

Risposta n. 460

OGGETTO: Trattamento fiscale applicabile agli emolumenti erogati dal sostituto di imposta italiano al proprio dipendente, residente in Svizzera - Articolo 17 del Tuir e articolo 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Svizzera

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

QUESITO

La Società *Istante*, residente in Italia, riferisce che un suo dipendente, cittadino italiano, assunto in Italia in data 21 gennaio 2013, a partire dal 1° agosto 2014 e fino al 1° ottobre 2019, ha svolto la propria attività lavorativa in regime di distacco internazionale presso la propria consociata svizzera.

L'*Istante* riferisce, inoltre, che il dipendente non è fiscalmente residente in Italia, risultando iscritto all'AIRE dal 28 febbraio 2012 e avendo, insieme alla sua famiglia, stabilito il proprio domicilio e la propria residenza ai sensi del codice civile in Svizzera, dove è assoggettato a tassazione su tutti i suoi redditi ovunque prodotti.

In data 1° ottobre 2019, il dipendente ha risolto per mutuo consenso il contratto di lavoro con l'*Istante*, sottoscrivendo un verbale di conciliazione in sede sindacale, per effetto del quale si è impegnato a corrispondere al dipendente, entro la fine del 2019, tra l'altro, i seguenti emolumenti:

- il trattamento di fine rapporto (TFR);
- una somma a titolo di incentivazione all'esodo, ai sensi dell'articolo 12, comma 4, lettera b), della legge 30 aprile 1969, n. 153, come modificato dall'articolo 6 del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314;
- una somma a titolo di corrispettivo per l'obbligo di non concorrenza.

Risultando il dipendente, al momento della risoluzione del rapporto di lavoro e della corresponsione degli emolumenti indicati, fiscalmente residente in Svizzera, l'*Istante*, in qualità di sostituto d'imposta, ha chiesto di sapere se possano trovare applicazione nel caso di specie le disposizioni recate dalla Convenzione contro le doppie imposizioni fra Italia e Svizzera e, in particolare, quelle di cui all'articolo 15, comma 1, secondo cui *"i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato"*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che gli emolumenti in esame rientrino fra quelli soggetti a tassazione separata, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera *a*), del Tuir. Sono, quindi, tassati secondo le modalità di cui all'articolo 19 del medesimo Tuir e assoggettati a ritenuta alla fonte in base all'articolo 23, comma 2, lettera *d*), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Detti emolumenti, in base all'articolo 23, comma 2, lettera *a*), del Tuir, ove percepiti da un soggetto non residente, si devono considerare prodotti nel territorio italiano - e come tali soggetti a tassazione in Italia - se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti.

Il trattamento fiscale previsto dall'ordinamento domestico può, invero, subire modifiche per effetto delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Non contenendo, tuttavia, il Modello OCSE specifiche previsioni per gli emolumenti erogati ai dipendenti al momento della cessazione dell'impiego, ciascuno Stato membro OCSE riconduce, di volta in volta, le suddette prestazioni nell'ambito di applicazione dell'articolo 15 - relativo ai redditi di lavoro subordinato - ovvero dell'articolo 18 - relativo alle pensioni private - del Modello di Convenzione fiscale.

Ad avviso dell'*Istante*, i predetti emolumenti percepiti, in occasione della cessazione del rapporto di lavoro, dal dipendente, residente in Svizzera, sono riconducibili alla sfera di operatività dell'articolo 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni fra Italia e Svizzera.

Pertanto, la quota parte di TFR, incentivo all'esodo e corrispettivo per l'obbligo di non concorrenza riconducibile al periodo di lavoro svolto in Italia sarà tassata esclusivamente nello Stato italiano, mentre la quota parte degli stessi emolumenti riferibile al periodo di lavoro svolto in Svizzera sarà tassata solo in quest'ultimo Stato.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che l'articolo 2, comma 2, del Testo Unico delle imposte sui redditi (Tuir), approvato con DPR del 22 dicembre 1986, n. 917, considera residenti in Italia *"le persone che per la maggior parte del periodo d'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 tre condizioni sopra citate sono tra loro alternative, essendo sufficiente che sia verificato uno solo dei predetti requisiti affinché una persona fisica sia considerata fiscalmente residente in Italia e, viceversa, solo quando i tre presupposti della residenza sono contestualmente assenti nel periodo d'imposta di riferimento (cioè nell'anno solare considerato), una persona fisica può essere ritenuta non residente nel

nostro Paese.

Tuttavia si ricorda che, ai sensi del comma *2-bis* dell'articolo 2 del Tuir, si considerano comunque residenti, salvo prova contraria, anche i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto Ministeriale 4 maggio 1999.

Come chiarito nel paragrafo 2 della Circolare del Ministero Finanze del 24 giugno 1999, n. 140, la residenza fiscale è ritenuta, in via presuntiva, sussistente per coloro che siano anagraficamente emigrati in uno degli anzidetti Stati o territori senza dimostrare l'effettività della nuova residenza.

Il predetto comma *2-bis* non ha creato un ulteriore *status* di residenza fiscale bensì, attraverso l'introduzione di una presunzione legale relativa, ha diversamente ripartito l'onere probatorio fra le parti, ponendolo a carico dei contribuenti trasferiti, al fine di evitare che le risultanze di ordine meramente formale prevalgano sugli aspetti sostanziali.

Da quanto sopra evidenziato, si rileva che, anche a seguito della formale iscrizione all'AIRE, continua a sussistere nei confronti del dipendente una presunzione (relativa) di residenza per effetto dell'articolo 2, comma *2-bis*, dello stesso Testo unico, in quanto la Svizzera è inserita nella lista degli Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato di cui al Decreto Ministeriale 4 maggio 1999.

Sul piano della normativa interna, ciò comporta che lo stesso continui a essere assoggettato ad imposizione in Italia ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del Tuir sul suo reddito complessivo, formato da tutti i redditi posseduti per l'intero periodo d'imposta, al netto degli oneri deducibili ai sensi dell'articolo 10 del medesimo Tuir.

Pertanto, le indicazioni riguardanti la fattispecie in esame, che si forniscono di seguito, fanno riferimento all'ipotesi in cui il dipendente sia in grado di dimostrare la sua effettiva residenza in Svizzera, a decorrere dal 2012 (questione di fatto che non può formare oggetto di valutazione da parte della scrivente in questa sede).

Tanto premesso, ai fini di comprendere il corretto trattamento tributario degli emolumenti che la *Società Istante* è tenuta a erogare al proprio dipendente, per effetto della intervenuta risoluzione consensuale del rapporto di lavoro, si rammenta che, in base all'articolo 17, comma 1, lettera *a*), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), sono assoggettati a tassazione separata non solo il trattamento di fine rapporto, ma anche le altre indennità e somme percepite *una tantum* in occasione della cessazione del rapporto di lavoro dipendente, fra cui vi rientrano tanto le somme erogate a titolo di incentivazione all'esodo che quelle erogate a fronte dell'obbligo di non concorrenza.

Detti emolumenti sono tassati secondo le modalità previste dall'articolo 19 del Tuir e assoggettati a ritenuta alla fonte in base all'articolo 23, comma 2, lettera *d*), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Con specifico riferimento ai soggetti non residenti, l'articolo 23, comma 2, lettera *a*), del Tuir, reca una presunzione assoluta in base alla quale si devono considerare prodotti nel territorio italiano - e come tali soggetti a tassazione in Italia ai sensi dell'articolo 3 del Tuir - i redditi derivanti dalle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, comma 1, lettera *a*), del Tuir "*se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti*".

Il criterio di collegamento ai fini dell'attrazione dei predetti emolumenti nella potestà impositiva dello Stato italiano è costituito, pertanto, dalla residenza fiscale del soggetto erogante, a nulla rilevando la circostanza che la prestazione lavorativa sia svolta in Italia o all'estero.

Il trattamento fiscale previsto dall'ordinamento italiano può, tuttavia, subire modifiche per effetto delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Al riguardo, il Modello OCSE di Convenzione per eliminare le doppie imposizioni non contiene una disposizione specifica per gli emolumenti erogati ai dipendenti al momento della cessazione dell'impiego e ciò in considerazione del

trattamento, giuridicamente e fiscalmente differenziato, che detti emolumenti ricevono nelle singole legislazioni nazionali.

L'assenza di una disposizione convenzionale consente a ciascuno Stato membro dell'OCSE di poter ricondurre le suddette prestazioni nell'ambito di applicazione dell'articolo 15 - relativo ai redditi di lavoro subordinato - ovvero dell'articolo 18 - relativo alle pensioni private - del Modello di Convenzione fiscale.

Con la risoluzione 1° agosto 2008, n. 341/E, riguardante, in particolare, l'applicazione della Convenzione stipulata con la Germania, è stato precisato che, per quanto concerne l'Italia, il trattamento di fine rapporto ha sostanzialmente natura di retribuzione, seppur differita, motivo per cui è stato ricondotto nell'ambito applicativo dell'articolo 15 della Convenzione fra Italia e Germania contro le doppie imposizioni.

Analogamente, con la risoluzione 10 giugno 2008, n. 234/E, riguardante, in particolare, l'applicazione della Convenzione stipulata con il Belgio, ha riconosciuto natura di redditi di lavoro dipendente alle somme erogate a titolo di corrispettivo per l'obbligo di non concorrenza e le ha ricondotte nell'ambito di applicazione dell'articolo 15 della Convenzione fra Italia e Belgio contro le doppie imposizioni.

Parimenti, si ritiene che anche le somme corrisposte a titolo di incentivo all'esodo abbiano natura di redditi di lavoro dipendente e, pertanto, debbano essere ricondotte nell'ambito di applicazione dell'articolo 15 delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Con riferimento al caso di specie, si ritiene che gli emolumenti percepiti in occasione della cessazione del rapporto di lavoro dal dipendente, attualmente residente in Svizzera, siano tutti riconducibili alla sfera di operatività dell'articolo 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni fra Italia e Confederazione svizzera, ratificata con legge 23 dicembre 1978, n. 943.

In particolare, il citato articolo 15 prevede, al paragrafo 1, che "*i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato,*

a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato".

In sostanza, nella riportata disposizione è prevista la tassazione esclusiva dei redditi da lavoro dipendente nello Stato di residenza del beneficiario, a meno che l'attività lavorativa, a fronte della quale sono corrisposti i redditi, sia svolta nell'altro Stato contraente, ipotesi in cui i predetti emolumenti sono assoggettati a imposizione concorrente in entrambi i Paesi.

Il paragrafo 2 del medesimo articolo 15, prevede, peraltro, la tassazione esclusiva nello Stato di residenza anche per i redditi erogati in corrispettivo di un'attività di lavoro subordinato svolta nell'altro Stato allorché ricorrano congiuntamente le tre condizioni sotto elencate:

"a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato; e

b) le remunerazioni sono pagate da o a nome di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato; e

c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato".

Considerato che, in base a quanto dichiarato nell'istanza, il dipendente, che risiede in Svizzera dal 2012, ha prestato la propria attività lavorativa in Italia dal 21 gennaio 2013 al 31 luglio 2014 e in Svizzera dal 1° agosto 2014 al 1° ottobre 2019, ne consegue che:

- la quota parte delle somme erogate a titolo di TFR di incentivo all'esodo e di corrispettivo per l'obbligo di non concorrenza, riferibile al periodo 21 gennaio 2013 - 31 luglio 2014, in cui il dipendente è stato residente in Svizzera e ha prestato l'attività lavorativa in Italia, è soggetta a tassazione concorrente in entrambi gli Stati, non ricorrendo la condizione di cui al richiamato paragrafo 2, lettera b), dell'articolo 15 della Convenzione in esame;

- la quota parte delle somme erogate a titolo di TFR, di incentivo all'esodo e di corrispettivo per l'obbligo di non concorrenza, riferibile al periodo 1 agosto 2014 - 1 ottobre 2019, in cui il dipendente è stato residente in Svizzera e ha quivi prestato l'attività lavorativa, è soggetta a tassazione esclusiva in Svizzera.

Fermo restando che, per le quota parte degli emolumenti assoggettata a imposizione concorrente, il dipendente potrà richiedere, al fine di eliminare la doppia tassazione, l'esenzione da imposizione in Svizzera (Stato di residenza al momento della percezione di tali emolumenti) ai sensi dell'articolo 24, comma 3, della Convenzione, l'istante, in qualità di sostituto d'imposta, potrà applicare direttamente il regime convenzionale in esame ed escludere dall'applicazione delle ritenute alla fonte la quota parte degli emolumenti soggetta a tassazione esclusiva in Svizzera.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)