

RISOLUZIONE N. 40



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Roma, 23/07/2024

OGGETTO: *Istanza di interpello – Indennità corrisposte a titolo di incentivo all'esodo e a titolo di importo transattivo – Applicabilità del "regime speciale per lavoratori impatriati" di cui all'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015*

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

QUESITO

L'*Istante* (di seguito "*Banca*" o "*Istante*") rappresenta di aver raggiunto un accordo per la risoluzione consensuale del rapporto di lavoro con tre dipendenti in base al quale è tenuta a corrispondere agli stessi, in occasione della cessazione del rapporto di lavoro, somme a titolo di "*incentivo all'esodo*" e di generale transazione (di seguito anche "*importo transattivo*").

L'*Istante* fa presente che, ai sensi del combinato disposto degli articoli 17 e 19 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), le somme corrisposte a titolo di "*incentivo all'esodo*" e di "*importo*

transattivo" sono assoggettate a tassazione separata, fermo il concorso dei predetti redditi alla formazione del reddito complessivo dell'anno di percezione, laddove ciò risulti più favorevole per il contribuente. Inoltre, l'articolo 24, comma 31, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, ha previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2011, l'applicazione della tassazione ordinaria, in luogo della tassazione separata, alla quota delle indennità erogate, in denaro o in natura, in occasione della cessazione di rapporti di lavoro dipendente che eccedono l'importo di euro 1.000.000,00.

L'*Istante* rappresenta che i dipendenti, al momento della corresponsione delle predette somme, beneficiano del "*regime speciale per lavoratori impatriati*" di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 e, pertanto, in qualità di sostituto d'imposta, chiede se il predetto regime agevolativo possa:

- applicarsi alle indennità sopra citate, qualora le stesse concorrano, fino ad un importo non eccedente euro 1.000.000,00, alla formazione del reddito complessivo dell'anno di percezione, in deroga al regime di tassazione separata di cui agli articoli 17 e 19 del Tuir. In caso di risposta affermativa, inoltre, l'*Istante* chiede chiarimenti in merito alle modalità operative da seguire, stante le peculiarità del meccanismo della tassazione separata. In particolare, l'*Istante* chiede conferma che il regime fiscale di cui al citato articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 sia riconosciuto dai competenti uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate a fronte di specifica istanza presentata dal contribuente;

- essere riconosciuto per il tramite del sostituto di imposta, in via ordinaria, sugli importi eccedenti euro 1.000.000,00.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene, *in primis*, che le somme da erogare a titolo di "*incentivo all'esodo*" e "*importo transattivo*", «*qualificandosi quali redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia e indipendentemente dal loro importo, rientrino nell'ambito oggettivo del regime speciale per lavoratori impatriati di cui all'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015*».

In particolare, l'*Istante* ritiene di dover assoggettare a tassazione separata le predette somme e che, i dipendenti, successivamente alla notifica della liquidazione definitiva dell'imposta, a fronte di specifica istanza, possano richiedere ai competenti uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate di beneficiare del predetto regime agevolativo facendo concorrere i medesimi importi al reddito complessivo.

Al riguardo, l'*Istante* fa presente che l'Amministrazione Finanziaria, nel corso di un incontro con la stampa specializzata effettuato in occasione di "*Telefisco*" del 26 gennaio 2023, ha chiarito che ove il contribuente ritenga più favorevole far concorrere al reddito complessivo i redditi soggetti a tassazione separata, al fine di beneficiare delle agevolazioni previste dal "*regime speciale per lavoratori impatriati*", dopo il ricevimento della comunicazione degli esiti della liquidazione dell'imposta, lo stesso potrà rivolgersi al competente ufficio territoriale dell'Agenzia delle entrate, che procederà, in sede di assistenza, alla modifica dell'esito della comunicazione, previa verifica dei presupposti, facendo concorrere i redditi in questione alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti.

L'*Istante* ritiene, inoltre, che nel caso in cui i dipendenti non ricevano la comunicazione degli esiti della liquidazione dell'imposta - atto necessario affinché il contribuente possa chiedere di modificarne l'esito tenendo conto del regime di cui

all'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 - gli stessi possano, in ogni caso, presentare un'istanza di rimborso entro i termini di cui all'articolo 38, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (*"Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito"*), decorrenti dalla data in cui l'*Istante* ha versato le ritenute applicate.

In merito al secondo quesito, l'*Istante* ritiene che gli importi da erogare a titolo di *"incentivo all'esodo"* e di *"importo transattivo"* eccedenti euro 1.000.000,00, debbano concorrere alla formazione del reddito dei percipienti nell'anno di corresponsione nelle misure previste dall'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015. L'*Istante* ritiene, quindi, di dover applicare, su detti importi, le ritenute avendo a riferimento il minor reddito imponibile previsto dal *"regime speciale per lavoratori impatriati"*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che il presente parere ha ad oggetto esclusivamente l'applicazione del *"regime speciale per lavoratori impatriati"* di cui all'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 alle somme corrisposte a titolo di *"incentivo all'esodo"* e di *"importo transattivo"*, nel presupposto del soddisfacimento dei dipendenti dell'*Istante* dei requisiti richiesti per poter fruire di detto regime speciale, non verificabili in questa sede.

L'articolo 17, comma 1, lettera a), del Tuir prevede che *«L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi: a) [...] altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti [ndr. rapporti di lavoro dipendente] [...], nonché le somme e i valori comunque percepiti al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive,*

a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazione relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro».

Come chiarito con la circolare 20 marzo 2001, n. 29/E, cap. II, par. 1.2, tra le *«altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione»* del rapporto di lavoro rientrano anche le somme corrisposte a titolo di incentivo all'esodo.

In relazione alle modalità di tassazione delle predette somme, l'articolo 19, comma 2, primo periodo, del Tuir prevede che *«Le altre indennità e somme indicate alla lettera a) del comma 1 dell'art. 17, anche se commisurate alla durata del rapporto di lavoro e anche se corrisposte da soggetti diversi dal datore di lavoro, sono imponibili per il loro ammontare complessivo, al netto dei contributi obbligatori dovuti per legge, con l'aliquota determinata agli effetti del comma 1»*, e cioè la stessa aliquota di tassazione del TFR (*cf.* circolare 16 febbraio 2007, n. 10/E).

Ai sensi del comma 3, ultimo periodo del medesimo articolo 17, per i redditi di cui al comma 1, lettere a), b), c) e c-bis) *«gli uffici provvedono a iscrivere a ruolo le maggiori imposte dovute con le modalità stabilite negli articoli 19 e 21 ovvero facendo concorrere i redditi stessi alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti, se ciò risulta più favorevole per il contribuente».*

In sostanza, in applicazione della citata disposizione, per tali redditi la tassazione avviene, in via provvisoria, da parte del sostituto d'imposta e, successivamente, l'imposta dovuta è oggetto di riliquidazione da parte dell'Agenzia delle entrate, applicando l'aliquota media del quinquennio precedente o *«facendo concorrere i redditi stessi alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti, se ciò risulta più favorevole per il contribuente».*

Il comma 31 dell'articolo 24 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 prevede che *«Alla quota delle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, comma 1, lettere a) e c), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, erogate in denaro e in natura, di importo complessivamente eccedente euro 1.000.000 non si applica il regime di tassazione separata di cui all'articolo 19 del medesimo TUIR. Tale importo concorre alla formazione del reddito complessivo. Le disposizioni del presente comma si applicano in ogni caso a tutti i compensi e indennità a qualsiasi titolo erogati agli amministratori delle società di capitali. In deroga all'articolo 3 della legge 23 luglio 2000, n. 212, le disposizioni di cui al presente comma si applicano con riferimento alle indennità ed ai compensi il cui diritto alla percezione è sorto a decorrere dal 1° gennaio 2011».*

Al riguardo, la circolare 28 febbraio 2012, n. 3/E ha evidenziato che *«la valenza esclusivamente fiscale della disposizione in esame non determina un mutamento della natura delle indennità erogate. In altri termini, le indennità erogate (ad esempio il TFR) conservano la loro natura ancorché gli importi eccedenti il limite di euro 1.000.000 siano esclusi dalla tassazione separata e concorrano alla formazione del reddito complessivo».*

Con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione del *"regime speciale per i lavoratori impatriati"*, con la circolare 23 maggio 2017, n. 17/E è stato chiarito (cfr. Parte II, paragrafo 4.1) che i redditi agevolati *«devono essere determinati secondo le disposizioni previste dal TUIR per le singole categorie di reddito, vale a dire dall'articolo 51, se derivanti da rapporti di lavoro dipendente, dall'articolo 52, se derivanti da*

rapporti assimilati al lavoro dipendente e dall'articolo 54 se derivanti dall'esercizio di arti e professioni».

Detta disposizione deve, tuttavia, intendersi riferita ai redditi che "ordinariamente" concorrono alla formazione del reddito complessivo e non anche ai redditi soggetti a tassazione separata, per i quali, il legislatore, in ragione delle loro peculiarità, ha previsto una specifica modalità di tassazione, disciplinata dall'articolo 17 e seguenti del Tuir.

Sul punto, si fa presente che anche la circolare 28 dicembre 2020, n. 33/E (paragrafo 7.7), seppur con riferimento ai redditi soggetti all'aliquota addizionale di cui all'articolo 33 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, ha affermato che, ai fini dell'applicazione del *regime speciale* in esame, «*oggetto di agevolazione sono i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia che concorrono alla formazione del reddito complessivo secondo le ordinarie disposizioni del TUIR (mediante la confluenza degli stessi nelle misure ridotte previste)*».

In applicazione di tale principio, pertanto, sono esclusi dal regime speciale in commento i redditi che non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini Irpef, compresi quelli ai quali l'imposta si applica separatamente ai sensi del citato articolo 17 del Tuir, tra cui le «*altre indennità e somme percepite una volta tanto*» in dipendenza della cessazione di rapporto di lavoro dipendente.

Ai sensi del comma 3, ultimo periodo del medesimo articolo 17, per i redditi di cui al comma 1, lettere *a)*, *b)*, *c)* e *c-bis)* «*gli uffici provvedono a iscrivere a ruolo le maggiori imposte dovute con le modalità stabilite negli articoli 19 e 21 ovvero facendo*

concorrere i redditi stessi alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti, se ciò risulta più favorevole per il contribuente».

In tale contesto, si ritiene che qualora il contribuente intenda beneficiare del *regime speciale* può rivolgersi, dopo il ricevimento della comunicazione degli esiti della liquidazione dell'imposta, al competente Ufficio territoriale dell'Agenzia delle entrate che, in sede di assistenza, previa verifica dei presupposti, riliquiderà l'imposta dovuta, facendo concorrere i redditi in questione (nella misura ridotta prevista dalla norma) alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti.

Nel caso di specie, le somme spettanti (a titolo di "*incentivo all'esodo*" e di "*importo transattivo*") ai tre dipendenti, in occasione della risoluzione del rapporto di lavoro con l'*Istante*, in generale, sono soggette al regime della tassazione separata di cui all'articolo 17 sopra citato, fino all'importo di 1.000.000,00 euro e al regime della tassazione ordinaria, per la quota parte eccedente detto importo.

Pertanto, fino all'importo di euro 1.000.000,00, l'*Istante*, in qualità di sostituto d'imposta, dovrà applicare il regime della tassazione separata in sede di loro erogazione ai sensi del combinato disposto degli articoli 17 e 19 del Tuir.

In base ai chiarimenti sopra illustrati, i dipendenti, dopo il ricevimento della comunicazione degli esiti della liquidazione dell'imposta dovuta su tali somme, potranno rivolgersi, al competente Ufficio territoriale dell'Agenzia delle entrate. L'Ufficio, in sede di assistenza, previa verifica dei presupposti per l'applicazione del predetto regime speciale, riliquiderà l'imposta dovuta, facendo concorrere i redditi in questione, nella misura ridotta prevista dalla norma, alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti.

In attesa di ricevere tale comunicazione, i dipendenti, ove lo ritengano opportuno, potranno presentare istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 del medesimo d.P.R. n. 602 del 1973. Tale disposizione prevede che *«Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso la quale è stato eseguito il versamento istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento.*

L'istanza di cui al primo comma può essere presentata anche dal percipiente delle somme assoggettate a ritenuta entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata».

Riguardo alla possibilità di applicare il *regime speciale* di cui all'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 alle predette somme per la soglia superiore a un milione di euro, si fa presente che, come chiarito nella citata circolare 3/E del 2012, l'*Istante* ai sensi dell'articolo 24, comma 31, del d.l. n. 201 del 2011, dovrà assoggettare a tassazione ordinaria le somme eccedenti la predetta soglia.

L'assoggettamento alle ordinarie regole di tassazione per scaglioni delle somme in oggetto, per la soglia eccedente un milione di euro, consente di applicare alle stesse, nel rispetto di ogni altra condizione richiesta dalla norma, il *regime speciale* in commento. Pertanto, sull'importo eccedente euro 1.000.000,00, l'*Istante* potrà operare le ritenute di imposta ai fini Irpef, avendo a riferimento il minor reddito imponibile previsto dal *regime speciale*.

Resta fermo che la verifica della sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale di un soggetto riguarda elementi di fatto che, come precisato con circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, non possono essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato, ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se lo scenario delle operazioni descritto in interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'*Istante*, possa condurre ad una diversa valutazione delle fattispecie oggetto di chiarimento.

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

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)