

Risposta n. 32/2025

OGGETTO: Tassazione dei redditi da lavoro dipendente erogati da fondi pubblici tedeschi – Articolo 19 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Germania

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

QUESITO

Alfa (di seguito anche l'"Istante") è registrato in Germania sotto forma di associazione delle università tedesche e delle comunità studentesche.

La sua missione istituzionale è promuovere la mobilità di studenti e ricercatori, supportare l'internazionalizzazione delle università tedesche e rafforzare la lingua tedesca all'estero. L'associazione sostiene altresì i Paesi del Sud del mondo nella costruzione e nel miglioramento dei loro sistemi di istruzione superiore e fornisce consulenza ai *decision-makers* istituzionali in materia di istruzione, scienza estera e politica di sviluppo.

Alfa conta più di cinquanta uffici in circa cinquanta Paesi fuori dalla Germania, con l'obiettivo di fornire informazioni e consulenza sulle opportunità di studio e ricerca, nonché sulle borse di studio offerte dal sistema universitario tedesco. Tra questi, nel _____, è stato costituito il Centro Alfa Italia (in breve, anche "Alfa Italia") nell'ambito di un'iniziativa congiunta con l'Università _____, che si inserisce nel contesto di un Protocollo di cooperazione culturale tra Italia e Germania del 24 aprile 2002, volto a sviluppare un programma di cooperazione a livello universitario tra i due Paesi, aggiornando le modalità di riconoscimento reciproco dei titoli di studio conseguiti, impegnandosi a promuovere le rispettive lingue e culture e finanziando borse di studio.

In particolare, Alfa veniva espressamente assunto come ente di riferimento per l'organizzazione e la determinazione del valore delle borse di studio da erogare ai borsisti italiani che si rechino in Germania ai sensi dell'Allegato XXX al citato Protocollo di cooperazione culturale, secondo cui "...". L'Istante riferisce che attualmente, grazie al proprio lavoro, in Italia sono presenti n dottorati e n assistentati di lingua.

Nel riportare quanto previsto dallo Statuto, Alfa afferma di perseguire direttamente ed esclusivamente finalità di pubblica utilità consistenti nella promozione ideale e finanziaria della cooperazione universitaria, nonché della mobilità accademica e studentesca, senza scopo di lucro. L'accesso alla compagine sociale è riservato esclusivamente alle università tedesche e ai corrispondenti organismi studenteschi. L'Istante riferisce, altresì, la composizione degli organi amministrativi e decisionali ed evidenzia i principi di democraticità alla base dell'associazione.

Quanto alle modalità di finanziamento, l'Istante fa riferimento ai dati contenuti nel sito internet dell'associazione e nell'ultimo report annuale disponibile, da cui si evince

che Alfa è finanziato principalmente da enti e organismi della Repubblica Federale tedesca e dall'Unione Europea. I fondi per il finanziamento dei Centri come Alfa Italia, in particolare, sono elargiti esclusivamente dal Ministero federale dell'Istruzione e della Ricerca tedesco (*Bundesministerium für Bildung und Forschung*).

In tale contesto, Alfa Italia opera come sostituto d'imposta a titolo volontario per il personale dipendente della propria sede italiana.

Dal _____ 20XX al _____ 20YY, la Sig.ra Beta, cittadina tedesca e _____, ha lavorato come direttrice di Alfa Italia con un contratto di lavoro dipendente, subendo mensilmente le ritenute fiscali italiane operate dall'Istante in qualità di sostituto d'imposta.

Al fine di individuare le norme tributarie potenzialmente applicabili al caso in questione, l'Istante fa riferimento *i)* all'articolo 3 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito "TUIR") e *ii)* all'articolo 19 della Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Repubblica Federale di Germania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e prevenire le evasioni fiscali, con protocollo, stipulata a Bonn il 18 ottobre 1989 e ratificata con legge 24 novembre 1992, n. 459 (di seguito la "Convenzione" o il "Trattato").

Con riferimento a tale ultima disposizione, il Protocollo della Convenzione, al paragrafo 14, lettere c), punto ii), e d), estende il trattamento speciale previsto dal paragrafo 1 dell'articolo 19 del Trattato anche alle remunerazioni pagate ai cittadini tedeschi che svolgono la propria attività presso "*istituzioni culturali tedesche o istituti scolastici*", nella misura in cui dette remunerazioni provengano da fondi pubblici

tedeschi e a condizione che le stesse siano assoggettate ad imposta nella Repubblica Federale di Germania.

Tanto premesso, l'Istante espone i seguenti dubbi interpretativi:

1) se Alfa sia da ricomprendere nel novero delle istituzioni culturali tedesche in Italia per le quali è applicabile il Protocollo della Convenzione, paragrafo 14, lettere c), punto ii), e d), in connessione con l'articolo 19, paragrafo 1, lettera a), della medesima Convenzione (**Quesito 1**);

2) in caso di risposta positiva al **Quesito 1**, se Alfa Italia possa legittimamente astenersi dall'applicare le ritenute fiscali alla Sig.ra Beta (**Quesito 2**);

3) in caso di risposta positiva al **Quesito 1**, se la Sig.ra Beta possa legittimamente richiedere il rimborso delle ritenute fiscali applicate sul suo reddito o se vi debba provvedere Alfa Italia (**Quesito 3**);

4) qualora la scrivente non ravvisi la propria competenza in merito alla valutazione di cui al **Quesito 1**, se si possano dare comunque risposte positive ai Quesiti 2) e 3), sottoposte alla condizione che Alfa sia riconosciuto dall'Amministrazione competente come ente da ricomprendere nel novero delle istituzioni culturali tedesche in Italia per le quali è applicabile il Protocollo della Convenzione, paragrafo 14, lettere c), punto ii) e d), in connessione con l'articolo 19, paragrafo 1, lettera a), della medesima Convenzione (**Quesito 4**).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante richiama innanzitutto quanto disposto dall'articolo 19 della Convenzione, che riconosce potestà impositiva allo Stato della fonte (nella fattispecie in

esame, Germania) nel caso in cui il reddito *i*) venga erogato da uno Stato (*i.e.* Germania), dalle sue suddivisioni politiche o amministrative o da un suo ente locale e *ii*) rappresenti il corrispettivo di servizi resi a uno Stato (*i.e.* Germania), alle sue suddivisioni politiche o amministrative o a un ente locale.

In una simile circostanza, rileva l'Istante, indipendentemente dal luogo di svolgimento della prestazione lavorativa, le remunerazioni sono imponibili solo nello Stato che direttamente, o per il tramite delle sue suddivisioni politiche o amministrative o di un suo ente locale, eroga il reddito.

Per quanto di interesse in questa sede, Alfa richiama il paragrafo 14, lettere c), punto ii), e d), del Protocollo della Convenzione (di seguito, "Protocollo"), il quale estende il trattamento anzidetto anche alle remunerazioni pagate a cittadini tedeschi che svolgono la propria attività presso "*istituzioni culturali tedesche o istituti scolastici*", nella misura in cui *i*) dette remunerazioni provengano da fondi pubblici tedeschi e *ii*) a condizione che le stesse siano assoggettate ad imposta nella Repubblica Federale di Germania. In applicazione delle citate disposizioni convenzionali, l'Istante ritiene che il reddito di lavoro dipendente percepito dalla Sig.ra Beta, soddisfacendo i requisiti *sub i*) e *ii*), debba essere assoggettato a imposizione esclusiva in Germania - e non nel Paese in cui l'attività di lavoro dipendente viene svolta.

In particolare, in relazione al **Quesito 1**, l'Istante ritiene che Alfa Italia debba essere considerato un'istituzione culturale tedesca in Italia e che, quindi, rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 19, paragrafo 1, della Convenzione secondo quanto previsto dal Protocollo.

A sostegno della propria tesi, l'Istante afferma che Alfa Italia è bilateralmente riconosciuto come istituzione tedesca di cultura e ricerca in Italia, poiché nel corso della propria storia e delle proprie attività Alfa ha svolto il ruolo di interlocutore qualificato in accordi sovranazionali di primissimo piano, come si evince dal citato Protocollo di cooperazione culturale tra Italia e Germania.

Oltre a ciò, l'Istante sottolinea che Alfa Italia è elencato nella pagina Web dell'Ambasciata Tedesca a _____ contenente la "*Lista delle istituzioni tedesche di cultura e ricerca in Italia*" a dimostrazione della posizione ufficiale tedesca circa il riconoscimento di Alfa come istituzione culturale cui applicare le norme convenzionali.

Infine, l'Istante osserva l'assenza nel testo della Convenzione di un'elencazione di istituzioni culturali, nonché di un riferimento alle istituzioni culturali riconosciute (per esempio, non menziona le istituzioni culturali elencate nell'Accordo culturale tra Italia e Germania dell'8 febbraio 1956). A parere dell'Istante, dunque, la formulazione usata dalla Convenzione è volutamente "neutra" nell'intento di non restringere il perimetro applicativo allo *status quo*. Infatti, il Protocollo prevede specificamente che "*le autorità competenti degli Stati contraenti possono estendere le disposizioni dell'articolo ai dipendenti di altre analoghe organizzazioni*".

Alla luce delle caratteristiche sopra evidenziate, l'Istante ritiene che Alfa Italia possa qualificarsi come "*istituzione culturale tedesca in Italia*" e che, in quanto tale, ai propri dipendenti sia applicabile la disciplina prevista dall'articolo 19 della Convenzione, così come estesa dal Protocollo della stessa.

Rispondendo positivamente al **Quesito 1**, con riguardo al **Quesito 2**, l'Istante ritiene che Alfa Italia possa legittimamente astenersi dall'applicare le ritenute fiscali

alla Sig.ra Beta, sussistendo tutte le condizioni previste dall'articolo 19, paragrafo 1, lettera a), della Convenzione, secondo l'estensione operata dal Protocollo, al paragrafo 14, lettera c), punto ii), e lettera d). A supporto, richiama la risposta ad interpello 20 gennaio 2023, n. 113.

In ordine al **Quesito 3**, l'Istante ritiene che la Sig.ra Beta sia il soggetto titolato a chiedere il rimborso delle ritenute fiscali applicate sul suo reddito - e non Alfa Italia - ai sensi dell'articolo 38, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, entro 48 mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata. L'Istante sottolinea che la propria soluzione è conforme a quanto espresso dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello 16 luglio 2019 n. 246, ancorché con riferimento alle pensioni.

Infine, in ordine al **Quesito 4**, l'Istante ritiene che, anche laddove la scrivente non si ritenesse competente a rispondere al **Quesito 1**, le risposte ai **Quesiti 2 e 3** debbano essere quelle espresse.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che 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 della concreta attuazione del contenuto.

Con riferimento al **Quesito 1** si rileva che l'istituto dell'interpello è disciplinato dall'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 (c.d. "Statuto del Contribuente"), secondo cui il contribuente può interpellare l'Amministrazione finanziaria in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie, qualora vi siano condizioni di obiettiva incertezza sulla

corretta interpretazione di tali disposizioni o sulla corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle norme fiscali applicabili alle medesime (cfr. circolare 9/E/2016, a seguire, solo "circolare"). Infatti, ai sensi del comma 1 lettera a) dell'articolo 11 dello Statuto: *"Il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a: a) l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza (...)".* L'interpello, pertanto, si propone come strumento di dialogo con il contribuente volto a chiarire un dubbio interpretativo che determini incertezza nella concreta applicazione di disposizioni dell'ordinamento tributario.

Ciò posto, si osserva che il quesito sollevato dall'Istante non riguarda l'interpretazione di una disposizione fiscale. Il **Quesito 1** è, quindi, inammissibile, nella misura in cui non è riconducibile alle finalità di chiarimento dei dubbi interpretativi espressamente individuate dallo Statuto del Contribuente, ma è volto a una finalità ulteriore ed estranea all'istituto, richiedendo un parere tecnico e pratico circa la qualifica di Alfa Italia come *"istituzione culturale tedesca"*.

Ne deriva, pertanto, che - come rilevato in via preliminare - nella redazione del parere afferente ai successivi quesiti, la qualifica di Alfa Italia come istituzione culturale tedesca in Italia, resa dall'Istante, è assunta acriticamente.

In risposta al **Quesito 2**, occorre premettere che, come rilevato dall'Istante, ai fini della normativa interna, viene in rilievo l'articolo 3, comma 1, del TUIR, secondo cui *"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".

Pertanto, i soggetti residenti sono assoggettati a imposizione sui redditi ovunque prodotti (c.d. "*worldwide taxation principle*"), mentre i non residenti sono soggetti a imposizione sui soli redditi che si considerano prodotti in Italia ai sensi dell'articolo 23 del TUIR. Nello specifico, il comma 1, lettera c) della norma da ultimo citata stabilisce che si considerano prodotti in Italia i redditi da lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato.

La normativa italiana, tuttavia, deve essere coordinata con le disposizioni internazionali contenute in accordi conclusi dall'Italia con gli Stati esteri. Il principio della prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno è, difatti, pacificamente riconosciuto nell'ordinamento italiano e, in ambito tributario, è sancito dall'articolo 169 del TUIR e dall'articolo 75 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale.

Nel caso in esame, si fa specifico riferimento alle disposizioni contenute nella citata Convenzione internazionale.

Sul punto, si osserva che l'articolo 19 (Funzioni pubbliche), paragrafo 1, lettera a), stabilisce che "*le remunerazioni diverse dalle pensioni, pagate da uno Stato contraente, da un Land, da una loro suddivisione politica o amministrativa o ente locale ad una persona fisica, in corrispettivo di servizi resi a detto Stato, a detto Land o a detta suddivisione od ente locale, sono imponibili soltanto in questo Stato*".

Inoltre, il menzionato Protocollo, all'articolo 14, lettera c), punto ii), prevede che le disposizioni dell'articolo 19 della Convenzione "*si applicano altresì alle*

remunerazioni pagate alle persone che hanno la nazionalità tedesca (ancorché posseggano anche la nazionalità italiana) e che svolgono la propria attività, presso istituzioni culturali tedesche o istituti scolastici, nella misura in cui dette remunerazioni provengano da fondi pubblici tedeschi ed a condizione che le stesse siano assoggettate ad imposta nella Repubblica Federale di Germania".

La portata di tale previsione viene limitata dalla lettera b) del citato paragrafo 1 dell'articolo 19 della Convenzione, che prevede la tassazione esclusiva delle suddette remunerazioni nello Stato di residenza del lavoratore dipendente, qualora l'attività lavorativa sia ivi svolta ed il beneficiario di tali redditi:

- abbia la nazionalità dello Stato di residenza senza possedere, al contempo, la nazionalità dello Stato della fonte;
- oppure, senza possedere la nazionalità dello Stato della fonte, era già residente dello Stato di svolgimento dell'attività lavorativa prima di svolgere la stessa.

Con riferimento al caso di specie, nell'assunto non verificabile in questa sede e qui assunto acriticamente che Alfa Italia sia un'istituzione culturale rientrante nell'ambito di applicazione del citato Protocollo, si ritiene che il reddito erogato alla Sig.ra Beta, a fronte dell'attività di lavoro dalla stessa svolta alle dipendenze di Alfa Italia e finanziato da fondi pubblici tedeschi, rientri nell'ambito applicativo dell'articolo 19, paragrafo 1, lettera a), del citato Trattato internazionale.

Si evidenzia, infatti, che al reddito in esame, sulla base delle dichiarazioni rese in istanza, non risultano applicabili le disposizioni contenute nel paragrafo 1 lettera b) della Convenzione, in quanto la Sig.ra Beta è in possesso della cittadinanza tedesca.

L'applicazione dell'articolo 19 del Trattato è subordinata all'ulteriore condizione prevista dal Protocollo, anche questa assunta acriticamente, che le remunerazioni siano assoggettate a imposizione in Germania.

Da quanto precede, si ritiene che Alfa Italia possa legittimamente astenersi dall'applicare le ritenute fiscali alla Sig.ra Beta. D'altronde, come più volte chiarito dall'Amministrazione Finanziaria (*inter alia* con le Risoluzioni 12 luglio 2006, n. 86; 3 maggio 2005, n. 56, 24 settembre 2003, n. 183; 24 maggio 2000, n. 68; 10 giugno 1999, n. 95), i sostituti d'imposta possono applicare direttamente, sotto la propria responsabilità, l'esenzione o le minori aliquote convenzionali previa presentazione, da parte dei beneficiari del reddito, della documentazione idonea a dimostrare l'effettivo possesso di tutti i requisiti previsti dalla Convenzione.

Con riguardo al **Quesito 3**, si rileva che l'imposta italiana trattenuta da Alfa Italia può essere chiesta a rimborso dalla percipiente ai sensi dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Il **Quesito 4** formulato dall'Istante è da ritenersi assorbito dalle risposte fornite in relazione ai quesiti precedenti.

**firma su delega del Direttore centrale
Delega n. 7692 del 31 maggio 2024**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**