

Roma, 01 agosto 2008



*Direzione Centrale Normativa e
Contenzioso*

OGGETTO: Istanza d'Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 – T.F.R. erogato da società italiana a soggetto residente all'estero per attività lavorativa prestata in parte in Italia e in parte in Germania

QUESITO

Con istanza diretta alla scrivente, la società ALFA, con sede in Italia, ha chiesto chiarimenti in merito alla disciplina fiscale cui sottoporre il trattamento di fine rapporto da erogare ad un suo dipendente residente all'estero per l'attività lavorativa prestata in Italia fino al 31 dicembre 1999 e in Germania, in regime di distacco, dal 01 gennaio 2000.

La società istante, nel precisare che la menzionata indennità è stata accantonata, previo accordo con il dipendente, presso l'azienda italiana e che il contribuente è residente fiscalmente in Germania dal 2000, chiede, in particolare, se la quota di TFR maturata relativamente al periodo di attività lavorativa svolta nello stato tedesco sia esclusa dalla base imponibile oppure soggetta a tassazione nello stato italiano.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

La società istante sostiene che il TFR, afferente sia al periodo di residenza fiscale in Italia che in Germania, debba essere assoggettato ad imposizione in Italia.

Infatti, in assenza di una disposizione convenzionale, si ritiene operativa la norma interna di cui all'art. 23 comma 2 lett. a) del TUIR, la quale prevede l'imponibilità nello stato italiano per le indennità di fine rapporto corrisposte ai non residenti qualora tali somme siano erogate da un datore di lavoro avente sede in Italia.

PARERE DELLA DIREZIONE

Ipotizzando per certa la residenza ai fini fiscali del dipendente in Germania, occorre accertare quali siano le modalità di tassazione del trattamento di fine rapporto erogato in favore di un soggetto che al momento in cui riceve la prestazione non è più fiscalmente residente in Italia.

Nell'ordinamento tributario italiano, i criteri di individuazione della rilevanza territoriale dei redditi prodotti dai soggetti non residenti sono indicati nell'art. art. 23, comma 2, lett. a), del TUIR.

Il citato articolo stabilisce il criterio in base al quale, indipendentemente dal verificarsi delle condizioni di cui alle lettere c), d), e) ed f) del comma 1 dello stesso articolo 23 – che subordinano la tassazione dei redditi prodotti dai non residenti alla circostanza che le attività e i beni da cui derivano siano esercitate e si trovino nel territorio dello stato – le indennità di fine rapporto, assieme alle pensioni e agli assegni ad esse assimilati, si considerano prodotte nel territorio italiano se sono corrisposte dallo stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti.

In tale ipotesi, non è data alcuna rilevanza alla circostanza che la prestazione sia eseguita in Italia o all'estero. Il criterio di collegamento ai fini

dell'attrazione nella potestà impositiva dello stato italiano è costituito solo dalla residenza fiscale del soggetto che corrisponde gli emolumenti.

Il trattamento fiscale previsto dal nostro ordinamento può subire modifiche per effetto delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

In ambito convenzionale, peraltro, il TFR non gode di una specifica disciplina, in quanto si tratta di un istituto peculiare ad alcuni ordinamenti e dagli stessi diversamente disciplinato.

Il commentario OCSE osserva con riferimento agli importi pagati ai dipendenti alla cessazione dell'impiego: *“Alcuni stati considerano come una pensione, privata o pubblica, a seconda dei casi, i pagamenti effettuati in un'unica soluzione. In tal caso, sarebbe naturale considerare che il reddito rientri nell'articolo 18 o 19. Nella legislazione fiscale di altri Stati tali pagamenti vengono considerati come remunerazione finale per le attività svolte. In tal caso, il pagamento deve essere indubbiamente ricompreso nell'articolo 15 o 19, a seconda dei casi. Altri ancora considerano tali pagamenti come un bonus non imponibile ai fini delle imposte sui redditi ma eventualmente soggetto ad imposte sulle donazioni o ad imposte analoghe”*.

Per quanto concerne l'Italia, la disciplina prevista per il TFR porta a ritenere che lo stesso abbia sostanzialmente natura di retribuzione, seppur differita. Per tale motivo, il TFR, ad avviso della scrivente, è riconducibile nell'ambito di applicazione dell'art. 15 della Convenzione tra Italia e Germania contro le doppie imposizioni, stipulata in data 18 ottobre 1989 e ratificata con legge 24 novembre 1992, n. 459.

Si fa presente che la necessità di ricondurre il TFR alle regole convenzionali sul lavoro dipendente è stata già implicitamente affermata in via generale dalla risoluzione n. 12/1226 dell'11 luglio 1980 e dalla sentenza della Corte di Cassazione del 21 novembre 1998 n. 11780.

L'art 15 della Convenzione Italia-Germania prevede, in via generale, il principio per cui: *“Fatte salve le disposizioni degli articoli 16, 18 e 19 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 tali 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”.

Peraltro, al fine di verificare in concreto quale dei due Stati possa esercitare la potestà impositiva, occorre tenere presente che il TFR matura anno per anno per cui non è possibile considerare, ai fini della verifica della residenza del percipiente e della localizzazione del lavoro solo l'anno di erogazione dell'emolumento complessivamente spettante. Occorre, invece, considerare distintamente i periodi in cui il lavoro è stato effettuato in Italia da quelli nei quali il lavoro è stato svolto in Germania.

In base a tale criterio si perviene, nel caso di specie, a concludere che la parte di TFR maturata nel periodo di lavoro svolto in Italia va tassata esclusivamente dal nostro stato, in quanto può essere considerata retribuzione erogata ad un soggetto residente in relazione ad una prestazione di lavoro effettuata in Italia. D'altra parte l'imposizione del TFR riferibile agli anni di lavoro effettuati in Germania è riservata esclusivamente allo stato tedesco, per analoga motivazione.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.