

Incontro formativo Reddito di lavoro dipendente: distacco da e verso l'estero e remote working

10/07/2025

ANDREA ALESSE
Agenzia delle entrate – DR Lombardia
Capo reparto 2
Ufficio Consulenza



Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Articolo 2, comma 2, TUIR

Ante riforma

«Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti 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**»

Post riforma
Articolo
sostituito
dall'art. 1
D.lgs. 27
dicembre
2023, n. 209
dal 1°
gennaio 2024

«Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che **per la maggior parte del periodo d'imposta**, considerato anche le **frazioni di giorno**, hanno la **residenza ai sensi del codice civile** o il **domicilio** nel territorio dello Stato ovvero **sono ivi presenti**. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per **domicilio** si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. **Salvo prova contraria**, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo d'imposta nelle **anagrafi** della popolazione residente»

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Definizione	Norma ante riforma	Norma post riforma
Residenza	«luogo in cui la persona ha dimora abituale» (art. 43 c.c.)»	Invariata
Domicilio	«luogo in cui [una persona] ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi (art. 43 c.c.)»	«luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona»
Presenza fisica	Non prevista	Presupposto autonomo che integra la residenza fiscale (rilevano anche le frazioni di giorno)
Iscrizione Anagrafica	Presunzione assoluta	Degradata a: <u>presunzione relativa</u>
Periodo d'imposta	Non frazionabile	Invariata

Il requisito di non essere stati residenti in Italia nei periodi d'imposta precedenti.

CIRCOLARE 4 NOVEMBRE 2024, N. 20/E

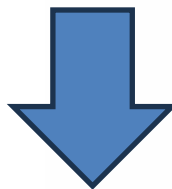
A tale riguardo, va rilevato che, come chiarito al precedente paragrafo 2.3, la nuova disciplina della residenza delle persone fisiche introdotta dal Decreto trova applicazione a partire dal periodo d'imposta 2024. Pertanto, il requisito della mancata residenza fiscale in Italia, propedeutico all'accesso ai tre regimi agevolativi di cui sopra, andrà valutato alla luce del nuovo articolo 2, comma 2, del TUIR, solamente per i periodi d'imposta 2024 e successivi.

Per i periodi d'imposta fino al 2023 (compreso), occorrerà invece fare riferimento ai criteri di radicamento della residenza individuati dal previgente articolo 2, comma 2, del TUIR, ivi inclusa la presunzione dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente che valeva a radicare la residenza fiscale in Italia.

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Concetto di maggior parte del periodo d'imposta

La Relazione illustrativa al Decreto 209\2023 conferma che ai fini del computo della **maggior parte del periodo d'imposta**, si ha riguardo anche **a periodi non consecutivi nel corso dell'anno, sommandoli, quindi, tra loro.**



Pertanto, ai fini della residenza fiscale in Italia, non è necessario che i criteri di collegamento richiesti dalla norma ricorrano in modo continuativo ed ininterrotto, ma è sufficiente che si verifichino per 183 - o 184 in caso di anno bisestile - giorni nel corso di un anno solare.

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

La definizione di residenza

Presupposto che è rimasto invariato dopo la riforma.

La nozione di residenza si rinviene ancora nell'art. 43 del Codice Civile ed è definita come «**il luogo in cui una persona ha la dimora abituale**»

- Secondo la circolare n. 304 del 2 dicembre 1997, la residenza è riscontrabile anche in assenza di continuità o definitività

L'interruzione della permanenza per un periodo di tempo non fa venir meno la residenza: la permanenza non deve essere continuativa, ma **abituale**. L'abitualità della dimora continua a sussistere anche se il soggetto per esigenze di lavoro, studio o svago, si assenta per periodi più o meno lunghi dal luogo di residenza.

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

La nuova definizione di domicilio

Dopo la riforma

«luogo in cui si sviluppano, in via principale, **le relazioni personali e familiari**»

Prima della riforma

«luogo in cui [la persona] ha stabilito la sede principale dei **suoi affari e interessi**» (ex art. 43 c.c.)

- ❖ Interessi economici vs interessi personali e familiari
- Tradizionalmente la giurisprudenza ha considerato prevalenti gli interessi affettivi e familiari (Risposta n. 294/2019);
- Orientamento più recente, rilievo della valutazione globale con prevalenza agli interessi economici (ex multis, Cass. civ. n. 16954/2022; 18702/2021; 34202/2019; 32992/2018; n. 6501/2015; n. 29576/2011)

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

La nuova definizione di domicilio: sguardo alla Circolare n. 20 del 2024

Nella nozione di “relazioni personali e familiari” si ritiene rientrano sia i **rapporti tipici disciplinati dalle vigenti disposizioni normative** (come ad esempio il rapporto di coniugio o il rapporto di unione civile), sia le **relazioni personali connotate da un carattere di stabilità** che esprimono un radicamento con il territorio dello Stato (ad esempio, nel caso di coppie conviventi). Parimenti, può assumere rilievo la **dimensione stabile dei rapporti sociali del contribuente** nella misura in cui risulti da elementi certi, come ad esempio, l'iscrizione annuale a un circolo culturale e sportivo.

Al fine di valutare la configurazione del domicilio di una persona nel nostro Stato, occorre, quindi, operare una verifica che tenga conto delle circostanze sopra menzionate, **non tralasciando, tuttavia, di considerare anche le condotte con le quali una persona manifesti con atti concreti la volontà di mantenere un legame effettivo con il territorio italiano.**

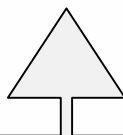
CIRCOLARE N. 20/E

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

La nuova definizione di domicilio: sguardo alla Circolare n. 20 del 2024

Si pensi, ad esempio, al caso di una persona che si iscrive nell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero ("AIRE") e inizia a lavorare all'estero, **ma mantiene a propria disposizione, a qualunque titolo, una casa in Italia**, lasciandovi attive le relative utenze, nella quale continua a rientrare nei fine settimana e dove trascorre alcuni periodi di **astensione dal lavoro**. Tali circostanze possono rappresentare elementi sintomatici del **mantenimento di un legame stretto con il nostro Stato** e potrebbero dar luogo alla configurazione del domicilio nel nostro Paese.

(Circolare 20/E del 2024, pag. 10)



Si tratta, evidentemente, di **valutazioni da condurre caso per caso, sulla base di elementi fattuali**, tenuto conto della varietà di fattispecie che possono concretamente verificarsi e della molteplicità degli elementi che, nelle differenti situazioni, possono essere presi in considerazione.

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Presenza fisica nel territorio dello Stato

La presenza in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta è divenuta **criterio sufficiente** per stabilire la residenza fiscale delle persone fisiche, senza che sia consentito al contribuente di provare di non avere in Italia una dimora abituale né il domicilio.

Criterio oggettivo che richiede esclusivamente la presenza fisica di un soggetto nel territorio dello Stato, **a prescindere dalle motivazioni di tale presenza (vacanza, motivi di studio, per far visita a amici e parenti).**



- ❖ Un soggetto che mantenga all'estero la propria dimora abituale e le proprie relazioni personali e familiari e soggiorni molto in Italia per motivi di svago sarà considerato residente in Italia.
- ❖ Allo stesso modo sarà considerato residente in Italia un soggetto che mantenendo la propria dimora abituale o le proprie relazioni personali e familiari in Italia soggiorni molto all'estero per gli stessi motivi.
(Eventuali conflitti di residenza da risolvere con il ricorso alle Convenzioni contro le doppie imposizioni).

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Esecuzione lavorativa in modalità agile

La legge delega prevedeva, altresì, «provvedere alla revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche (...) anche valutando la possibilità di **adeguarela all'esecuzione della prestazione lavorativa in modalità agile**».

Il decreto delegato nulla ha previsto con riguardo alla prestazione lavorativa svolta in modalità agile.

- ❖ Con riguardo alla prestazione resa in modalità agile, chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 25/E del 2023 e risposte richiamate).

N.B. Per effetto delle nuove norme, **la permanenza in Italia** del lavoratore in smart working per 183 (o 184) giorni determina, di per sé, la residenza fiscale in Italia (**Circolare n. 20/E del 2024**)

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Presenza fisica nel territorio dello Stato

Nuovo presupposto → si considerano residenti in Italia le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, **sono ivi presenti**.

NEW

Relazione illustrativa

La prova dell'assenza dei criteri che determinano la residenza nel territorio dello Stato potrà essere fornita dal contribuente dimostrando, rispettivamente, di non avere in Italia la residenza, il domicilio e di non essere stato fisicamente presente nel territorio dello Stato. La prova dell'insussistenza del requisito deve essere riferita a un numero di giorni complessivi superiore alla maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno nel caso della presenza fisica.

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Presenza fisica nel territorio dello Stato

In merito alle modalità di calcolo, per stabilire se è integrato il presupposto della maggior parte del periodo d'imposta, occorre procedere a un riscontro puntuale. In particolare, ai fini del calcolo complessivo della presenza fisica nel territorio dello Stato, **si tiene conto della permanenza entro i confini nazionali per una qualunque frazione di giorno.**

Contribuente - non iscritto nell'anagrafe della popolazione residente e privo di residenza e di domicilio nel territorio dello Stato - giunge in Italia con un aeroplano che atterra alle **ore 23:00 del giorno 1° luglio 2024** (anno bisestile) per restare ininterrottamente nel territorio dello Stato **fino alle ore 01:00 del giorno 31 dicembre 2024.**



Anche i giorni del 1° luglio e del 31 dicembre 2024 sono considerati interamente, nonostante il contribuente abbia trascorso nel territorio dello Stato una sola ora in ciascuna giornata. Ne consegue che, avendo integrato il requisito della presenza fisica per 184 giorni, il contribuente è considerato fiscalmente residente in Italia per il 2024.

N.B. Per escludere la residenza in Italia, sono valutate particolari situazioni in cui la presenza sul territorio dello Stato è meramente temporanea od occasionale, come può avvenire, ad esempio, in ipotesi di scalo aereo nel territorio nazionale dovuto a una coincidenza per recarsi in un Paese estero.

Circolare n. 20/E del 2024

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Iscrizione anagrafica : presunzione relativa

Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone **iscritte** per la maggior parte del periodo d'imposta nelle **anagrafi** della popolazione residente



Art. 2, comma 2-bis TUIR:

«Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori che non consentono un adeguato scambio di informazioni» c.d. black list (D.M. 4 maggio 1999 dal 1° gennaio 2024 non include più la Svizzera, come condizione per l'entrata in vigore del nuovo accordo sul telelavoro)

❖ Presunzione relativa e inversione dell'onere della prova

Guardia di finanza, circ. n. 1/2018: oltre ad un'inversione dell'onere della prova, l'applicazione della presunzione comporta che **il contribuente debba fornire prova positiva della residenza all'estero** (non essendo sufficiente prova negativa della non residenza in Italia)

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Iscrizione anagrafica : presunzione relativa

Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone **iscritte** per la maggior parte del periodo d'imposta nelle **anagrafi** della popolazione residente



Art. 2, comma 2-bis TUIR

Come è stato chiarito dalla circolare 24 giugno 1999, n. 140, è prevista un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, senza incidere sulle circostanze e gli elementi dimostrativi della residenza indicati nella circolare n. 304 del 1997.

La predetta circolare del 1999 precisa, quindi, che "soltanto la piena dimostrazione, da parte del contribuente, della perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e la parallela controprova di una reale e duratura localizzazione nel paese fiscalmente privilegiato, indipendentemente dall'assolvimento nello stesso paese di obblighi fiscali, attestano il venire meno della residenza fiscale in Italia e la conseguente legittimità della posizione di non residente".

Art 4 , par. 2, Modello OCSE: casi di doppia residenza risolti applicando le cd. tie-breaker rules

Tie-breaker rules (criteri ad applicazione "progressiva"):

- abitazione permanente
- centro degli interessi vitali
- luogo di soggiorno abituale
- nazionalità
- procedura amichevole

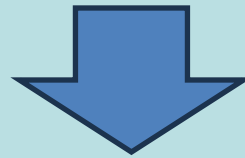
Risposta n. 99 del 2023: Il ricorso ai criteri delle tie breaker rules presuppone comunque un conflitto tra le normative interne dei due Stati sulla residenza del Contribuente.

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni – tie breaker rules

Art. 4, par. 1, primo periodo, Modello OCSE:

«ai fini della presente Convenzione, l'espressione «residente di uno degli Stati contraenti» designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata a imposta nello stesso Stato, a causa del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga».



Non esiste una definizione di domicilio o residenza autonoma → occorre far riferimento a nozione interna. (art. 3, par. 2, Modello OCSE rinvia alla legislazione interna per l'interpretazione dei termini che non sono espressamente definiti dalla convenzione)

Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni – tie breaker rules

L'articolo 4 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, a cui si ispirano la maggior parte dei Trattati conclusi dall'Italia, precisa poi che non può essere considerato residente una persona che è soggetta ad imposizione relativamente ai soli redditi realizzati in quello Stato o ai soli capitali ivi localizzabili.

- 1) Questa precisazione è stata inserita per tenere conto delle normative vigenti in taluni Stati, ad esempio in relazione a diplomatici esteri o al personale consolare (Cfr. paragrafo 8.1 del Commentario all'articolo 4 del Modello OCSE);**
- 2) La previsione deve essere letta alla luce dell'oggetto e della finalità dell'articolo 4, che mira a escludere le persone che non sono soggette a una tassazione comprensiva (c.d. "full liability to tax") in uno Stato;**
- 3) La previsione non deve essere interpretata nel senso di escludere dalla nozione di persona residente ai fini convenzionali i residenti di Stati che adottino un criterio impositivo di tipo territoriale (Cfr. paragrafo 8.3 del Commentario all'articolo 4 del Modello OCSE).**

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni – tie breaker rules

Concetto di «abitazione permanente»



Risposta n. 147 del 2023

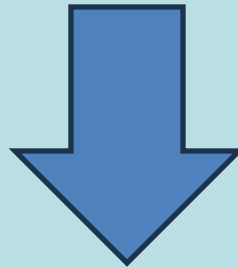
Per quel che concerne la nozione di abitazione permanente a disposizione di una persona fisica, il Commentario all'articolo 4, paragrafo 2, del Modello OCSE di Convenzione chiarisce, ai punti 12 e 13, che con essa si intende un'abitazione che una persona fisica mantiene ed organizza per un utilizzo permanente. Si tratta, dunque, di un immobile attrezzato e reso idoneo ad una lunga permanenza nello stesso.

A prescindere dalla tipologia dell'abitazione e dal titolo giuridico in base al quale se ne dispone, ciò che rileva è la circostanza che la persona fisica abbia predisposto l'abitazione per utilizzarla in modo duraturo e continuo e non occasionalmente ai fini di una breve permanenza (come ad esempio per un viaggio di piacere, un viaggio di affari o per fini di studio etc.).

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

**Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni
– tie breaker rules**

Concetto di «centro degli interessi vitali»



Risposte n. 294 del 2019 e n. 79 del 2023; luogo in cui sono intrattenute le più strette relazioni personali ed economiche

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Conclusioni: Laddove una persona fisica risulti residente di entrambi gli Stati:

- 1) la stessa è considerata, innanzitutto, residente nello Stato in cui dispone di un'abitazione permanente e, in subordine (laddove disponga di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati), la sua residenza è determinata secondo i seguenti criteri residuali disposti in ordine decrescente: -**
- 2) ubicazione del centro degli interessi vitali (la persona fisica che dispone di un'abitazione principale in entrambi gli Stati sarà considerata residente nel Paese nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette);**
- 3) dimora abituale (ove non sia possibile individuare la residenza del contribuente in base ai due criteri sopra citati, una persona fisica sarà considerata residente dello Stato in cui soggiorna abitualmente);**
- 4) nazionalità della persona fisica (quando i primi tre criteri non sono dirimenti, il contribuente sarà considerato residente dello Stato contraente la Convenzione di cui possiede la nazionalità);**
- 5) quando, infine, una persona fisica ha la nazionalità di entrambi i Paesi o di nessuno di essi, gli Stati contraenti la Convenzione risolveranno la questione di comune accordo.**

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Frazionamento del periodo d'imposta e Split Year

❖ Split year

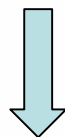
- Regola suggerita dal Commentario al **Modello di Convezione OCSE** (all'art. 4, par. 2)
- «Ai fini della normativa italiana – e dunque, anche di quella convenzionale, che rinvia sul punto alle norme interne – non è possibile considerare un soggetto residente limitatamente ad una frazione d'anno d'imposta. **In mancanza di una specifica disciplina espressa della decorrenza dell'acquisto o della perdita della residenza in corso d'anno**, si deve ritenere, pertanto, che il contribuente che si trasferisca all'estero dopo aver maturato i requisiti per l'applicazione del «worldwide principle» continuerà ad essere assoggettato a tassazione in Italia, anche per tutti gli eventuali redditi prodotti dal momento del trasferimento al momento di chiusura del periodo d'imposta» (Risoluzione n. 471/E del 2008).

→ **Split year non previsto nemmeno dopo la riforma**

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Frazionamento del periodo d'imposta e Split Year

Non è possibile considerare un soggetto residente limitatamente ad una frazione d'anno d'imposta. **In mancanza di una specifica disciplina espressa**



❖ Il frazionamento del periodo d'imposta è espressamente contemplato da alcune disposizioni convenzionali

- Art. 4, par. 4, della Convenzione ITA-Svizzera
- Punto 3 del Protocollo alla Convenzione ITA-Germania
- Punto 1 del Protocollo alla Convenzione ITA-Panama

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Split Year – Risposta ad interpello n. 54 del 2023

- ❖ Il Contribuente ha il centro principale dei propri interessi vitali in Svizzera dal **1° gennaio al 31 maggio 2022**, in quanto in tale periodo ha percepito redditi unicamente a Zurigo senza avere interessi patrimoniali o affettivi in Italia.
- ❖ **Dal 31 maggio 2022** trasferisce il proprio domicilio (inteso come il centro dei propri interessi vitali) in Italia e iniziando, dal mese di giugno 2022, un'attività di lavoro a tempo indeterminato in Italia, alle dipendenze di datore Italiano.

Ai sensi dell'art. 15, par. 1, della Convenzione Italia Svizzera:

- i redditi percepiti a fronte dello svolgimento dell'attività di lavoro dipendente in Svizzera, nel periodo 1° gennaio 31 maggio 2022, dovranno essere assoggettati ad imposizione esclusiva nella Confederazione Elvetica e non sconteranno alcuna tassazione in Italia né dovranno essere inseriti nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2022.
- i redditi percepiti dall'Istante nel periodo 1° giugno (giorno successivo a quello del trasferimento del domicilio dalla Svizzera all'Italia) 31 dicembre 2022, a fronte di un'attività di lavoro dipendente svolta in Italia, dovranno essere assoggettati ad imposizione esclusiva in Italia, con i conseguenti obblighi dichiarativi previsti dalla vigente normativa interna.

Nel caso prospettato, in sostanza, il conflitto di residenza è risolto attraverso il frazionamento del periodo di imposta previsto dal menzionato paragrafo 4 dell'articolo 4 della Convenzione

Territorialità del lavoro dipendente

Normativa interna:

Art. 23, co. 2, lett. c), Tuir si considerano prodotti in Italia «i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato».

Prevalente normativa non domestica (rif. articoli 169 del TUIR e 75 del d.p.r. 600 del 1973)

Risposte n. 296, n. 590, n. 696 del 2021: per «luogo di prestazione dell'attività lavorativa, un utile riferimento interpretativo è fornito dal commentario all'articolo 15, paragrafo 1, del modello OCSE di convenzione per eliminare le doppie imposizioni, secondo il quale per individuare lo Stato contraente in cui si considera effettivamente svolta la prestazione lavorativa, bisogna avere riguardo al luogo dove il lavoratore dipendente è fisicamente presente quando esercita le attività per cui è remunerato. Si aggiunge che il reddito percepito dal lavoratore dipendente non può essere assoggettato a imposizione nell'altro Stato contraente, anche se i risultati della prestazione lavorativa sono utilizzati in detto Stato.

Pertanto, la tassazione del reddito deve avvenire nel Paese in cui è fisicamente svolta l'attività lavorativa, indipendentemente dal Paese ove si esplicano gli effetti di tale attività.

Territorialità del lavoro dipendente

Sede del datore di lavoro in Italia e attività di lavoro prestata sia in Italia che all'estero in un anno d'imposta:

Risposta n. 521 del 2019

ai fini della determinazione della base imponibile fiscalmente rilevante in Italia, occorrerà fare riferimento al rapporto tra il numero di giorni durante i quali la prestazione lavorativa è svolta nel nostro Paese e il periodo totale - espresso anch'esso in giorni - che da diritto ad ottenere la retribuzione. Affinché tale criterio sia applicato correttamente, il numero dei giorni indicati al numeratore e al denominatore del rapporto deve essere individuato con criteri omogenei:

Il riferimento è alla circolare 23 maggio 2017 n. 17, paragrafo 2.1

Territorialità del lavoro dipendente

Sede del datore di lavoro in Italia e attività di lavoro prestata sia in Italia che all'estero in un anno d'imposta:

Risposta n. 521 del 2019

In relazione a come debbano essere considerati i giorni che prevedono la presenza fisica del soggetto sia in Italia che all'estero (ovvero le frazioni di giorno), il Commentario al Modello OCSE il quale fornisce i canoni interpretativi seguiti in tema di Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, nulla dispone al riguardo.

Ciò posto si è, nondimeno, dell'avviso che tali frazioni di giorno debbano essere conteggiate quali giorni rilevanti ai fini della determinazione del reddito imponibile in Italia, salva l'ipotesi in cui l'attività lavorativa è svolta esclusivamente all'estero. Tale conclusione è motivata in ragione della circostanza che il contratto di lavoro, come rappresentato, individua quale sede di lavoro, ovvero come svolgimento prevalente dell'attività lavorativa il nostro Paese,

Il distacco all'estero e il regime convenzionale ex articolo 51, comma 8-bis, del TUIR

Profili non fiscali del distacco:

Mediante l'istituto del distacco un datore di lavoro, cosiddetto distaccante, può inviare temporaneamente un proprio dipendente, distaccato, presso un altro soggetto, distaccatario, per svolgere, per proprio conto e nel proprio interesse, una determinata attività lavorativa, senza dar luogo ad un nuovo rapporto di lavoro con il distaccatario (art. 30 D. Lgs. n. 276/2003).

Rapporto trilaterale caratterizzato dalla temporaneità della prestazione presso il distaccatario e dalla determinazione dell'attività lavorativa.

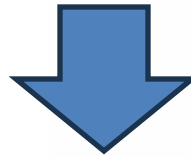
Requisiti

Requisiti essenziali per la sussistenza dell'ipotesi del distacco sono:

- a) la temporaneità del distacco;
- b) l'interesse del distaccante.

Il regime convenzionale ex articolo 51, comma 8-bis, del TUIR

«il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali di cui all'art. 4, comma 1, del decreto legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398».



Ai sensi del richiamato articolo 4 del decreto legge n. 317 del 1987, tali retribuzioni sono fissate entro il 31 gennaio di ogni anno e sono determinate con riferimento e comunque in misura non inferiore al trattamento economico minimo previsto dai contratti collettivi nazionali di categoria raggruppati per settori omogenei.

Il regime convenzionale ex articolo 51, comma 8-bis, del TUIR

Effetti della norma

Il citato criterio di determinazione del reddito, introdotto dall'articolo 36 della legge n. 342/2000 e che si rivolge a quei lavoratori che, pur svolgendo l'attività lavorativa all'estero, continuano ad essere qualificati come residenti fiscali in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Tuir, comporta che il reddito derivante dal lavoro dipendente prestato all'estero è assoggettato a tassazione assumendo come base imponibile la retribuzione convenzionale fissata dal predetto decreto del Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali, senza tener conto della retribuzione effettivamente corrisposta al lavoratore.

Il regime convenzionale ex articolo 51, comma 8-bis, del TUIR

Principali riferimenti di prassi:

circolare 26 gennaio 2001, n. 7

risoluzione 11 settembre 2007, n. 245

circolare 13 maggio 2011, n. 20, risposta 5.6

Risposte n. 345, n. 590, n. 783 del 2021, n. 54 del 2022, n. 50 e n. 428 del 2023

Il regime convenzionale ex articolo 51, comma 8-bis, del TUIR

Sulla base di quanto richiesto dalla citata norma, la disciplina fiscale di cui all'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir trova applicazione a condizione che:

1) il lavoratore, operante all'estero, sia inquadrato in una delle categorie per le quali il decreto del citato Ministero fissa la retribuzione convenzionale.

È necessario che il soggetto che presta la propria attività lavorativa all'estero sia inquadrato in una delle categorie per le quali il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale (ora Ministro del Lavoro e delle politiche sociali), di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze, fissa le retribuzioni convenzionali. Ciò comporta che la mancata previsione nel decreto ministeriale del settore economico nel quale viene svolta l'attività da parte del dipendente costituisce motivo ostativo all'applicazione del particolare regime

Il regime convenzionale ex articolo 51, comma 8-bis, del TUIR

Sulla base di quanto richiesto dalla citata norma, la disciplina fiscale di cui all'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir trova applicazione a condizione che:

2) l'attività lavorativa sia svolta all'estero con carattere di permanenza o di sufficiente stabilità;

3) l'attività lavorativa svolta all'estero costituisca l'oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e, pertanto, l'esecuzione della prestazione lavorativa sia integralmente svolta all'estero

l'attività lavorativa deve svolta all'estero come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro ed è necessario che venga stipulato uno specifico contratto che preveda l'esecuzione della prestazione all'estero come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e che il dipendente venga collocato in un speciale ruolo estero (collocazione non necessaria quando il rapporto di lavoro è instaurato direttamente con una società estera).

Il regime convenzionale ex articolo 51, comma 8-bis, del TUIR

L'esecuzione della prestazione lavorativa deve essere integralmente svolta all'estero.

Di conseguenza, il regime non si applica, ad esempio, ai dipendenti in trasferta all'estero, in quanto manca il requisito della continuità ed esclusività dell'attività lavorativa all'estero, derivante da un contratto specifico.

Il requisito della continuità deve avere carattere di permanenza o di sufficiente stabilità

Risposta n. 428 del 2023: per lo svolgimento della prestazione di lavoro in distacco presso la Consociata in Germania, il lavoratore per esigenze aziendali e nell'esclusivo interesse della Consociata effettua anche occasionali trasferte di lavoro in Paesi diversi dalla Germania, tra cui l'Italia. Tale circostanza non sembra far venir meno il carattere di esclusività e di continuità del rapporto di lavoro presso una Consociata estera.

Il regime convenzionale ex articolo 51, comma 8-bis, del TUIR

Sulla base di quanto richiesto dalla citata norma, la disciplina fiscale di cui all'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir trova applicazione a condizione che:

4) il lavoratore nell'arco temporale di dodici mesi (anche ricompreso in due diversi periodi d'imposta) soggiorni nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni.

Il periodo da considerare non necessariamente deve risultare continuativo: è sufficiente, infatti, che il lavoratore presti la propria opera all'estero per più di 183 giorni nell'arco di dodici mesi.

Il Legislatore, con l'espressione «nell'arco di dodici mesi» non ha inteso far riferimento al periodo d'imposta, ma alla permanenza del lavoratore all'estero stabilita nello specifico contratto di lavoro, che può anche prevedere un periodo a cavallo di due anni solari

Il regime convenzionale ex articolo 51, comma 8-bis, del TUIR

Qualora il contratto preveda la permanenza all'estero per un periodo superiore a 183 giorni il sostituto d'imposta applica la tassazione prevista dall'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir a partire dalla prima retribuzione erogata, salvo rettifica da effettuare in sede di conguaglio qualora vengano meno le condizioni richieste per l'applicazione del regime di cui alla disposizione da ultimo citata.

Per l'effettivo conteggio dei giorni di permanenza del lavoratore all'estero rilevano, in ogni caso, nel computo dei 183 giorni, il periodo di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi, indipendentemente dal luogo in cui sono trascorsi.

Risposta n. 590 del 2021: il requisito non si ritiene rispettato per la dipendente italiana distaccata in Germania che ha lavorato però nel nostro Paese in smart working, soggiornando quindi all'estero per un periodo inferiore a 183 giorni.

Il regime convenzionale ex articolo 51, comma 8-bis, del TUIR

Determinazione della base imponibile secondo le retribuzioni convenzionali

Il decreto interministeriale che definisce le retribuzioni convenzionali vigenti nel periodo deve essere emanato entro il 31 gennaio di ogni anno e deve determinare le retribuzioni convenzionali in misura non inferiore al trattamento economico minimo previsto dai contratti collettivi nazionali dei vari settori di produzione. Per il 2024 si veda il D.M. 16/01/2025.

Il decreto interministeriale individua, per operai, impiegati, dirigenti e quadri, secondo il settore economico di appartenenza e la qualifica del lavoratore, gli scaglioni di retribuzione nazionale ai quali corrisponde la relativa retribuzione convenzionale imponibile.

I valori convenzionali individuati nelle tabelle ministeriali, nel caso che nel corso del mese si verifichino assunzioni, risoluzioni del rapporto di lavoro, trasferimenti da o per l'estero, sono divisibili in ragione di ventisei giornate

Il regime convenzionale ex articolo 51, comma 8-bis, del TUIR

Determinazione della base imponibile secondo le retribuzioni convenzionali

Circolare n. 207 del 2000

Dall'introduzione del criterio convenzionale consegue che qualora il datore di lavoro riconosca al proprio dipendente alcuni benefits, questi emolumenti in natura non subiscono alcuna tassazione autonoma, in quanto il loro ammontare sarà ricompreso forfetariamente nella retribuzione convenzionale.

I lavoratori dipendenti in questione conservano, comunque, la piena soggettività passiva per tutti gli altri redditi posseduti o comunque ad essi imputabili in base alle disposizioni tributarie di carattere generale.

Da ciò discende che nessuna esclusione dalla tassazione può essere invocata per l'indennità di fine rapporto corrisposte da imprese italiane al personale italiano che abbia prestato lavoro all'estero alle loro dipendenze, anche per la parte afferente ad annualità lavorate effettivamente all'estero.

Il regime convenzionale ex articolo 51, comma 8-bis, del TUIR

Determinazione della base imponibile secondo le retribuzioni convenzionali
Risposta n. 783 del 2021

Rileva che l'INPS, richiamando il parere a suo tempo espresso dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali (cfr. la circolare 21 marzo 1990, n. 72), ha precisato con circolare 19 aprile 2021, n. 64 che per "retribuzione nazionale" deve intendersi il trattamento previsto per il lavoratore dal contratto collettivo, "comprensivo degli emolumenti riconosciuti per accordo tra le parti", con esclusione dell'indennità estero.

Ne consegue, quindi, che una volta individuata la retribuzione convenzionale, le ulteriori somme erogate non devono essere oggetto di autonoma tassazione.

Conseguentemente, il valore delle azioni maturate nel periodo in cui era in corso il rapporto di lavoro, ricevute da un soggetto che applica il regime, deve essere considerato incluso nella retribuzione convenzionale

Esclude somme ricevute a titolo di patto di non concorrenza dalla retribuzione convenzionale

Obblighi dichiarativi e di sostituzione d'imposta

LAVORATORE DISTACCATO NON RRESIDENTE CHE NON APPLICA REGIME CONVENZIONALE, CHE PPRESTA ATTIVITA' DI LAVORO IN VIA ESCLUSIVA FUORI DALL'ITALIA

Cosa deve fare il sostituto d'imposta?

Come più volte precisato dall'Amministrazione finanziaria (v. risoluzioni 24 settembre 2003, n. 183; 24 maggio 2000, n. 68; 10 giugno 1999, n. 95) - i sostituti d'imposta possono, **sotto la propria responsabilità, non operare** le ritenute alla fonte ai sensi dell'articolo 23 del DPR 600/1973, prevista presentazione, da parte del lavoratore, di apposita domanda correlata della certificazione di residenza fiscale all'estero - rilasciata dalla competente autorità fiscale estera - e della documentazione comprovante l'effettivo esercizio dell'attività lavorativa.

Tale prassi amministrativa, avendo carattere facoltativo, non comporta un obbligo di adeguamento per il sostituto d'imposta, che potrà quindi applicare comunque il regime interno di ritenuta, qualora ritenga di non doversi assumere delle responsabilità circa l'idoneità della documentazione presentata.

Spetterà ai sostituti d'imposta valutare - di volta in volta - la pertinenza e l'attendibilità della documentazione presentata dai lavoratori al fine di applicare direttamente le Convenzioni tra l'Italia e i Paesi di residenza.

Obblighi dichiarativi e di sostituzione d'imposta

LAVORATORE DISTACCATO NON RRESIDENTE CHE NON APPLICA REGIME CONVENZIONALE, CHE PPRESTA ATTIVITA' DI LAVORO FUORI DALL'ITALIA e IN PARTE IN ITALIA

Cosa deve fare il sostituto d'imposta?

Risposta n. 521 del 2019

Per quanto concerne la compilazione della Certificazione Unica, le istruzioni al citato modello precisano che, nella sezione "Dati fiscali", al punto 1, dovrà essere indicato il totale dei redditi di lavoro dipendente per i quali è possibile fruire della detrazione di cui all'articolo 13, comma 1, del Tuir ovvero, per quanto concerne la fattispecie in esame, il totale della retribuzione imponibile in Italia. Al punto 6, ove deve essere indicato il numero dei giorni per i quali spettano le detrazioni, conformemente a quanto chiarito con la circolare del Ministero delle Finanze 9 gennaio 1998, n. 3 e con la circolare 16 marzo 2007, n. 15, dovranno essere indicati i soli giorni di lavoro svolti in Italia che hanno dato diritto alla retribuzione.

Infine, le medesime istruzioni al modello di Certificazione Unica prevedono che nell'ipotesi di redditi solo parzialmente esentati da imposizioni in Italia, in quanto il percipiente risiede in uno Stato estero con cui è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte dirette, l'ammontare del reddito escluso dalla tassazione deve essere indicato nel punto 469, riportando altresì il codice 3 nel punto 468.

L'articolo 15 delle convenzioni contro le doppie imposizioni

Articolo 15, modello OCSE:

1. 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.
2. Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che uu residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato se:
 - a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni in un periodo di dodici mesi che inizi o termini 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.

L'articolo 15 delle convenzioni contro le doppie imposizioni

- La regola generale del paragrafo 1 è quella della "tassazione esclusiva o concorrente, in quest'ultimo caso sia nello Stato di residenza sia in quello in cui è svolta l'attività di lavoro.

Commentario del Modello Ocse, all'articolo 23, punti 6 e 7, ha chiarito che la mancanza dell'avverbio «soltanto» determina una tassazione concorrente tra i due Paesi.

L'articolo 15 delle convenzioni contro le doppie imposizioni

- Vi è tuttavia, ai sensi del paragrafo 2, «tassazione esclusiva» solo nello Stato di residenza ("clausola del montatore"), se:
 - 1) il lavoratore dipendente soggiorna per meno di 183 gg. in un periodo di dodici mesi che inizi o termini nel corso dell'anno fiscale considerato;
 - 2) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato;
 - 3) 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.

Tassazione dei lavoratori in smart working

Circolare n. 25 del 18 agosto 2023

Le nuove modalità di lavoro agile sono per lo più connotate da una parziale o totale recisione dei vincoli di presenza fisica del prestatore nel territorio di un determinato Stato per lo svolgimento dell'attività

In applicazione delle disposizioni convenzionali, un soggetto non residente che svolge la sua attività di lavoro dipendente in Italia è assoggettato a imposizione nel nostro Paese in relazione ai redditi imputabili all'attività prestata nel territorio dello Stato. Tale conclusione non è inficiata dalle modalità di svolgimento della prestazione. In altri termini, anche qualora questa venga svolta da remoto per un datore di lavoro estero, si considera comunque prestata in Italia, con conseguente riconoscimento della potestà impositiva italiana

Stabile organizzazione all'estero di lavoratore distaccato

Circolare n. 25 del 18 agosto 2023

Secondo i chiarimenti resi nel Commentario all'articolo 5, i presupposti di esistenza di una stabile organizzazione, possono sintetizzarsi in:

- 1) esistenza della sede d'affari nella disponibilità dell'impresa o del professionista;
- 2) fissità spaziale e temporale della sede d'affari;
- 3) svolgimento dell'attività d'impresa o professionale in tutto o in parte per mezzo della sede fissa d'affari.

Stabile organizzazione all'estero di lavoratore distaccato

La stabile organizzazione  concetto tipico della legislazione fiscale che sta a indicare una soglia minima di radicamento delle attività imprenditoriali di un soggetto non residente sul territorio di un altro Stato, così da rappresentare presupposto e collegamento per sottoporre a imposizione nel territorio di tale altro Stato i redditi ivi prodotti.

Ogni ordinamento giuridico estero definisce la stabile organizzazione in modo del tutto autonomo anche se nella maggior parte dei casi la definizione data riprende quella definita dal modello Ocse.

L'articolo 5 del modello di convenzione fornisce una definizione di stabile organizzazione formata di due parti:

- la "stabile organizzazione materiale;
- la "stabile organizzazione personale".

Stabile organizzazione all'estero di lavoratore distaccato

La stabile organizzazione materiale

L'articolo 5 paragrafo 1 del modello Ocse indica gli elementi necessari per la configurazione di una stabile organizzazione «materiale».

In particolare, sono necessarie tre condizioni:

1. una sede d'affari, cioè un luogo fisico individuato all'interno del territorio dello Stato estero come luogo geografico in cui si svolge (in tutto o in parte) l'attività d'impresa;
2. il fatto che tale sede di affari sia fissa, ovvero situata in un sito determinato e caratterizzata da un certo grado di permanenza;
3. l'esercizio di un'attività d'impresa per mezzo di tale sede.

Stabile organizzazione all'estero di lavoratore distaccato

La stabile organizzazione personale

La stabile organizzazione personale è declinata nei paragrafi 5 e 6 dell'articolo 5 del modello Ocse ed è fondata sul presupposto che la casa madre possa svolgere la propria attività all'estero, ossia nel territorio dello Stato della fonte, anche indirettamente, cioè avvalendosi in quel territorio di un rappresentante, che è quindi, a determinate condizioni, qualificato come stabile organizzazione della casa madre, ancorché non costituisca una sede fissa di cui essa direttamente dispone.

L'Ocse ha posto l'attenzione sull'aspetto «conclusione dei contratti» d'affari proprio per la rilevanza che tale profilo assume ai fini della identificazione di una eventuale stabile



concetto di "agente dipendente", necessario per l'emergere di pratiche elusive consistenti nel ricorrere ai meccanismi tipici del commissionario alla vendita (formalmente indipendente) al fine di sottrarsi all'applicazione della definizione di stabile organizzazione.

Stabile organizzazione all'estero di lavoratore distaccato

La stabile organizzazione personale

Il paragrafo 5 stabilisce che, laddove un soggetto opera in uno Stato contraente per conto di un'impresa e, concluda abitualmente contratti, o abitualmente svolga un ruolo decisivo nella conclusione dei contratti che sono regolarmente conclusi senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa, e questi contratti sono:

1. in nome dell'impresa
oppure
2. per il trasferimento della proprietà, o per la concessione di un diritto di utilizzo, di beni posseduti da tale impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare
oppure
3. per la prestazione di servizi da parte di tale impresa.

Tale impresa deve essere considerata avere una stabile organizzazione in detto Stato con riguardo ad ogni attività che la persona svolge per l'impresa,

Stabile organizzazione all'estero di lavoratore distaccato

La stabile organizzazione personale

La figura dell'agente dipendente rileva nell'ipotesi in cui una «persona» opera per conto di un'impresa estera e nell'esercizio della propria attività:

- stipula abitualmente contratti in nome dell'impresa o volti al trasferimento della proprietà o alla concessione del diritto all'utilizzo di beni di proprietà dell'impresa o di cui l'impresa è intestataria del diritto d'uso o per la fornitura di servizi da parte dell'impresa stessa;
- ricopre abitualmente il ruolo principale (play the principale role) che conduce alla stipula dei medesimi contratti;
- conclude i contratti in via routinaria senza modifica sostanziale da parte dell'impresa

La tassazione del TFR nelle convenzioni contro le doppie imposizioni

Individuazione »Stato della fonte» redditi di lavoro dipendente

Il Commentario all'articolo 15, paragrafo 1, del Modello OCSE di Convenzione chiarisce che la potestà impositiva dello Stato della fonte è subordinata alla condizione che i compensi derivino da un'attività di lavoro dipendente svolta in detto Stato, non rilevando l'eventuale momento in cui il reddito è corrisposto (cfr. paragrafo 2.2 del Commentario all'articolo 15, paragrafo 1 del Modello OCSE).

Il successivo paragrafo 2.4 precisa, inoltre, che lo Stato della fonte di ogni remunerazione pagata dopo la cessazione dell'attività di lavoro dipendente deve essere considerato quello in cui l'attività lavorativa è stata svolta.

Si osserva, pertanto, che, in base alle indicazioni del citato Commentario OCSE, lo Stato della fonte del reddito di lavoro dipendente, ai fini dell'articolo 15, paragrafo 1, della Convenzione risulta sempre quello in cui il Contribuente ha prestato la propria attività lavorativa, a nulla rilevando il luogo di residenza al momento della percezione degli emolumenti (cfr. Risposta n. 126/2023).

La tassazione del TFR nelle convenzioni contro le doppie imposizioni

Con riferimento al **trattamento di fine rapporto**, 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, 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**

La tassazione del TFR nelle convenzioni contro le doppie imposizioni

Risposta n. 674 del 2021:

- 1) applicazione della disciplina dell'articolo 15 del Modello convenzionale in caso di erogazione TFR;
- 2) la tassazione del TFR in ambito internazionale può essere "frazionata" in base ai periodi di maturazione e alla residenza fiscale del contribuente in tali periodi.



Tale suddivisione riflette la necessità di rispettare le norme convenzionali e di evitare la doppia imposizione, assicurando una corretta distribuzione della potestà impositiva tra i due Stati.

La tassazione delle indennità connesse alla cessazione del rapporto di lavoro

Risposte n. 343 e n. 460 del 2020:

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,



ricadono nell'ambito applicativo dell'art. 15 del Modello OCSE della Convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi, relativo al trattamento fiscale applicabile al reddito da lavoro subordinato.

La tassazione delle indennità connesse alla cessazione del rapporto di lavoro

Risposta n. 783 del 2021.

Emolumenti ricevuti a titolo di «patto di non concorrenza».

Il Commentario all'articolo 15 del Modello OCSE di Convenzione fornisce, al paragrafo 2.9, alcune indicazioni riguardanti il reddito in esame. In particolare, secondo quanto emerge dal Commentario, benché gli emolumenti corrisposti a fronte dell'assunzione di un obbligo di non concorrenza siano sempre connessi allo svolgimento di un'attività di lavoro dipendente, gli stessi non risultano, nella maggior parte dei casi, collegati direttamente ad un'attività lavorativa svolta prima della cessazione del rapporto di impiego. In tali ipotesi, le somme corrisposte saranno soggette alla potestà impositiva dello Stato in cui il beneficiario degli emolumenti risulterà residente al momento della percezione degli stessi.

La tassazione delle indennità connesse alla cessazione del rapporto di lavoro

Risposta n. 783 del 2021. Emolumenti ricevuti a titolo di «patto di non concorrenza».

Il Commentario considera anche l'ipotesi in cui, diversamente, il pagamento, effettuato dopo la cessazione del rapporto di lavoro, costituisce una remunerazione per attività lavorative svolte mentre era ancora in corso il rapporto d'impiego. Tale circostanza potrebbe, ad esempio, verificarsi nel caso in cui l'obbligo di nonconcorrenza assunto dall'ex dipendente rivesta poca o nessuna importanza per il datore di lavoro.

La tassazione delle indennità connesse alla cessazione del rapporto di lavoro

Risposta n. 783 del 2021. Emolumenti ricevuti a titolo di «patto di non concorrenza».

In conclusione, alla luce delle delucidazioni fornite dal Commentario OCSE; al fine della corretta attribuzione della potestà impositiva sul reddito inesame agli Stati contraenti, rileva l'effettiva importanza che assume nell'ottica della gestione aziendale la conclusione di un patto di non concorrenza con un ex dipendente.

Si tratta in sostanza di una verifica fattuale, volta anche ad escludere eventuali ipotesi di abuso.

Bonus periodici e vesting period in caso di mobilità transnazionale

Risposta n. 81 del 2025

Il collegamento con il territorio dello Stato italiano si considera sussistente se nel Vesting Period, ossia nel periodo di maturazione del diritto, il dipendente, residente all'estero, abbia svolto l'attività di lavoro in Italia.

- 1) se durante il Vesting Period il dipendente ha svolto l'attività di lavoro in un Paese estero, risultando fiscalmente residente in tale Stato, il relativo reddito deve essere tassato solo in detto Paese, indipendentemente dal successivo trasferimento della residenza in Italia;
- 2) dovrà, invece, essere tassato in Italia solo il reddito riferibile, pro rata temporis, all'attività lavorativa svolta nel nostro Paese, anche se il beneficiario del reddito risulta residente all'estero nell'anno d'imposta di riferimento.

Stock options e vesting period in caso di mobilità transnazionale

Risposta n. 316 del 2020

Il Commentario all'articolo 15 del Modello OCSE (versione 2017) afferma che:

- l'espressione "i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe" include anche i redditi in natura, tra cui colloca, tra l'altro, le stock option (cfr. par. 2.1);
- la potestà impositiva dello Stato della fonte è subordinata alla condizione che tali compensi in natura derivino da un'attività di lavoro dipendente svolta in detto Stato;
- non rileva l'eventuale diverso momento in cui il reddito è corrisposto (par. 2.2) e la circostanza che la tassazione avvenga in un periodo d'imposta successivo, in cui il dipendente non lavora più in detto Stato (cfr. par. 12.1 e 12.3);
- stabilire se, e in che misura, una stock option sia ricollegabile ad attività di lavoro dipendente svolta in un dato Stato implica una valutazione che deve essere effettuata in ciascun caso esaminando tutti gli elementi rilevanti, comprese le condizioni contrattuali del piano, correlati alla suddetta attività lavorativa (cfr. par. 12.6).

Stock options e vesting period in caso di mobilità transnazionale

Risposte n. 316 del 2020 e n. 707 del 2021

In linea con i criteri elaborati dall'OCSE, il collegamento con il territorio italiano si considera sussistente se nel vesting period, ossia nel periodo di maturazione del diritto, il dipendente ha svolto attività di lavoro nel nostro Paese.



Qualora sussista tale collegamento, il relativo reddito rileverà fiscalmente in Italia.

Non rileva il momento di successivo esercizio dell'opzione (data di exercising, Risposta n. 23 del 2020) ai fini della determinazione del luogo di produzione del reddito, né il fatto che il soggetto abbia trasferito la residenza fiscale all'estero, ove è residente al momento dell'opzione.

Grazie per l'attenzione

