

Risposta n. 167/2024

OGGETTO: Tassazione delle retribuzioni da lavoro dipendente e del trattamento di fine rapporto ai sensi della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e i Paesi Bassi

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

QUESITO

L'istante (di seguito anche "Istante" o "Contribuente") dichiara di aver trasferito la propria residenza dall'Italia in Olanda, con iscrizione all'AIRE, in data ___ giugno dell'anno X e che, per tale periodo d'imposta, è da considerarsi fiscalmente residente in Olanda.

L'Istante riferisce che, fino al suo trasferimento in Olanda, e quindi anche nel periodo che va dal 1° gennaio al ___ giugno dell'anno X, ha lavorato in Italia come dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato per una società olandese,

percependo lo stipendio lordo e provvedendo a pagare le imposte l'anno successivo in sede di predisposizione della dichiarazione dei redditi.

La Contribuente precisa, inoltre, che, nell'anno X, a seguito della cessazione del rapporto di lavoro subordinato con la società olandese, ha ricevuto da tale società il trattamento di fine rapporto.

L'Istante fa presente che, nel mese di marzo dell'anno X+1, riceverà la certificazione unica relativa a:

- la retribuzione lorda percepita per il periodo dal 1° gennaio al ____ giugno dell'anno X;
- il trattamento di fine rapporto lordo ricevuto sempre nell'anno X.

Tanto premesso, l'Istante chiede di sapere se deve presentare in Italia la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta X, al fine di sottoporre ad imposizione nel nostro Stato la retribuzione e il trattamento di fine rapporto erogati in tale periodo dalla società olandese.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che, poiché ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche ("IRPEF") per i soggetti non residenti si considerano prodotti in Italia i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, nel caso di specie, in cui la prestazione lavorativa è stata resa in Italia nei confronti di una società olandese, è necessario presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta X ed assoggettare a tassazione in Italia sia la retribuzione relativa al periodo dal 1° gennaio al ____ giugno dell'anno X, sia il trattamento di fine rapporto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rileva che, come chiarito nella Circolare dell'Agenzia delle entrate 1° aprile 2016 n. 9/E (al par. 1.1.) la determinazione della residenza fiscale dei contribuenti esula dal perimetro applicativo dell'istituto dell'interpello disciplinato dall'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, poiché richiede la verifica di elementi di fatto riscontrabili dall'Amministrazione solamente in sede di accertamento.

Pertanto, il presente parere viene reso nel presupposto, qui assunto acriticamente, di una effettiva residenza fiscale in Olanda della Contribuente nel periodo d'imposta X, poiché questa è la situazione rappresentata dall'Istante.

Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito anche "TUIR") *"L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi (...) e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato"*.

Il successivo articolo 23 del TUIR prevede:

- al comma 1, che *"Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato: (...) c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato (...); e*

- al comma 2, che *"Indipendentemente dalle condizioni di cui alle lettere c) (...) del comma 1 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti: a) (...) le indennità di fine rapporto di cui alle lettere a) (...) del comma 1 dell'art. 16 [oggi articolo 17, n.d.r.]", ossia il "trattamento di fine rapporto*

di cui all'art. 2120 del codice civile e indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente (...)".

In base al citato articolo 23, comma 1, lettera c), del TUIR, le retribuzioni che un soggetto non residente riceve a fronte di un'attività di lavoro dipendente, ivi compreso il trattamento di fine rapporto, il quale ha natura di retribuzione maturata nel corso del rapporto di lavoro ma differita alla sua cessazione, costituiscono un reddito soggetto a imposizione in Italia se derivano da un'attività lavorativa svolta nel territorio dello Stato italiano.

Il successivo comma 2, lettera a) stabilisce che, indipendentemente dalla circostanza che l'attività di lavoro dipendente sia stata svolta nel territorio dello Stato italiano, il trattamento di fine rapporto e le indennità equipollenti sono in ogni caso soggetti ad imposizione in Italia se vengono corrisposti dallo Stato italiano, da soggetti residenti nel territorio dello Stato, o da stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti.

Al riguardo, si osserva che, in sede di documentazione integrativa, l'Istante ha esibito un contratto di lavoro dipendente a tempo indeterminato con la _____, fondazione registrata e avente sede nei Paesi Bassi. Il contratto è stato sottoscritto in data _____ dell'anno X-6, è regolato dal diritto italiano, soggetto all'applicazione del Contratto Collettivo Nazionale del Lavoro per i dipendenti del settore terziario e prevede che la Contribuente svolga la propria attività lavorativa dalla propria abitazione in Italia.

Nel caso di specie, quindi, in cui l'attività di lavoro dipendente della Contribuente, seppur a favore della Fondazione olandese, è stata svolta nel territorio dello Stato italiano, trova applicazione il citato articolo 23, comma 1, lettera c) del TUIR, con

conseguente imposizione in Italia sia delle retribuzioni relative al periodo 1° gennaio - ____ giugno dell'anno X, sia del trattamento di fine rapporto erogato dalla Fondazione olandese.

La suddetta normativa interna deve però essere coordinata con le disposizioni contenute nella Convenzione contro le doppie imposizioni tra la Repubblica italiana ed il Regno dei Paesi Bassi, fatta a L'Aja l'8 maggio 1990 (di seguito anche "Convenzione Italia-Olanda" o "Trattato internazionale").

La prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno è, infatti, pacificamente riconosciuta e, in ambito tributario, sancita dagli articoli 169 del TUIR e 75 del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600.

In particolare, viene in rilievo l'articolo 15 ("*Lavoro subordinato*") del citato Trattato internazionale, il quale stabilisce che:

"1. Fatte salve le disposizioni degli Articoli 16, 18, 19 e 20, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno degli Stati riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato".

In base alla suddetta disposizione convenzionale, le retribuzioni relative ad un'attività di lavoro dipendente possono essere tassate anche nel Paese in cui tale attività è svolta, se diverso da quello di residenza.

Tuttavia, anche in quest'ultimo caso viene ripristinata la potestà impositiva esclusiva dello Stato di residenza del percipiente, ove siano soddisfatte congiuntamente

le condizioni previste dal paragrafo 2 del medesimo articolo 15 del Trattato internazionale, ossia che:

"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 per conto 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".

Venendo al caso di specie, occorre considerare che, sulla base di quanto rappresentato dall'Istante e delle informazioni evincibili dalla documentazione integrativa:

- la prestazione lavorativa relativa al contratto di lavoro dipendente con la Fondazione olandese è stata svolta sempre dall'Italia;
- l'Istante è stata fiscalmente residente in Italia nei periodi d'imposta dall'anno X-6 all'anno X-1;
- le retribuzioni e il TFR sono stati pagati dalla Fondazione olandese, e non da una stabile organizzazione italiana;
- nel periodo d'imposta X la Contribuente si è qualificata come fiscalmente residente in Olanda e ha soggiornato in Italia meno di 183 giorni complessivi.

Pertanto, con riferimento alle retribuzioni di lavoro dipendente che la Contribuente ha ricevuto per il periodo dal 1° gennaio al ____ giugno dell'anno X, si ritengono integrate le condizioni previste dall'articolo 15, paragrafo 2, della Convenzione Italia-Olanda, con conseguente tassazione esclusiva nei Paesi Bassi.

Con riferimento al trattamento di fine rapporto, si osserva che la Convenzione Italia-Olanda, come, peraltro, 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, riguardante le pensioni private.

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.

Ne consegue che il trattamento di fine rapporto erogato alla Contribuente è riconducibile nell'ambito dell'articolo 15 del Trattato internazionale in esame (il cui contenuto, peraltro, è analogo a quanto disposto nella Convenzione con la Germania).

Pertanto, per quanto di interesse, si osserva che nei periodi d'imposta di svolgimento dell'attività lavorativa precedenti all'anno X la Contribuente è stata residente nello Stato italiano dove ha svolto l'attività di lavoro.

Di conseguenza, la parte di TFR maturata dall'anno X-6 all'anno X-1, essendo relativa ad un'attività lavorativa svolta nello Stato italiano da parte di un soggetto residente in Italia, dovrà essere sottoposta a tassazione esclusiva nel nostro Paese ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, del citato Trattato internazionale.

Diversamente, la sola parte di TFR maturata nel periodo d'imposta X dovrà essere sottoposta a tassazione esclusivamente in Olanda, in applicazione del citato paragrafo 2 del medesimo articolo 15.

Il presente parere viene reso nel presupposto della veridicità e della completezza delle informazioni rappresentate.

**firma su delega del Capo Divisione
aggiunto Direttore centrale
Delega n. 7692 del 31 maggio 2024**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**