

Risposta n. 97/2025

OGGETTO: tassazione del finanziamento per attività di ricerca erogato da un'Università Ceca; Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Repubblica Ceca

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

QUESITO

Il Contribuente (di seguito, anche "Istante"), di nazionalità ceca, riferisce di essersi candidato, nel settembre dell'anno n , per il conseguimento della borsa di ricerca di post-dottorato europeo dell'ente Alfa (a seguire, "borsa di ricerca Alfa"), all'interno del programma Beta.

L'Istante rappresenta che la sua candidatura comprendeva un progetto di ricerca della durata di due anni, preparato con un professore dell'Università italiana di Gamma (di seguito, "Università Italiana"); tale istituto avrebbe dato il suo benestare ad ospitare il Contribuente durante l'esecuzione del progetto.

In conformità all'accordo relativo alla borsa di ricerca Alfa, un progetto dichiarato idoneo, in quanto valutato con un punteggio maggiore di 70, non sempre risulta vincitore, considerato che l'ente Alfa non dispone dei fondi sufficienti a finanziare tutti i progetti idonei.

Dai risultati della borsa di ricerca Alfa pubblicati a febbraio dell'anno $n+1$, l'Istante avrebbe totalizzato un punteggio di 78 su 100, classificandosi tra gli idonei non vincitori della borsa di ricerca post-dottorato.

Il Contribuente afferma, poi, che i progetti dichiarati idonei, ma non vincitori possono essere finanziati dai fondi dei Ministeri dei singoli Paesi.

In particolare, il Ministero dell'Educazione, Gioventù e Sport della Repubblica Ceca (a seguire, "Ministero Ceco") disporrebbe di fondi provenienti principalmente dall'Unione Europea e dalla SR - legati alla Repubblica Slovacca -, per finanziare i progetti che, pur avendo ottenuto un punteggio superiore a 70, non sono risultati vincitori della borsa di ricerca Alfa.

Il finanziamento dal Ministero Ceco, parte del Programma Delta e denominato "Accordo Delta", permetterebbe ai ricercatori di realizzare il progetto: (i) come presentato inizialmente, senza modifiche ulteriori; (ii) nel Paese in cui era previsto si svolgesse; (iii) con un *budget* equiparabile a quello finanziato dall'Unione Europea.

L'Istante riferisce che la richiesta di finanziamento del progetto deve essere presentata tramite un'Università o un altro ente ceco.

Il Contribuente ha, quindi, presentato istanza di finanziamento del suo progetto al Ministero Ceco tramite l'Università della città ceca di Epsilon (a seguire, "Università

Ceca"), a luglio dell'anno $n+1$. A settembre dell'anno $n+1$, l'autorità ceca ha accettato di finanziare il progetto di post-dottorato del Contribuente.

L'Istante delinea, quindi, i caratteri dell'attività di ricerca.

Il post-dottorato, con inizio dal 1° dicembre dell'anno $n+1$, ha una durata di due anni e luogo di svolgimento in Italia, presso l'Università Italiana.

Durante tutta la durata del progetto, il datore di lavoro dell'Istante sarà l'Università Ceca, che verserà al Contribuente il finanziamento. L'Università Italiana, al contrario, non sarà il datore di lavoro dell'Istante e la sua partecipazione al progetto sarà regolata attraverso un *memorandum* sulla cooperazione con l'Università Ceca, che permetterà al Contribuente di svolgere l'attività di post-dottorato presso l'istituto italiano durante tutta la durata del progetto.

Nel corso del periodo di ricerca, l'Istante avrà il suo domicilio nella città di Zeta, manifestando in sede di istanza altresì la possibilità di trasferirvi la sua residenza per ragioni burocratiche o personali.

Con riferimento all'assicurazione sociale e all'assistenza sanitaria, il Contribuente sottolinea che la durata prevista dell'attività di post-dottorato non supererà i due anni, che il suo datore di lavoro sarà ceco e che il luogo di lavoro sarà in Italia.

Considerate tali circostanze, l'Istante ritiene di poter essere qualificato come lavoratore distaccato, a mente dell'articolo 12 del Regolamento (CE) del 29 aprile 2004, n. 883 e, pertanto, che i contributi per l'assicurazione sociale e l'assistenza sanitaria debbano essere versati agli enti preposti della Repubblica Ceca.

Inoltre, il Contribuente produrrà alle autorità competenti italiane le certificazioni europee "A1" e "S1", al fine, rispettivamente, di accedere all'assistenza sanitaria in Italia e di certificare i versamenti dei contributi previdenziali nella Repubblica Ceca.

Ciò posto, il Contribuente interroga la scrivente su quale sia il corretto trattamento fiscale del finanziamento erogato tramite l'Accordo Delta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento alla sua residenza fiscale, l'Istante reputa che, considerata la durata biennale del post-dottorato e che fisserà il domicilio e trasferirà eventualmente la residenza in Italia, nel caso di specie dovrebbe considerarsi fiscalmente residente in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (a seguire, "TUIR"). Tenuto conto della residenza fiscale in Italia, per quanto attiene al trattamento fiscale della borsa di studio, l'Istante afferma che tali emolumenti siano esenti da IRPEF. A sostegno della sua tesi, cita le disposizioni della normativa italiana e la prassi dell'Amministrazione finanziaria relative al trattamento fiscale degli assegni per attività di ricerca. In particolare, ad avviso del Contribuente, la borsa di studio sarebbe assimilabile alla borsa di ricerca Alfa dell'Unione Europea ed agli assegni di ricerca italiani.

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 27 luglio 2000, n. 212 (cfr. circolare del 1° aprile 2016, n. 9/E); pertanto, il seguente parere si basa sui fatti e sui dati così come prospettati in sede di istanza, fermo restando l'ordinario potere di verifica e di accertamento in capo all'Amministrazione finanziaria.

Preme, tuttavia, precisare che, a seguito delle modifiche apportate dal decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, in vigore dal 1° gennaio 2024, ai fini delle imposte sui redditi, sono considerate residenti in Italia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del TUIR, *"le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti."*

Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente".

Per i periodi d'imposta precedenti, continua ad applicarsi la normativa previgente, che al comma 2 statuisce che: *"Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile"*.

Le condizioni appena indicate, sia del testo di legge vigente che della sua precedente formulazione, sono fra loro alternative; pertanto, la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia fiscalmente residente in Italia.

Resta ferma l'applicazione delle disposizioni internazionali (nel caso di specie, la Convenzione Italia - Repubblica Ceca, firmata a Praga il 5 maggio 1981 e ratificata con legge 2 maggio 1983, n. 303: di seguito, anche, "Trattato" o "Convenzione") nei casi in cui occorra risolvere eventuali conflitti di residenza.

Tanto premesso, con il quesito sottoposto alla scrivente, il Contribuente chiede quale sia il trattamento fiscale riservato al finanziamento erogatogli dal Ministero Ceco tramite l'Università Ceca per l'attività di ricerca svolta presso l'Università di Gamma.

Con riferimento al regime fiscale previsto per le borse di studio, si osserva, in linea generale, che tali emolumenti costituiscono redditi imponibili rientranti nella categoria dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 50, comma primo, lettera c), del TUIR.

Tuttavia, al fine di valorizzare l'attività di studio, di ricerca o di formazione professionale, il legislatore ha previsto un catalogo di borse di studio esenti da tassazione IRPEF.

Nel caso di specie, gli emolumenti erogati all'Istante dall'Università Ceca non si qualificano come borsa di studio né, di conseguenza, possono beneficiare dell'esenzione da imposta prevista per talune categorie di borse di studio.

Il finanziamento in esame è, infatti, versato in costanza di un rapporto di lavoro dipendente tra l'Istante e l'Università Ceca e, pertanto, non può ricadere nell'ambito applicativo dell'articolo 50, comma 1, lettera c), del TUIR, quale reddito assimilato a quello di lavoro dipendente; deve, invece, essere inquadrato tra i redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, del TUIR (cfr. Risposta ad interpello n. 56/2023).

La sussistenza del rapporto di lavoro dipendente tra le parti coinvolte si evince, in particolare, dal paragrafo 4.1 del programma dell'Accordo Delta (allegato all'istanza), dove è indicato che: "*The researcher must be an employee of the applicant/recipient for the entire duration of the mobility*" (sottolineatura aggiunta), individuando così l'Istante quale lavoratore dipendente dell'Università Ceca, che ha proposto domanda di ottenimento del finanziamento.

Chiarita la normativa nazionale sul tema, occorre, tuttavia, considerare le disposizioni internazionali contenute in accordi conclusi dall'Italia con gli Stati esteri.

Il principio della prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno è, infatti, riconosciuto nel diritto tributario dall'articolo 169 del TUIR e dall'articolo 75 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché affermato dalla giurisprudenza costituzionale.

In particolare, viene in rilievo la Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia (luogo di trasferimento e di svolgimento dell'attività di ricerca) e la Repubblica Ceca (Paese di residenza attuale, secondo quanto dichiarato in istanza, e di stabilimento del soggetto che corrisponde il pagamento), che prevede una disciplina *ad hoc* per chi svolge attività di ricerca in uno Stato contraente e vi si trasferisce a tale scopo.

L'articolo 20 del Trattato statuisce, infatti, che: "*I professori o gli insegnanti i quali soggiornano temporaneamente in uno Stato contraente, per un periodo non superiore a due anni, allo scopo di insegnare o di effettuare ricerche scientifiche presso un'università, collegio, scuola od altro istituto di insegnamento non avente fini di lucro, e che sono, o che erano immediatamente prima di tale soggiorno, residenti nell'altro Stato contraente, saranno esentati da imposta nel detto primo Stato contraente per le remunerazioni derivanti dall'attività di insegnamento o di ricerca*".

In applicazione della norma convenzionale citata, gli emolumenti percepiti dall'Istante grazie all'Accordo Delta non sono soggetti a imposizione in Italia, tenuto conto della durata biennale del periodo di ricerca, limite temporale espressamente previsto, peraltro, dal *Memorandum of Understanding* tra l'Università Ceca e l'Università di Gamma (1 dicembre $n+1$ - 30 novembre $n+3$) e tenuto conto che lo stesso Contribuente dichiara che sarà presente in Italia "*per due anni interi*" ovvero "*durante tutta la durata del post-dottorato*".

Per completezza, si osserva che, per quanto attiene ai riferimenti svolti in sede di istanza al trattamento previdenziale e sanitario riservato alla posizione dell'Istante, la funzione dell'interpello ordinario è dirimere dubbi interpretativi sulla corretta applicazione di norme tributarie. Esula, pertanto, dalla competenza della scrivente qualunque valutazione sulla normativa di natura previdenziale o inerente all'assistenza sanitaria.

**firma su delega del Direttore Centrale
Grandi contribuenti e internazionale
Delega n. 9133 del 18 settembre 2023**

**IL CAPO SETTORE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**