

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

I redditi percepiti da studenti e tirocinanti in ambito internazionale

di **Ennio Vial**

Seminario di specializzazione

LA RIMOZIONE DELL'ERRORE FISCALE: LE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE E IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In questo intervento si analizza la **tassazione** dei **redditi percepiti da tirocinanti e/o studenti in ambito internazionale**.

Per quanto concerne la tassazione dei redditi percepiti, ad esempio, da uno **studente fiscalmente residente in Italia**, l'iter logico di ragionamento deve partire prima dall'analisi della **normativa nazionale** per poi analizzare eventuali **disposizioni convenzionali** di maggior favore.

Come noto, in base alla disciplina interna, le **borse di studio** percepite da soggetti **fiscalmente residenti in Italia** sono **imponibili** in base all'[articolo 50, comma 1, lett. c\), Tuir](#) che **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***”.

Il **reddito** proveniente dalla borsa di studio è equiparato ad un **reddito “assimilato”** quando il beneficiario **non è legato da un rapporto di lavoro dipendente** con il soggetto erogante, in quanto, **diversamente**, le somme si **cumulerebbero con gli altri emolumenti** corrisposti a titolo di lavoro dipendente.

L'Agenzia ha affrontato la questione nella risalente [risoluzione 95/E/2002](#), precisando che le borse di studio corrisposte ai “tirocinanti” danno origine a **redditi “assimilati”**, proprio in considerazione del fatto che i rapporti che i datori di lavoro pubblici e privati intrattengono con i soggetti ospitati **non costituiscono rapporti di lavoro**.

È necessario però a questo punto analizzare la **previsione convenzionale**.

Le somme percepite dagli **studenti** sono disciplinate dall'**articolo 20 del Modello Ocse 2017**.

L'articolo 20 prevede che *“Le somme che uno **studente**, un **apprendista**, il quale è, o era immediatamente prima di recarsi in uno Stato contraente, residente dell'altro Stato contraente e che soggiorna nel primo Stato al solo scopo di compiere i suoi studi o di attendere alla propria **formazione professionale**, riceve per sopperire alle spese di mantenimento, di istruzione o di formazione professionale, **non sono imponibili** in detto Stato, a condizione che tali somme provengano da fonti situate fuori di detto Stato”* (trad. non ufficiale).

La regola stabilita dall'**articolo 20** è relativa a somme ricevute da studenti o apprendisti per il loro mantenimento, studio o formazione professionale. Tutte queste somme, ricevute da fonti situate fuori dallo Stato in cui lo studente o apprendista si trova, sono **esenti da imposizione in detto Stato**.

Per fare un esempio, se **Tizio**, fiscalmente residente in Italia, **soggiorna nello Stato EE per un periodo di formazione e percepisce dall'Italia una “remunerazione”**, la stessa non è tassata nello Stato EE ma solo in Italia.

La logica è chiara. Se lo studente riceve una qualche forma di **sostentamento**, tale remunerazione avrà **due fondamentali caratteristiche**:

- sarà di ammontare ragionevolmente **esiguo**;
- si tratterà di somme che non provenendo da una fonte interna al secondo Stato, sono anche **difficili da monitorare**.

Non resta che scegliere la via dell'**esenzione**.

Interessanti spunti si apprendono poi dal Commentario 2017 all'articolo 20.

Il punto 3, in particolare, precisa come l'articolo riguardi solo **i pagamenti ricevuti ai fini del mantenimento del ricevente, della sua istruzione o formazione**.

Lo stesso **non si applica**, pertanto, ad un pagamento, o qualsiasi sua parte, relativo a **remunerazione** per dei servizi prestati dallo studente. Tali importi sono coperti dall'**articolo 15** (o dall'articolo 7 per i servizi indipendenti). Tuttavia, quando la formazione dello studente implica un'**esperienza di lavoro**, è necessario distinguere tra il pagamento per i servizi/lavori svolti e il pagamento per il mantenimento, per l'istruzione e la formazione.

L'**articolo 20**, inoltre, si applica solo ai **pagamenti derivanti da fonti esterne allo Stato** dove lo studente o l'apprendista è presente esclusivamente ai fini di istruzione o formazione. I pagamenti derivanti da **fonti all'interno di tale Stato rientrano**, al contrario, **nell'applicazione degli altri articoli della Convenzione**.

Il **commentario** propone il seguente esempio: se, durante la sua presenza nel primo Stato, lo

studente o l'apprendista rimane un **residente dell'altro Stato** ai sensi dell'**articolo 4**, i pagamenti come sovvenzioni o borse di studio che non rientrano in altre disposizioni della Convenzione (come ad esempio l'articolo 15) sono **tassabili** solo nel suo Stato di residenza ai sensi dell'**articolo 21, comma 1**.

Tra le riserve all'**articolo 20** evidenziamo:

- l'**Estonia** e la **Lettonia** che si riservano il diritto di modificare l'articolo per riferirsi a qualsiasi apprendista o tirocinante,
- il **Giappone**, che si riserva il diritto di limitare l'esenzione per un apprendista per il periodo di un anno,
- gli **Stati Uniti**, che si riservano il diritto di **concedere una esenzione limitata da tassazione sul reddito da servizi erogati da studenti e tirocinanti** (*business trainee*). Gli Stati Uniti si riservano anche di fornire una **definizione** di "*business trainee*".