

Risposta n. 343

OGGETTO: Trattamento fiscale applicabile agli emolumenti erogati dal sostituto di imposta italiano alla propria dipendente, residente in Svizzera - Articolo 17, comma 1, lettera a), del Tuir e articolo 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni fra Italia e Confederazione svizzera

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

QUESITO

La Società *Istante*, residente in Italia, riferisce che una sua dipendente, cittadina italiana, assunta in Italia il 20 gennaio 2003, a partire dal 1° gennaio 2010 e fino al 31 dicembre 2019, ha svolto la propria attività lavorativa in regime di distacco internazionale presso la propria consociata svizzera.

L'*Istante* riferisce, inoltre, che la *dipendente*, a partire dal periodo di imposta 2012, non è fiscalmente residente in Italia, risultando iscritta all'AIRE dal 3 aprile 2012 e avendo, insieme alla sua famiglia, stabilito il proprio domicilio e la propria residenza ai sensi del codice civile in Svizzera, dove è assoggettata a tassazione su tutti i suoi redditi ovunque prodotti.

In data 18 dicembre 2019, in occasione della sottoscrizione del verbale di conciliazione in sede sindacale, la *dipendente* si è impegnata a risolvere per mutuo consenso il contratto di lavoro con l'*Istante* nel corso del 2020 e, in ogni caso, entro e

non oltre il 31 dicembre 2020.

Nella medesima occasione, l'*Istante* si è impegnata a corrispondere alla *dipendente*, al momento della definitiva risoluzione del contratto di lavoro, 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 transazione novativa.

Posto che la *dipendente*, al momento della risoluzione del rapporto di lavoro e della corresponsione degli emolumenti indicati, continuerà a essere 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, paragrafo 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 e, quindi, tassati secondo le modalità di cui all'articolo 19 del medesimo testo unico e assoggettati a ritenuta alla fonte in base all'articolo 23, comma 2, lettera *a*), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Detti emolumenti, in base al citato 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, dalla *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, di incentivo all'esodo e delle somme corrisposte per effetto della transazione novativa 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 approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), 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.

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 del citato articolo 2, comma 2-*bis*, del Tuir, 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 a imposizione in Italia ai sensi dell'articolo 3 del 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* sarà tenuta a erogare alla propria *dipendente*, per effetto della risoluzione consensuale del rapporto di lavoro, si rammenta che, in base all'articolo 17, comma 1, lettera *a*), del 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 sia le somme erogate a titolo di incentivazione all'esodo sia quelle erogate a seguito di transazioni relative alla risoluzione del rapporto di lavoro.

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 *a*), 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.

Nella risoluzione 1° agosto 2008, n. 341/E, seppur riguardante l'applicazione della Convenzione stipulata con la Germania, è stato precisato che, per quanto concerne l'Italia, il TFR 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, sia alle somme erogate a titolo di incentivo all'esodo che a quelle corrisposte a titolo di transazione novativa risultano applicabili le indicazioni fornite nella risoluzione 10 giugno 2008, n. 234/E, la quale 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 contro le doppie imposizioni fra Italia e Belgio.

Con riferimento al caso di specie, si ritiene che gli emolumenti che saranno percepiti in occasione della cessazione del rapporto di lavoro dalla *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 (di seguito la Convenzione).

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 seguenti tre condizioni: *«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, la *dipendente*, che risiede in Svizzera dal 2012, ha prestato la propria attività lavorativa in Italia dal 20 gennaio 2003 al 31 dicembre 2009 e in Svizzera dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2019, ne consegue che:

- la quota parte delle somme erogate a titolo di TFR, di incentivo all'esodo e di transazione novativa, riferibile al periodo 20 gennaio 2003 - 31 dicembre 2009, in cui la dipendente è stata residente in Italia e ha quivi prestato l'attività lavorativa, è soggetta a tassazione esclusiva in Italia;

- la quota parte delle somme erogate a titolo di TFR, di incentivo all'esodo e di transazione novativa, riferibile al periodo 1° gennaio 2010 - 31 dicembre 2011, in cui la *dipendente* è stata residente in Italia e ha prestato l'attività lavorativa in Svizzera, è soggetta a tassazione concorrente in entrambi gli Stati, a meno che non ricorrano congiuntamente le tre citate condizioni di cui all'articolo 15, paragrafo 2, della

Convenzione, ipotesi in cui gli emolumenti in esame sarebbero assoggettati ad imposizione esclusiva in Italia, Stato di residenza della *dipendente* in tali annualità;

- la quota parte delle somme erogate a titolo di TFR, di incentivo all'esodo e di transazione novativa, riferibile al periodo 1° gennaio 2012 - 31 dicembre 2019, in cui la *dipendente* è stata residente in Svizzera e ha quivi prestato l'attività lavorativa, è soggetta a tassazione esclusiva in Svizzera.

Ciò posto, si rileva, pertanto, che 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 (ossia la quota parte afferente al periodo 1° gennaio 2012 - 31 dicembre 2019).

A tale riguardo si precisa che, 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, sotto la propria responsabilità, applicare direttamente 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 per fruire dell'agevolazione.

Tale prassi amministrativa, avendo carattere facoltativo, non comporta un obbligo di adeguamento per il sostituto d'imposta che, in tutti i casi d'incertezza sulla sussistenza nel caso concreto dei requisiti previsti dalle rispettive Convenzioni per evitare le doppie imposizioni (nella fattispecie in esame dalla Convenzione Italia-Svizzera), continuerà ad assoggettare a tassazione, ai sensi della vigente normativa interna, i redditi di qualsiasi tipologia tra i quali, ovviamente, i redditi da lavoro dipendente e quelli soggetti a tassazione separata.

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 concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)