

La fiscalità degli emolumenti di fine rapporto per i lavoratori in regime di distacco internazionale

Il trattamento fiscale applicabile agli emolumenti erogati dal sostituto di imposta italiano al dipendente residente in Svizzera, in regime di distacco internazionale



Niccolò Gentile

MAS SUPSI in Tax Law,
Fiduciario Commercialista,
Direttore G & J Consulting Company SA, Lugano

Sempre più aziende, ormai globalizzate e operanti in mercati internazionali, ricorrono allo strumento del distacco internazionale, inviando i propri dipendenti all'estero per un periodo di lavoro determinato. Anche nel nostro contesto internazionale italo-svizzero, questa prassi è sempre più frequente. Da un punto di vista convenzionale, i redditi da lavoro dipendenti vengono tassati secondo le disposizioni dell'art. 15 M-OCSE (rispettivamente art. 15 CDI CH-ITA). Gli emolumenti che vengono riconosciuti a fine rapporto di questi lavoratori distaccati, dovranno essere imposti nel rispetto delle norme convenzionali fra i due Stati interessati. L'Agenzia delle Entrate si è espressa recentemente sul tema con due risoluzioni (n. 343 dell'11 settembre 2020 e n. 460 del 9 ottobre 2020) confermando che gli emolumenti di fine rapporto sono assimilati ai redditi da lavoro subordinato conformemente alle disposizioni dell'art. 15 M-OCSE e relativo commentario.

I. Premessa

La frequenza dei rapporti commerciali internazionali in un mercato sempre più globalizzato induce le aziende ad organizzarsi a livello internazionale, non solo mediante la tecnologia digitale, ma anche attraverso la gestione del personale dipendente, distaccato in territorio estero.

In questo contesto, la conoscenza degli aspetti tributari, giuridici ed economici, sia nazionali che internazionali, ricopre un'importanza fondamentale per dirimere le pretese impositive degli Stati coinvolti dal distacco di un lavoratore presso società localizzate in Paesi esteri.

In particolare, in tema di personale dipendente distaccato in ambito internazionale, recentemente l'Agenzia delle Entrate si è espressa per gli emolumenti di fine rapporto, confermando, la prassi già indicata in passato, dell'attribuzione di tali redditi ai redditi da lavoro subordinato, secondo le direttive internazionali del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE).

Prima di esporre la posizione dell'Agenzia delle Entrate nelle due recenti risoluzioni (n. 343 dell'11 settembre 2020 e n. 460 del 9 ottobre 2020), si ritiene opportuno affrontare brevemente le caratteristiche fiscali del regime del distacco internazionale e il trattamento fiscale degli emolumenti di fine rapporto, con particolare riferimento agli Stati Italia e Svizzera.

II. Il regime fiscale del distacco internazionale

Con il termine "distacco internazionale" si intende la situazione in cui un lavoratore dipendente di una società residente in uno Stato viene temporaneamente trasferito all'estero, presso un'altra azienda, per svolgere l'attività lavorativa, così come regolata dal contratto di lavoro in essere tra il lavoratore e la società datore di lavoro.

Il rapporto di lavoro resta in vigore con il datore di lavoro originario, soggetto che continua ad erogare lo stipendio al lavoratore dipendente nonostante costui sia destinato, per le proprie necessità aziendali, ad una struttura all'estero per un periodo determinato. Dal punto di vista fiscale, emerge il tema

I. Premessa.....	290
II. Il regime fiscale del distacco internazionale.....	290
A. Il distacco di un lavoratore italiano in Svizzera.....	291
B. Il regime fiscale italiano.....	291
C. Il regime fiscale svizzero.....	291
D. Il regime fiscale convenzionale.....	292
III. Il regime fiscale convenzionale degli emolumenti di fine rapporto.....	292
A. Il regime fiscale italiano.....	293
B. Il regime fiscale svizzero.....	293
C. Il regime fiscale internazionale.....	293
IV. Le recenti posizioni dell'Agenzia delle Entrate.....	293
A. La risoluzione n. 343.....	293
B. La risoluzione n. 460.....	295
V. Conclusioni.....	295

della potestà impositiva degli Stati coinvolti (Stato di residenza del datore di lavoro, Stato di residenza del lavoratore dipendente e Stato in cui viene effettivamente svolta l'attività lavorativa temporanea) che necessita di un'analisi dei diversi regimi fiscali coinvolti, sia nazionali che internazionali, al fine di rispettare la corretta fiscalità di tale regime ed evitare doppie imposizioni.

A. Il distacco di un lavoratore italiano in Svizzera

Ai fini di un'analisi dei regimi fiscali, è interessante prendere in esame il caso di una società italiana residente nello Stato italiano che distacca un lavoratore dipendente, residente in Italia, presso un'azienda in Svizzera, in cui il dipendente, in regime di distacco internazionale, svolge l'attività lavorativa, regolata e retribuita, senza soluzione di continuità, dal contratto di lavoro con la società italiana.

È opportuno ricordare che il distacco internazionale non coinvolge solo problematiche e valutazioni di carattere tributario, ma necessita anche di una corretta analisi e valutazione in termini giuridici. Nella fattispecie, fra Italia e Svizzera, l'Accordo di libera circolazione delle persone tra la Confederazione Svizzera e la Comunità europea (ALC; RS 0.142.112.681), permette liberamente il diritto di effettuare prestazioni di servizio mediante distacco di lavoratori nell'ambito della fornitura di una prestazione temporanea di servizio, da parte di un'impresa con sede in uno Stato dell'Unione europea (UE) o in uno Stato che fa parte dell'Associazione europea di libero scambio (AELS), nel rispetto delle regolamentazioni dei mercati interni.

La Svizzera, infatti, regola tale prassi mediante la Legge federale sui lavoratori distaccati in Svizzera (LDist; RS 823.20) e relativa ordinanza di applicazione (ODist; RS 823.201) che, come norma fondamentale, prevede il rispetto delle condizioni lavorative e salariali prescritte dalle regolamentazioni interne del mercato del lavoro, con particolare riferimento ai salari minimi di ciascun settore e alle relative disposizioni in materia di protezione dei lavoratori (periodi di lavoro, riposo, sicurezza e protezione della salute sul posto di lavoro). Altro aspetto non trascurabile sono le procedure in materia di sicurezza sociale che, nel distacco, grazie alla natura temporanea della prestazione lavorativa e del soggiorno sul territorio svizzero, prevedono il mantenimento dell'assoggettamento alla legislazione dello Stato d'invio, mediante certificazione europea (modello A1)^[1] da produrre durante il periodo di lavoro nell'altro Stato. Da ultimo, la Legge federale sugli stranieri e la loro integrazione (LStrI; RS 142.20), disciplina le condizioni per il rilascio di permessi di lavoro per svolgere l'attività lavorativa sul territorio della Svizzera.

B. Il regime fiscale italiano

Una persona fisica residente in Italia che lavora per un datore di lavoro ivi residente e svolge temporaneamente l'attività lavorativa all'estero sotto il regime di distacco internazionale, è un soggetto passivo di imposta in Italia, secondo l'art. 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR).

[1] Certificato relativo alla legislazione di sicurezza sociale applicabile all'intersato, Regolamenti (CE) n. 883/2004 e n. 987/2009.

Sino al 1997 i redditi conseguiti da lavoro svolto all'estero, erano esclusi dalla base imponibile, in quanto la lett. c del comma 3 dell'art. 3 TUIR prevedeva l'esclusione dalla base imponibile dei redditi da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto. Il Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 314/1997 ha successivamente abrogato tale disposizione, stabilendo così che i redditi da lavoro all'estero conseguono alla determinazione della base imponibile e sono di principio imponibili nel territorio di residenza.

Il concetto di residenza fiscale che determina l'assoggettamento illimitato della persona è dato dal domicilio o residenza ai sensi del codice civile (c.c.) o dal periodo di iscrizione alle anagrafi della popolazione residente (APR) nel territorio dello Stato italiano (maggior parte del periodo di imposta intesi come 183 giorni; cfr. artt. 2 commi 2 e 2-bis TUIR).

Con questa definizione, il soggetto distaccato, seppur permane per un periodo maggiore a 183 giorni nello Stato estero per svolgere l'attività lavorativa, per normativa interna resta un soggetto passivo di imposta per appartenenza personale, soggetto ad imposizione fiscale in Italia sui redditi da lavoro percepiti. In questo caso, quando l'attività lavorativa è svolta all'estero con una permanenza superiore a 183 giorni nell'arco dei 12 mesi, il reddito viene determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale (art. 51 comma 8-bis TUIR).

C. Il regime fiscale svizzero

Una persona fisica residente estera, che esercita un'attività lucrativa in Svizzera senza avere il domicilio o la dimora fiscale, è assoggettata per appartenenza economica limitatamente al reddito conseguito in Svizzera conformemente agli artt. 5 cpv. 1 lett. a della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11), 4 cpv. 2 lett. a della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) e 4 cpv. 1 lett. a della Legge tributaria ticinese (LT; RL 640.100).

Di regola, il regime del lavoratore distaccato in Svizzera configura un assoggettamento limitato al reddito da attività lucrativa dipendente. In tale contesto, la Svizzera preleva le imposte su detti redditi mediante l'imposizione alla fonte prevista dagli artt. 91 LIFD, 35 cpv. 1 lett. a LAID, 114 LT. Occorre precisare che l'assoggettamento limitato per appartenenza economica, è dato dalla mancanza di domicilio o dimora fiscale in Svizzera del soggetto che svolge l'attività lavorativa e percepisce i redditi.

La legge definisce il termine di dimora fiscale agli artt. 3 cpv. 3 LIFD, 3 cpv. 1 LAID e 2 cpv. 3 LT-TI con un periodo di almeno 30 giorni di permanenza sul territorio svizzero senza interruzioni apprezzabili, esercitandovi un'attività lucrativa. In base a questa disposizione, il regime del lavoratore distaccato potrebbe anche determinare una appartenenza personale illimitata in Svizzera del soggetto lavoratore dipendente.

D. Il regime fiscale convenzionale

I regimi fiscali dei singoli Stati coinvolti (*in casu* Italia e Svizzera) evidenziano una doppia imposizione per i redditi da lavoro dipendente prodotti durante il periodo di distacco, in cui il lavoratore residente in Italia ha lavorato sul territorio svizzero. La Convenzione per evitare le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera (CDI CH-ITA; RS 0.672.945.41) è applicabile per dirimere la potestà impositiva degli Stati in entrambi i regimi fiscali, prevedendo la prevalenza delle norme di diritto convenzionale internazionale rispetto a quelle di diritto interno.

Il primo aspetto da verificare per la corretta applicabilità della convenzione nel regime fiscale del lavoratore distaccato è la definizione della residenza fiscale del soggetto passivo, oggetto del distacco. Nonostante le regolamentazioni interne dei regimi sopra citati, l'art. 4 CDI CH-ITA definisce gli aspetti per la determinazione della residenza del lavoratore dipendente distaccato, secondo le cd. *tie-breaker rules*^[2].

Stabilita la residenza fiscale del soggetto ai sensi del predetto articolo, è necessario analizzare i redditi oggetto di doppia imposizione. Nel caso dei redditi da lavoro dipendente conseguito nel regime fiscale convenzionale del lavoratore distaccato, gli stessi rientrano nella disciplina prevista dall'art. 15 CDI CH-ITA, che stabilisce il trattamento fiscale del reddito da attività lucrativa dipendente. Al par. 1 viene stabilita la regola generale, secondo la quale il reddito conseguito da un'attività lucrativa dipendente di un lavoratore residente in uno Stato contraente è imponibile soltanto in detto Stato (nello Stato di residenza del lavoratore), salvo che l'attività viene svolta in un altro Stato, diverso dallo Stato di residenza. In tal caso il reddito conseguito è imponibile in detto altro Stato (nello Stato in cui viene svolta l'attività lavorativa). Il par. 2 del medesimo art. 15 dispone un'eccezione per i redditi conseguiti mediante attività svolta nello Stato diverso dallo Stato di residenza, prevedendo il verificarsi di tre condizioni cumulative specifiche, che attribuiscono la potestà impositiva allo Stato di residenza del lavoratore. In particolare, le condizioni che devono verificarsi cumulativamente prevedono:

- 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.

I punti sopra indicati, sono ben chiariti nel Commentario M-OCSE, in quanto trattasi di elementi che si prestano a differenti interpretazioni, determinando così un possibile abuso della CDI.

[2] Per approfondimenti, cfr. FEDERICO BERTOCCHI, *La residenza delle persone fisiche nell'ambito delle convenzioni contro la doppia imposizione*, in: NF n. 6/2020, p. 346 ss.

Al primo punto, nelle recenti modifiche del Commentario M-OCSE, si precisa che il periodo di 183 giorni deve considerarsi in termini assoluti sull'arco di 12 mesi e non all'interno di ogni singolo anno fiscale^[3].

Nella seconda e terza lettera (*b* e *c*) si affronta il problema della residenza del debitore della prestazione e del concetto di "datore di lavoro". Secondo l'art. 5 CDI CH-ITA, a determinate condizioni la società che distacca il lavoratore, potrebbe avere una stabile organizzazione nello Stato in cui distacca il dipendente e pertanto non adempiere alla condizione di cui alla lett. *b* dell'art. 15 par. 2 CDI CH-ITA^[4]. Sul concetto di "datore di lavoro", emerge l'interpretazione del termine di *datore di lavoro di fatto*, ovvero secondo il criterio della "*substance over form*"^[5], che potrebbe determinare un rapporto di lavoro di fatto con un soggetto residente nello Stato in cui viene svolta l'attività lavorativa, indipendentemente dall'erogazione dei redditi da lavoro dal soggetto datore di lavoro formale.

Nel caso di specie della società italiana residente nello Stato italiano che distacca un lavoratore dipendente, residente in Italia, presso un'azienda in Svizzera, possiamo affermare che, i redditi da attività lucrativa dipendente, percepiti nel regime del distacco internazionale dove il lavoro viene svolto nello Stato estero Svizzera, sono imposti unicamente nello Stato di residenza del lavoratore (Italia) se sono verificate tutte e tre le condizioni di cui all'art. 15 par. 2 CDI CH-ITA (tipiche del distacco temporaneo). In caso contrario, quindi in mancanza del verificarsi di almeno una delle tre condizioni previste, detti redditi saranno imposti nello Stato in cui viene svolta l'attività lavorativa (Svizzera), mediante tassazione dei redditi alla fonte, con tassazione concorrente nello Stato di residenza (Italia), che, nel caso dell'Italia, eliminerà la doppia imposizione, mediante il credito di imposta, conformemente agli artt. 24 CDI CH-ITA e 165 TUIR.

III. Il regime fiscale convenzionale degli emolumenti di fine rapporto

Gli emolumenti corrisposti in occasione della cessazione del rapporto di lavoro hanno in genere la funzione di indennizzare la cessazione del rapporto, anche in un'ottica previdenziale e di remunerare un obbligo di non concorrenza verso il datore di lavoro. Pertanto, detti emolumenti sono legati al rapporto di lavoro intercorso fra il dipendente ed il datore di lavoro. Per questa caratteristica sono somme versate in unica soluzione al momento dello scioglimento del rapporto lavorativo e in genere, nei regimi fiscali nazionali, seguono regole di tassazione speciali, diverse dal reddito da lavoro dipendente.

[3] Commentario M-OCSE, N 4 ad art. 15, Versione al 21 novembre 2017, Parigi 2019.

[4] Per il concetto di stabile organizzazione e stabilimento di impresa cfr. MARCO CALCAGNO, *Stabile organizzazione e stabilimento di impresa*, in: NF n. 9/2013, p. 23 ss.

[5] Su questo tema cfr. WALTER ANDREONI, *Le modifiche del commentario OCSE in tema di reddito di lavoro dipendente*, in: NF n. 5/2011, p. 14 ss.

A. Il regime fiscale italiano

Nel regime fiscale italiano gli emolumenti di fine rapporto sono considerati reddito a tassazione separata, tassati mediante un'imposizione alla fonte da parte del soggetto erogante, quale sostituto di imposta, secondo l'art. 17 comma 1 lett. *a* TUIR. In caso di percipiente estero, tali redditi seguono il principio di residenza del soggetto erogante, secondo l'art. 23 comma 2 lett. *a* TUIR, che stabilisce una presunzione assoluta, in base alla quale si devono considerare prodotti nel territorio dello Stato italiano i redditi derivanti dalle indennità di fine rapporto, se corrisposti da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti. L'attrazione nella potestà impositiva dello Stato per tali redditi dipende esclusivamente dalla residenza del soggetto erogante, indipendentemente dalla residenza del soggetto percipiente e dal luogo in cui viene svolta la prestazione lavorativa, sia esso in Italia o all'estero. Il principio alla base della tassazione separata secondo l'art. 17 TUIR in relazione agli emolumenti di fine rapporto, è dato dalla distinzione temporale tra la formazione del reddito *ex ante* e l'erogazione dello stesso *ex post*. Ad es. il Trattamento di fine rapporto (TFR)[6], ha natura di retribuzione differita, caratterizzata da un risparmio forzoso dell'accantonamento operato dal datore di lavoro a favore del lavoratore dipendente. Pertanto, l'importo erogato al dipendente al termine del rapporto di lavoro, maturato *ex ante* anno per anno durante il rapporto di lavoro, viene imposto con tassazione separata al fine di attenuare gli effetti negativi della progressione dell'aliquota derivanti dalla rigida applicazione del criterio di cassa nella tassazione ordinaria[7].

B. Il regime fiscale svizzero

Nel regime fiscale svizzero, tali redditi vengono definiti come liquidazioni in capitale, distinti in due differenti tipologie che seguono due diversi metodi di tassazione. Le liquidazioni in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti (artt. 37 LT e 37 LIFD) e le prestazioni in capitale provenienti dalla previdenza (artt. 38 LT e 38 LIFD). Nel primo caso trattasi di incrementi di sostanza unici destinati a tacitare futuri diritti patrimoniali che decadono con il versamento della prestazione unica[8]. Questi redditi sono tassati insieme ai redditi imponibili, mediante l'applicazione dell'aliquota determinata sulla prestazione annua ricorrente derivante dalla liquidazione in capitale e non sull'importo complessivo del capitale incassato[9]. Nel secondo caso, trattasi di prestazioni in capitale provenienti dalla previdenza (I°, II°, III° pilastro A e analoghi versamenti del datore di lavoro) e sono tassate mediante assoggettamento ad imposta separata annua dovuta per l'anno in cui sono stati conseguiti detti redditi, mediante un'aliquota determinata in base alla corrispondente prestazione annua ricorrente secondo le tabelle di conversione delle prestazioni in capitale in rendite vitalizie[10]. La giurisprudenza del Tribunale federale ha confermato che non tutti i redditi di fine rapporto sono però considerati come liquidazioni in capitale secondo gli artt.

[6] Così come definito all'art. 2120 del codice civile (c.c.).

[7] Ministero delle finanze, Circolare n. 23/E, del 5 febbraio 1997

[8] Divisione delle contribuzioni (DdC), Circolare n. 3/2009, luglio 2009.

[9] DdC (nota 8), punto 1.1.

[10] DdC (nota 8), punto 2.1.

37 LT e 37 LIFD, rispettivamente prestazioni in capitale della previdenza secondo gli artt. 38 LT e 38 LIFD, in quanto, se versati prima del pensionamento, rientrano nei redditi da lavoro dipendente conformemente agli artt. 16 LT e 17 LIFD[11].

C. Il regime fiscale internazionale

A livello convenzionale, il M-OCSE non contiene una disposizione specifica per gli emolumenti di fine rapporto. Gli stessi vengono, però, assimilati ai redditi da lavoro dipendente in applicazione dell'art. 15 M-OCSE[12].

Il principio che stabilisce la potestà impositiva di detti redditi è generalmente la quota parte maturata nello Stato in cui l'attività lavorativa si è svolta, indipendentemente dallo Stato di residenza del percipiente al momento dell'effettiva percezione dei redditi. Questo principio è stato più volte confermato da diverse risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate, tra cui le ultime esaminate nel presente articolo. Il Commentario M-OCSE specifica all'art. 15 alcune eccezioni che stabiliscono una potestà impositiva nello Stato di residenza del lavoratore (è il caso della remunerazione per il patto di non concorrenza[13]) o nello Stato in cui il lavoratore avrebbe continuato a svolgere l'attività lavorativa (come nel caso delle indennità di preavviso[14]).

IV. Le recenti posizioni dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate si è espressa recentemente sul tema della tassazione degli emolumenti di fine rapporto per i lavoratori dipendenti nel regime del distacco internazionale attraverso le risoluzioni n. 343 dell'11 settembre 2020 e n. 460 del 9 ottobre 2020.

A. La risoluzione n. 343

Con la risoluzione n. 343 del 11 settembre 2020, l'Agenzia si è espressa in merito all'istanza di interpello presentata da una società residente in Italia che, dal 1° gennaio 2010 e fino al 31 dicembre 2019, ha distaccato una propria dipendente assunta in Italia dal 20 gennaio 2003, presso la consociata svizzera, dove ha svolto la propria attività lavorativa.

Nei fatti, in data 18 dicembre 2019 la dipendente e la società, di comune accordo, si sono impegnati a risolvere il contratto di lavoro nel corso del 2020. Entro il 31 dicembre 2020, a seguito di tale risoluzione, la società si è impegnata a corrispondere alla dipendente: l'emolumento del TFR, una somma a titolo di incentivazione all'esodo (ai sensi dell'art. 12 comma 4 lett. *b* della Legge [L.] n. 153/1969) e una somma a titolo di transazione novativa.

La società istante riferisce che dal periodo di imposta 2012 la dipendente, iscritta all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE) dal 3 aprile 2012, non è più fiscalmente residente in Italia, risultando residente in Svizzera a seguito del

[11] Sentenza TF n. 2C_604/2011 del 9 maggio 2012; cfr. anche Sentenza Tribunale del Canton Basilea n. 2/2007.

[12] Commentario M-OCSE (nota 3), N 2.4, 2.7, 2.11 *ad art.* 15 M-OCSE.

[13] Commentario M-OCSE (nota 3), N 2.9 *ad art.* 15 M-OCSE.

[14] Commentario M-OCSE (nota 3), N 2.6 *ad art.* 15 M-OCSE.

suo trasferimento insieme alla propria famiglia, stabilendone così in Svizzera il domicilio e la residenza fiscale, ai sensi del codice civile.

Il quesito posto dalla società istante, in qualità di sostituto di imposta, è riferito al giusto trattamento fiscale da applicare alla dipendente, in merito all'erogazione del TFR e agli emolumenti dell'obbligo di non concorrenza, in particolare, se nel caso di specie possono trovare applicazione le disposizioni previste dall'art. 15 par. 1 CDI CH-ITA secondo cui: *"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"*.

L'istante, nella propria soluzione interpretativa, ritiene che i predetti emolumenti, percepiti in occasione della cessazione del rapporto di lavoro della dipendente residente in Svizzera, sono riconducibili alla sfera di operatività dell'art. 15 CDI CH-ITA, con distinzione della quota parte riferiti al periodo di lavoro svolto sul territorio italiano, tassati esclusivamente nello Stato italiano, e dalla quota parte degli stessi emolumenti riferiti al periodo di lavoro svolto in Svizzera, tassati solo in questo ultimo Stato.

L'Agenzia delle Entrate, in premessa, affronta il concetto di residenza fiscale ai sensi dell'art. 2 comma 2 TUIR, secondo cui *"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"*, ricordando che il comma 2-bis del medesimo articolo considera comunque residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dall'APR e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con Decreto ministeriale (D.M.) (come la Svizzera, ancora presente nella lista degli Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato di cui al D.M. del 4 maggio 1999).

Nei fatti in esame e per le indicazioni fornite, il parere si fonda sull'ipotesi che la dipendente sia in grado di dimostrare la sua effettiva residenza in Svizzera, e, pertanto, viene considerata un soggetto fiscalmente residente in Svizzera dal 2012.

L'Agenzia delle Entrate analizza l'inquadramento tributario degli emolumenti secondo la fiscalità interna, confermando che secondo l'art. 17 comma 1 lett. a TUIR tali redditi sono assoggettati a tassazione separata mediante ritenuta alla fonte in base all'art. 23 comma 2 lett. d del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 600/1973. Confermata la residenza estera del soggetto percipiente, l'art. 23 comma 2 lett. a TUIR considera tali redditi prodotti nel territorio dello Stato italiano, soggetti a tassazione in Italia ai sensi dell'art. 3 TUIR. Risulta applicabile il criterio di collegamento territoriale per la residenza fiscale del soggetto erogante, senza considerare il luogo di svolgimento della prestazione lavorativa da parte del soggetto percipiente. I redditi oggetto dell'istanza, sono emolumenti erogati a seguito della fine del rapporto di lavoro, quindi trattasi di corrispettivi unici erogati.

Secondo la fiscalità internazionale, la CDI CH-ITA per eliminare le doppie imposizioni, può tuttavia modificare le disposizioni tributarie di cui sopra, prevalendo sul diritto interno.

Nonostante il M-OCSE non contenga una disposizione precisa in merito agli emolumenti erogati ai dipendenti al momento della cessazione dell'impiego, gli stessi sono riconducibili all'art. 15 relativo ai redditi da lavoro subordinato, rispettivamente all'art. 18 relativo alle pensioni private. Tale riconducibilità era già stata confermata in dottrina mediante precedenti risoluzioni trattate dall'Agenzia delle Entrate^[15].

Nel caso di specie, gli emolumenti saranno versati in occasione della cessazione del rapporto di lavoro della dipendente che risulta residente in Svizzera; trova quindi applicazione l'art. 15 CDI CH-ITA per dirimere la potestà impositiva tra i due Stati coinvolti. Sull'analisi di detto articolo, l'Agenzia delle Entrate, considerato che la dipendente risiede in Svizzera dal 2012 e che ha prestato l'attività lavorativa in Italia dal 20 gennaio 2003 al 31 dicembre 2009 e in Svizzera sotto regime del distacco internazionale dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2019, ha confermato quanto segue^[16]:

- la quota parte delle somme erogate a titolo di TFR, di incentivo all'esodo e di transazione novativa, riferibile al periodo che va dal 20 gennaio 2003 al 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 che va dal 1° gennaio 2010 al 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'art. 15 par. 2 CDI CH-ITA, 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 che va dal 1° gennaio 2012 al 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.

L'Agenzia delle Entrate, per quanto sopra stabilito, conclude confermando che la società istante in qualità di sostituto di imposta, sotto la propria responsabilità potrà applicare direttamente il regime convenzionale, escludendo dall'applicazione delle ritenute alla fonte la quota parte degli emolumenti soggetti a tassazione esclusiva nello Stato della Svizzera.

[15] Risoluzione n. 341/E del 1° agosto 2008, rispettivamente Risoluzione n. 234/E del 10 giugno 2008.

[16] Risoluzione n. 343 dell'11 settembre 2020 dell'Agenzia delle Entrate, pp. 7-8.

B. La risoluzione n. 460

Con la risoluzione n. 460 del 9 ottobre 2020, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito all'istanza di interpello presentata da una società residente in Italia che dal 1° agosto 2014 e fino al 1° ottobre 2019, ha distaccato un proprio dipendente assunto in Italia dal 21 gennaio 2013, presso la consociata svizzera, dove ha svolto la propria attività lavorativa.

Nei fatti, il dipendente, residente fiscale svizzero, regolarmente iscritto all'AIRE già dal 28 febbraio 2012 (prima dell'inizio del rapporto di lavoro) in data 1° ottobre 2019 per mutuo consenso ha risolto il contratto di lavoro, concordando con la società istante la corresponsione entro la fine del 2019 dei seguenti emolumenti: trattamento di fine rapporto (TFR), una somma a titolo di incentivazione all'esodo (ai sensi dell'art. 12 comma 4 lett. b L. n. 153/1969 e una somma a titolo di corrispettivo per l'obbligo di non concorrenza.

La società istante, in qualità di sostituto di imposta, ha posto il quesito riferito al giusto trattamento fiscale da applicare al dipendente, in merito all'erogazione del TFR e agli emolumenti dell'obbligo di non concorrenza, in particolare se nel caso di specie possono trovare applicazione le disposizioni previste dall'art. 15 par. 1 CDI CH-ITA.

Anche in questo caso l'istante, nella propria soluzione interpretativa, ritiene che i predetti emolumenti, percepiti in occasione della cessazione del rapporto di lavoro del dipendente residente in Svizzera, sono riconducibili alla sfera di operatività dell'art. 15 CDI CH-ITA, con distinzione della quota parte riferita al periodo di lavoro svolto sul territorio italiano, tassati esclusivamente nello Stato italiano, e dalla quota parte degli stessi emolumenti riferita al periodo di lavoro svolto in Svizzera, tassati solo in questo ultimo Stato.

L'Agenzia delle Entrate, come nella risoluzione precedente, affronta il concetto di residenza fiscale ai sensi dell'art. 2 comma 2 TUIR, ricordando nuovamente anche il comma 2-bis del medesimo articolo. Nei fatti in esame e per le indicazioni fornite, il parere dell'Agenzia delle Entrate si fonda sull'ipotesi che il soggetto è fiscalmente residente in Svizzera dal 2012.

L'analisi presentata in questa risoluzione da parte dell'Agenzia delle Entrate conferma quanto già precedentemente espresso con la risoluzione n. 343 dell'11 settembre 2020. Pertanto, secondo l'art. 15 CDI CH-ITA, gli emolumenti che saranno versati in occasione della cessazione del rapporto di lavoro del dipendente residente in Svizzera saranno trattati come segue^[17]:

- 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 che va dal 21 gennaio 2013 al 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 par. 2, lett. b dell'art. 15 CDI CH-ITA;

- 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 che va dal 1° agosto 2014 al 1° ottobre 2019, in cui il dipendente è stato residente in Svizzera e ha quiivi prestato l'attività lavorativa, è soggetta a tassazione esclusiva in Svizzera.

L'Agenzia delle Entrate conferma che per la quota parte degli emolumenti assoggettata a imposizione concorrente, il dipendente potrà richiedere, al fine di eliminare la doppia imposizione, l'esenzione da imposta in Svizzera ai sensi dell'art. 24 CDI CH-ITA e l'istante in qualità di sostituto di imposta potrà applicare direttamente il regime convenzionali escludendo dall'applicazione delle ritenute alla fonte la quota parte soggetta a tassazione esclusiva in Svizzera.

V. Conclusioni

In linea generale l'analisi effettuata dall'Agenzia delle Entrate, nei casi sopra esposti, con particolare riferimento all'applicazione della convenzione internazionale CDI CH-ITA, confermata in entrambe le risoluzioni, è coerente con le disposizioni del M-OCSE. Gli emolumenti erogati a fine rapporto di lavoro, sono considerati alla stessa stregua dei redditi da lavoro dipendente, conformemente all'art. 15 CDI CH-ITA, anche per il fatto che gli stessi, così come indicato dal Commentario M-OCSE, sono considerati redditi derivanti dal lavoro dipendente, nello Stato in cui l'attività lavorativa è stata effettivamente svolta. Pertanto, salvo applicazione del par. 2 dell'art. 15 CDI CH-ITA, è condivisibile che a seguito dell'attività svolta in Italia e rispettivamente in Svizzera, vi sia un'imposizione pro-quota, esclusiva in detti Stati. Questo concetto era già stato espresso nelle precedenti risoluzioni da parte dell'Agenzia delle Entrate^[18] e qui nuovamente confermato.

Occorre rilevare però che per quanto riguarda gli emolumenti di fine rapporto, con natura di incentivo a "non fare" a seguito della cessazione del rapporto di lavoro, con particolare riferimento alle remunerazioni per il divieto di concorrenza, tale ripartizione *ex ante* per determinare la potestà impositiva degli Stati, a parere di chi scrive non risulta corretta. Infatti, durante il rapporto di lavoro, è implicito anche l'obbligo di non concorrenza, essendo lo stesso un concetto giuridico insito nel contratto di lavoro e nella legge di riferimento. A cessazione del rapporto di lavoro, una retribuzione aggiuntiva a titolo di incentivo a "non fare" concorrenza, ha natura retributiva a decorrere dalla cessazione del rapporto di lavoro, nel momento dell'erogazione, necessaria per incentivare e compensare tale impegno per gli anni futuri. Pertanto, tale remunerazione non dovrebbe essere assoggettata pro-quota in base alla determinazione *ex ante* della potestà impositiva dello Stato in cui è stata svolta l'attività negli anni di durata del rapporto lavorativo, ma, come per il reddito da lavoro dipendente,

[17] Risoluzione n. 460 dell'9 ottobre 2020 dell'Agenzia delle Entrate, pp. 7-8.

[18] Cfr. risoluzione n. 341/E del 1° agosto 2008, rispettivamente Risoluzione n. 234/E del 10 giugno 2008.

dovrebbe essere imposta secondo le regole convenzionali come reddito prodotto al momento della percezione. Sul tema il Commentario M-OCSE specifica che nel caso di remunerazione afferente ad un esplicito obbligo, spesso limitato nel tempo, a non lavorare per società concorrenti, tale reddito non costituisce necessariamente remunerazione derivante da attività pregressa, ma potrebbe avere natura di reddito percepito dal momento dell'assunzione dell'obbligo e, quindi, imposto per tassazione esclusiva dello Stato di residenza del dipendente, al momento della percezione di tale reddito^[19]. Elemento questo non affrontato dall'Agenzia delle Entrate nei casi sopra indicati, che lascia ancora dubbi sulla corretta interpretazione e tassazione di tali emolumenti, richiedendo quindi maggiori approfondimenti da parte dell'Agenzia dell'Entrate.

Altro punto non condivisibile con l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate riguarda le somme erogate a titolo di incentivo all'esodo. Tali somme sono parte del reddito da lavoro dipendente riconducibile all'art. 15 CDI CH-ITA, ma così come specificato dal Commentario M-OCSE^[20], sono imponibili nello Stato in cui è ragionevole presumere che il lavoratore avrebbe svolto contrattualmente l'attività lavorativa durante il periodo di attesa. Pertanto, tali somme non devono seguire una ripartizione *ex ante* per determinare la potestà impositiva negli Stati. Anche su questo punto, nonostante la Corte di Cassazione con sentenza n. 27773 del 22 novembre 2017 abbia confermato questa posizione^[21], l'Agenzia delle Entrate non entra nel merito, assimilando tale categoria di indennità all'intera carriera lavorativa *ex ante*, analogamente al TFR.

Ulteriori riflessioni si pongono nella prima risoluzione (la n. 343 dell'11 settembre 2020) per la tassazione concorrente in entrambi gli Stati, della quota parte delle somme riferite al periodo di residenza fiscale della dipendente in Italia con svolgimento dell'attività lavorativa in Svizzera, nel regime del distacco internazionale. Elemento che, a parere di chi scrive, dovrebbe essere maggiormente approfondito, in particolare sulle modalità di eliminazione-attenuazione della doppia imposizione e che l'Agenzia delle Entrate non affronta direttamente nella sua risoluzione.

Nella fattispecie l'erogazione degli emolumenti avviene in un momento temporale in cui il soggetto percipiente è residente fiscale in Svizzera, assoggettato illimitatamente per appartenenza personale, ma ai fini della determinazione della potestà impositiva occorre riferirsi al periodo *ex ante* per la determinazione della competenza territoriale pro-quota degli emolumenti maturati (periodo fiscale 2010 e 2011 in cui la residenza della dipendente era ancora in Italia e l'attività è stata svolta in Svizzera). Nell'ipotesi di applicazione del par. 2 dell'art. 15 CDI CH-ITA, che stabilisce la potestà impositiva esclusiva in Italia^[22], tali redditi sono anch'essi imponibili nello Stato di residenza (Svizzera) nel momento della percezione, ma

esentati in base al principio dell'art. 24 CDI CH-ITA. Nell'ipotesi in cui non si verificano le condizioni previste dall'art. 15 par. 2 CDI CH-ITA lo Stato italiano, per la residenza del soggetto negli anni di riferimento (2010 e 2011), è titolato a procedere con la tassazione della quota parte di detti redditi maturati, mediante imposta sostitutiva (art. 17 comma 1 lett. a TUIR). Il soggetto però, residente fiscale svizzero al momento della percezione degli emolumenti, non potrà ricorrere agli strumenti di cui all'art. 24 CDI CH-ITA (credito di imposta) in quanto facoltà riservata ai soggetti fiscalmente residenti in Italia, per i redditi esteri dichiarati (conformemente all'art. 165 TUIR). Quindi la dipendente, trattandosi di soggetto non residente fiscalmente in Italia, per evitare la doppia imposizione, dovrà presentare all'Agenzia delle Entrate, in via formale, la richiesta di esonero (prima dell'erogazione da parte del soggetto italiano sostituto di imposta), rispettivamente di rimborso entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data del prelevamento dell'imposta (artt. 37 e 38 D.P.R. n. 602/1973).

L'esonero/rimborso deve essere concesso, poiché la CDI CH-ITA, richiamata dalla stessa Agenzia delle Entrate, ha stabilito che detti redditi, ai fini della tassazione sono considerati redditi da lavoro subordinato, imposti nello Stato in cui viene svolta l'attività lavorativa. Tale principio è confermato anche in una sentenza della Commissione Tributaria Regionale (C.T.R.) Lombardia n. 52/36/13 del 9 aprile 2013, dove viene chiarito che il TFR maturato sui redditi da lavoro dipendente, prestato all'estero, deve essere assoggettato allo stesso trattamento fiscale di esenzione della tassazione in Italia, come per i redditi di lavoro da cui sorge. L'esonero o il rimborso della tassazione italiana, viene confermato anche dalla recente sentenza della Corte di Cassazione, in cui stabilisce che la tassazione del TFR maturato, riferibile agli anni di lavoro svolti in Stato estero (rispetto al datore di lavoro), è riservata esclusivamente a quest'ultimo Stato e va esclusa da imposizione in Italia, a nulla rilevando che non sia stata offerta prova, da parte del contribuente, della relativa tassazione nel Paese estero^[23].

L'Agenzia, infatti, nella risoluzione successiva (n. 460 del 9 ottobre 2020) si esprime su tale concetto, confermando con maggiore chiarezza che in regime convenzionale il soggetto sostituto di imposta può escludere dall'applicazione delle ritenute alla fonte la quota parte soggetta a tassazione esclusiva in Svizzera.

[19] Commentario M-OCSE (nota 3), N 2.9 *ad art. 15 M-OCSE*.

[20] Commentario M-OCSE (nota 3), N 2.6 *ad art. 15 M-OCSE*.

[21] Sentenza Corte di Cassazione n. 27773 del 22 novembre 2017.

[22] Stato di residenza della dipendente per le annualità di maturazione di detti redditi per il 2010 e il 2011.

[23] Corte di Cassazione, Sez. 5, Ordinanza n. 13175 del 16 maggio 2019.