



Roma, 8 agosto 2008

*Direzione Centrale Normativa e
Contenzioso*

OGGETTO: *Interpello ai sensi dell'articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Trattamento fiscale ai fini IRPEF-IRAP delle borse di studio erogate a cittadini stranieri in forza di accordi internazionali – art. 3, comma 3, lett. d-ter) del TUIR*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 3, comma 3, lett. *d-ter)* del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), è stato esposto il seguente

QUESITO

In attuazione dei protocolli esecutivi relativi ad accordi culturali bilaterali stipulati dal Governo italiano con alcuni Paesi europei (Francia, Regno Unito, Irlanda, Belgio, Germania, Austria, Spagna), che prevedono un programma di scambio di assistenti di lingua, codesto Ministero corrisponde mensilmente delle borse di studio a cittadini stranieri.

Più precisamente, l'istante fa presente che il suddetto programma ha l'obiettivo di diffondere tra i giovani studenti una migliore conoscenza delle reciproche lingue e culture e di contribuire alla formazione dei relativi futuri docenti. Tale programma concerne cittadini stranieri laureandi o laureati in lingua e letteratura italiana, che si impegnano ad assistere i docenti titolari della scuola di assegnazione per un periodo di sole 12 ore settimanali, dedicando la maggior parte del tempo a loro disposizione allo studio della lingua italiana attraverso la frequenza di corsi presso le Università italiane riconosciuti dalle Università di appartenenza.

In relazione a tale fattispecie, codesto Ministero ha chiesto di conoscere il parere della scrivente in ordine al trattamento fiscale, ai fini IRPEF ed IRAP, cui assoggettare le summenzionate somme erogate agli assistenti di lingua straniera.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In ordine alla fattispecie rappresentata, codesto Ministero ritiene che le somme erogate agli assistenti di lingua, di circa 700 euro mensili per un periodo massimo di 8 mesi, siano del tutto assimilabili a borse di studio, atteso che l'attività dagli stessi svolta non costituisce un rapporto di lavoro, né configura alcun vincolo di subordinazione ed è finalizzata al perfezionamento della conoscenza della lingua e della cultura italiana.

Pertanto, l'istante ritiene che le somme in argomento non siano assoggettabili ad imposta sul reddito delle persone fisiche, atteso che rientrano nella previsione normativa di cui alla lettera *d-ter*), del comma 3, dell'articolo 3 del TUIR, introdotta dal comma 336 dell'articolo 1 della legge del 27 dicembre 2006, n. 296 (*legge finanziaria 2007*).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si osserva che, come già chiarito nella circolare del 23 dicembre 1997, n. 326/E, "*per la nozione di borsa di studio si deve far riferimento alle erogazioni attribuite a soggetti, anche non studenti, per sostenere l'attività di studio o di ricerca scientifica, di specializzazione, eccetera.*". Nel caso in esame, le erogazioni in questione sono corrisposte al fine di sostenere lo studio della lingua e della letteratura italiana; conseguentemente, anche se corrisposte a stranieri già laureati, le stesse sono assimilabili alle borse di studio.

Ciò premesso, si evidenzia che le Convenzioni per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito stipulate con i Paesi europei

menzionati nell'istanza prevedono che le somme ricevute da "studenti e apprendisti" nello Stato della fonte (Italia) sono assoggettate a tassazione esclusiva nello Stato di residenza del percettore, a condizione che:

- lo studente o apprendista sia residente dell'altro Stato contraente o lo sia stato prima di trasferirsi per motivi di studio o per completare la propria formazione professionale;
- le somme gli siano corrisposte per sopperire alle spese di mantenimento, d'istruzione o formazione professionale;
- le stesse provengano da fonti situate fuori dallo Stato in cui egli soggiorna per motivi di studio o formazione professionale.

Come chiarito dalla scrivente nella risoluzione 7 maggio 2001, n. 59, la condizione da ultimo citata risulta verificata nel caso in cui le somme siano corrisposte a borsisti e ricercatori non residenti utilizzando fondi messi a disposizione da enti o soggetti non residenti nello Stato ospitante, pur essendo materialmente corrisposti da un soggetto residente.

Nel caso di specie, le borse di studio in questione sono corrisposte a cittadini stranieri, in forza di accordi culturali con altri Paesi, ratificati con legge, che prevedono l'attuazione su base annuale di scambi di assistenti di lingue straniere. I compensi dovuti agli assistenti di lingua straniera sono finanziati principalmente da codesto Ministero ed erogati dalla scuola di assegnazione. In aggiunta al contributo ministeriale è prevista una modesta integrazione economica a carico delle istituzioni scolastiche assegnatarie.

Non risulta, pertanto, verificata nel caso di specie la condizione, prevista dalle norme convenzionali ai fini dell'esenzione, della provenienza da fonti estere delle somme erogate dallo Stato ospitante. Ne discende che, nella fattispecie in esame, le borse di studio in argomento sono assoggettabili a tassazione anche in Italia.

Va peraltro ricordato che, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, lettera *d-ter*), del TUIR (disposizione introdotta dal comma 336, dell'articolo 1, della legge 27 dicembre 2006, n. 296) sono in ogni caso escluse dalla base imponibile "le

somme corrisposte a titolo di borsa di studio dal Governo italiano a cittadini stranieri in forza di accordi e intese internazionali”.

Per quanto concerne la condizione prevista dal citato articolo 3 del TUIR, secondo la quale, ai fini della non imponibilità, è richiesto che le borse di studio siano “*corrisposte*” dal Governo italiano, si ritiene che la stessa vada interpretata nel senso che la concessione delle borse di studio deve discendere da un’espressa volontà governativa e che le borse devono essere finanziate, direttamente o indirettamente, dai ministeri o altri organi del Governo italiano, utilizzando le risorse economiche dallo stesso Governo identificate.

Non assume rilievo, ai fini del beneficio fiscale in argomento, il fatto che le borse di studio siano materialmente corrisposte da altri soggetti, nel caso in cui agiscano su disposizione e per conto di un organo del Governo italiano.

Tanto premesso, si ritiene che le borse di studio in questione possano beneficiare del regime di esclusione di cui alla lettera *d-ter*), del comma 3, dell’articolo 3, del TUIR, anche per la quota parte a carico delle istituzioni scolastiche assegnatarie.

In ordine al trattamento fiscale ai fini IRAP delle erogazioni di cui trattasi, si fa presente che l’art. 10-*bis*, comma 1, del D.Lgs. del 15 dicembre 1997 n. 446, nel disciplinare le modalità di determinazione della base imponibile ai fini IRAP delle amministrazioni pubbliche di cui all’art. 3, comma 1, lett. *e-bis*) del medesimo decreto, prevede che sono escluse dalla base imponibile le somme di cui all’art. 50 (già art. 47), comma 1, del TUIR esenti dall’imposta sul reddito delle persone fisiche e che sono in ogni caso escluse le borse di studio e gli altri interventi di sostegno erogati dalle regioni, dalle province autonome e dai relativi organismi regionali per il diritto allo studio universitario, nonché dalle università, ai sensi della legge 2 dicembre 1991, n. 390.

In forza della menzionata disposizione normativa, si ritiene che le somme in esame, in quanto assimilabili a borse di studio non assoggettabili all’imposta sul reddito del persone fisiche, devono essere considerate irrilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP di codesto Ministero.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.