'articolo 21 della Convenzione tra l'Italia e la Germania per evitare le doppie imposizioni, ratificata con legge 24 novembre 1992, n. 459.

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

QUESITO

Il Contribuente (di seguito anche l'Istante) dichiara di essere attualmente residente in Italia. In particolare, l'Istante riferisce di avere acquisito la residenza in Germania nell'agosto 2019 ma, successivamente, di essere rientrato in Italia a causa dell'emergenza COVID, cancellandosi dall'AIRE il 15 febbraio 2021 e risultando, a partire da tale data, nuovamente residente nel nostro Paese. Tuttavia, nel mese di settembre 2021 è rientrato in Germania.

Il Contribuente era parte contraente di un contratto di lavoro con una Università tedesca, con decorrenza dal mese di ottobre 2020 al mese di febbraio 2022. Il

Contribuente ha svolto la conseguente attività lavorativa sia in Germania che in Italia (per quel che riguarda il nostro Paese, da gennaio a settembre 2021 in *smart working*, causa emergenza Covid). L'Istante dichiara, altresì, di essere beneficiario di una borsa di studio, ad egli erogata dalla Università, ma finanziata con fondi europei *Horizon 2020* relativi all'azione MSCA - IF. Più precisamente, l'Agenzia Europea della Ricerca ha elargito, a seguito di un *Grant Agreement*, dei fondi alla Università tedesca, finalizzati allo sviluppo di un programma di ricerca di durata biennale, da svolgersi mediante l'opera di un ricercatore reclutato e remunerato secondo le condizioni contenute nel citato *Grant Agreement*.

L'Università tedesca ha, pertanto, stipulato con l'Istante un contratto di lavoro dipendente con il quale lo stesso è stato assunto come assistente di ricerca, nel rispetto delle disposizioni stabilite nel *Grant Agreement*, con decorrenza dal 1° marzo 2022 al 29 febbraio 2024. Il suddetto rapporto di lavoro è a tempo determinato ed è redatto nel rispetto della normativa interna tedesca. Il Contribuente segnala, infine, che gli sarà corrisposto dalla Università un *addendum* al trattamento economico per equipararlo a quello erogato ai colleghi.

Ciò posto, l'Istante chiede alla scrivente chiarimenti in merito al corretto trattamento fiscale degli emolumenti che lo stesso percepisce dalla detta Università. Qualora, poi, nella fattispecie in trattazione, dovessero risultare applicabili le disposizioni contenute nell'articolo 21 della 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), il Contribuente chiede informazioni circa la documentazione da presentare alla Università tedesca, ai fini della disapplicazione

da parte della stessa Università, in ottemperanza alla citata norma convenzionale, delle ritenute a titolo d'imposta previste dalla normativa tedesca sugli emolumenti in esame.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il Contribuente, premesso che il reddito in esame non risulta essere soggetto ad alcuna imposta indiretta, ritiene, per quel che concerne la normativa interna italiana, che gli emolumenti in esame, in quanto percepiti da un residente nel nostro Paese, debbano essere assoggettati ad imposizione in Italia in base al principio della *world wide taxation*, recepito dall'articolo 3 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR). Il Contribuente ritiene, inoltre, che gli emolumenti erogati a fronte del citato contratto stipulato con la Università tedesca, e finanziati con fondi europei, debbano essere equiparati a un "*assegno di ricerca*" italiano, essendo la MSCA-IF volta a sostenere gli obiettivi di formazione e di scambio di conoscenze transfrontaliere comuni anche alle borse di studio Erasmus. In particolare, la quota di remunerazione corrisposta dalla Università all'Istante, derivante dall'erogazione di finanziamenti comunitari, ricadrebbe, a giudizio del Contribuente, nella fattispecie di esenzione di cui all'articolo 51, comma 6, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, relativa agli specifici assegni ivi previsti per la collaborazione ad attività di ricerca in favore di dottori di ricerca o laureati in possesso di idoneo *curriculum* scientifico. Per quel che concerne, invece, la vigente normativa internazionale applicabile alla fattispecie in esame, l'Istante ritiene che i suddetti emolumenti ricadano nell'ambito applicativo dell'articolo 21 del citato Trattato internazionale, in quanto la fattispecie descritta rispetta i requisiti di

cui alla predetta disposizione convenzionale, in relazione alla residenza italiana del Contribuente, all'attività svolta presso lo Stato estero (di ricerca per un periodo non eccedente i due anni) ed alla provenienza della remunerazione (fondi europei, ossia non provenienti da fonti situate in Germania). L'Istante ritiene, pertanto, che la parte di remunerazione dell'attività di ricerca, derivante da fondi europei, debba essere assoggettata ad imposizione esclusiva in Italia e, quindi, non sottoposta a tassazione in Germania, ai sensi dell'articolo 21 della Convenzione.

Per quanto concerne, invece, la parte di remunerazione corrisposta dalla Università tedesca come *addendum*, il Contribuente ritiene che gli stessi emolumenti non possano rientrare nell'ambito applicativo dell'articolo 21 della Convenzione in quanto tali somme provengono da fonti situate nello Stato tedesco. La suddetta quota parte di remunerazione dovrà, pertanto, essere assoggettata ad imposizione concorrente in Italia e Germania, ai sensi dell'articolo 15 del citato Trattato internazionale e la conseguente doppia imposizione sarà eliminata in Italia, Stato di residenza del Contribuente, mediante il credito per le imposte già trattenute a titolo definitivo in Germania.

Dal punto di vista procedurale l'Istante ritiene di dover presentare, ai fini dell'applicazione dell'articolo 21 della Convenzione, il Modello di richiesta di attestato di residenza fiscale all'Agenzia delle Entrate, indicando quale tipologia di reddito "Ricercatori" e, successivamente, una volta visto tale Modello da parte dell'Agenzia delle Entrate, il Contribuente intende presentare il certificato al soggetto erogante il reddito (l'Università tedesca), al fine di permettere alla suddetta Università di disapplicare la ritenuta a titolo d'imposta prevista dalla normativa tedesca sulle somme erogate, derivanti dai fondi europei.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che il riscontro 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'articolo 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.

Ciò premesso, la scrivente fornisce, di seguito, i chiarimenti richiesti nel presupposto (qui assunto acriticamente) di una residenza fiscale in Italia dell'Istante, a decorrere dal 15 febbraio 2021, poiché questa è la fattispecie rappresentata dallo stesso. Sul piano della vigente normativa italiana, si ricorda come l'articolo 3, comma 1, del TUIR preveda 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"*. Per ciò che attiene, nello specifico, alla tipologia reddituale in cui devono essere inquadrati gli emolumenti corrisposti al Contribuente (sia quelli provenienti dai fondi europei che *l'addendum* erogato dalla Università tedesca), si rileva che gli stessi, in quanto erogati (in base al citato contratto di lavoro dipendente a tempo determinato, stipulato dall'Istante con l'Università) in costanza di un rapporto di lavoro dipendente, non sono riconducibili a una borsa di studio. I medesimi emolumenti non possono, pertanto, ricadere nell'ambito applicativo dell'articolo 50 (redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente), comma 1, lettera c), del TUIR.

L'intero reddito in esame (sia gli emolumenti provenienti dall'UE che *l'addendum* erogato dalla Università tedesca) deve essere inquadrato tra i redditi di

lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, del citato Testo Unico. Ne consegue l'impossibilità di applicare in Italia il regime di esenzione da imposizione previsto per talune borse di studio.

Tanto chiarito sotto il profilo della normativa italiana, occorre, tuttavia, considerare le disposizioni internazionali contenute in accordi conclusi dall'Italia con Stati o territori esteri. Il principio della prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno è, di fatti, pacificamente riconosciuto nell'ordinamento italiano e, in ambito tributario, è sancito dall'articolo 169 del TUIR e dall'articolo 75 del D.P.R. n. 600 del 1973, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale. Nel caso in esame, si fa specifico riferimento al citato Trattato tra l'Italia e la Germania per evitare le doppie imposizioni, il cui articolo 21, invocato dall'Istante, prevede che *"una persona fisica che, su invito sia di uno Stato contraente che di un'università (...) soggiorna in tale Stato contraente per un periodo non superiore a due anni al solo scopo di insegnare, di tenere dei corsi o di svolgere ricerche (...) e che è un residente dell'altro Stato contraente o lo era immediatamente prima di soggiornare nel primo Stato, è esente da imposta in quest'ultimo Stato, relativamente alle remunerazioni che percepisce per tali attività, a condizione che tali remunerazioni provengano da fonti situate al di fuori di detto Stato"*. Al riguardo, esaminato il significato letterale della disposizione normativa convenzionale, si rileva come la stessa, recando la locuzione *"soggiorna in tale Stato contraente per un periodo non superiore a due anni"* renda implicita la conseguenza che la non imponibilità, nello Stato di soggiorno del ricercatore (nella fattispecie in esame in Germania), delle remunerazioni sia limitata ad un periodo di soggiorno non superiore ai due anni.

Si rileva che, ove il legislatore avesse voluto attribuire alla predetta norma il significato di consentire la non imponibilità del reddito in esame per più periodi di due anni ciascuno, la locuzione "per un periodo non superiore a due anni" sarebbe stata sostituita con "periodi non superiori a due anni". La finalità della predetta norma convenzionale è, infatti, quella di agevolare i professori o ricercatori che soggiornano per un periodo limitato di tempo in uno Stato per svolgervi l'attività di insegnamento o ricerca. Se tale soggiorno si prolunga, per un periodo superiore ai due anni, per svolgere un'attività di ricerca alle dipendenze della stessa Università, sia pure regolata da due diversi contratti, il non assoggettamento ad imposizione degli emolumenti in trattazione nello Stato di soggiorno del Contribuente tradirebbe le finalità della citata norma convenzionale.

Per le suddette ragioni si ritiene che, nella fattispecie in esame, avendo il Contribuente dichiarato di essere rientrato in Germania nel mese di settembre 2021, ove era già legato da un rapporto di impiego, come assistente di ricerca post dottorato a tempo pieno, con l'Università tedesca, e nel presupposto del prolungamento di tale soggiorno sino al 29 febbraio 2024, la potestà impositiva tedesca sugli emolumenti erogati al Contribuente dalla citata Università, nel periodo 1° marzo 2022 - 29 febbraio 2024, non verrà limitata dalle norme contenute nell'articolo 21 del suddetto Trattato internazionale. Da ciò consegue, pertanto, che, nel presupposto di una residenza fiscale italiana dell'Istante e dello svolgimento dell'attività lavorativa in questione sul territorio tedesco per tutto il periodo 1° marzo 2022 - 29 febbraio 2024, l'intero reddito in esame (comprensivo sia della quota parte finanziata dall'UE che dell'*addendum* erogato dalla Università tedesca) dovrà essere assoggettato ad imposizione concorrente in Italia (Stato

di residenza del Contribuente) e Germania (Stato di svolgimento dell'attività lavorativa), ai sensi dell'articolo 15 (lavoro subordinato), paragrafo 1, della suddetta Convenzione. La conseguente doppia imposizione dovrà essere eliminata in Italia (Stato di residenza del Contribuente) mediante la concessione del credito d'imposta, previsto dall'articolo 24, paragrafo 2. a), della Convenzione tra l'Italia e la Germania per evitare le doppie imposizioni, con le modalità stabilite dall'articolo 165 del TUIR.

(firmato digitalmente)