

Risposta n. 81/2025

OGGETTO: Bonus corrisposti ai dipendenti – Tassazione ai fini Irpef e relativi obblighi di sostituzione d'imposta – Articolo 51 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e Articolo 23 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

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

QUESITO

La società istante (di seguito "*Società*" o "*Istante*") è una società di diritto tedesco, con stabile organizzazione in Italia, che fa parte di un gruppo multinazionale.

L'*Istante* rappresenta che alcuni dipendenti, ritenuti strategicamente importanti per lo sviluppo dell'attività aziendale, sono stati ammessi nel 2021 alla partecipazione ad un piano di incentivazione (*Long Term Cash Bonus Plan*), nell'ambito del quale hanno beneficiato a febbraio 2024, a titolo gratuito, dell'attribuzione di un premio (di seguito, "*Bonus*").

L'*Istante* precisa che il *Bonus* «*rappresenta il diritto di ricevere pagamenti in denaro dopo ogni data di maturazione ("Vesting period") applicabile negli importi stabiliti nel contratto di premio*».

Scopo del premio è quello di motivare ed incentivare la *performance* dei propri dipendenti durante il periodo di *Vesting* e, pertanto, l'assegnazione del *Bonus* è esclusivamente subordinata al mantenimento, fino al termine del "*Vesting Period*", del rapporto lavorativo con una società del gruppo, salvo specifiche eccezioni dettagliate nel regolamento del piano di incentivazione.

Tra i beneficiari del piano di incentivazione vi sono dipendenti interessati dalla mobilità internazionale i quali, nel corso del periodo di maturazione, hanno prestato/prestano attività di lavoro dipendente in Stati diversi.

In particolare, ai fini che qui interessano, l'*Istante* rappresenta il caso di un dipendente che ha svolto la propria attività lavorativa nel Regno Unito durante il "*Vesting Period*" e che, nel mese di dicembre 2023, ha interrotto il proprio rapporto di lavoro con la società britannica del gruppo per intraprendere, in data 18 dicembre 2023, un nuovo rapporto di lavoro in Italia, presso la stabile organizzazione dell'*Istante*.

L'*Istante* dichiara che, dal 2024, il dipendente risulta fiscalmente residente in Italia, ai sensi dell'articolo 2 del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir) e che i *Bonus* che lo stesso percepisce sono tassati dal sostituto d'imposta italiano.

In particolare, l'*Istante* rappresenta che:

- «*Nel mese di febbraio 2024 il dipendente ha tassato, nel suo cedolino italiano, il suddetto Bonus, maturato nel triennio 2021-2022-2023, già tassato anche*

tramite cedolino inglese, dal momento che l'entità pagatrice del bonus è la società britannica del gruppo. Il Bonus deve intendersi come maturato a seguito dell'attività lavorativa prestata nel Regno Unito che è, pertanto, il Paese di produzione del reddito. Sull'intero ammontare del Bonus, di esclusiva competenza britannica, il sostituto d'imposta italiano ha operato le ritenute fiscali.

- Nel mese di febbraio 2025, il dipendente riceverà, nel suo cedolino italiano, il pagamento del Bonus maturato nel triennio 2022-2023-2024 e di competenza britannica per due terzi, sul presupposto che l'attività lavorativa in Italia ha avuto inizio dal 18 dicembre 2023 (dal 1° gennaio 2024 il dipendente è residente fiscalmente in Italia);

- nel mese di febbraio 2026, il dipendente riceverà, nel suo cedolino italiano, il pagamento del Bonus maturato nel triennio 2023-2024-2025 e di competenza britannica per un terzo;

- nel mese di febbraio 2027, il dipendente riceverà, nel suo cedolino italiano, il pagamento del Bonus maturato nel triennio 2024-2025-2026, di esclusiva competenza italiana, che esaurisce la questione interpretativa in discorso».

Rappresentato quanto sopra, l'Istante chiede di conoscere il corretto trattamento fiscale applicabile al reddito di lavoro dipendente percepito dal lavoratore interessato a seguito del pagamento dei *Bonus*.

In particolare, tenuto conto delle previsioni contenute negli articoli 2, 23 e 51 del Tuir, nell'articolo 23 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e nell'articolo 15 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni elaborato dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), l'Istante chiede chiarimenti riguardo agli obblighi di sostituto di imposta della propria stabile organizzazione e agli eventuali

obblighi di determinazione e liquidazione dell'Irpef in fase dichiarativa da parte del dipendente.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di dover identificare il periodo di attività svolto dal dipendente nei diversi Paesi, durante il "Vesting Period", e di applicare la ritenuta sull'importo imponibile di competenza italiana.

In particolare, l'*Istante* fa presente che il dipendente, nel 2024, ha percepito un *Bonus* maturato interamente nel Regno Unito, subendo una doppia imposizione: la prima nel Regno Unito, stato della fonte del reddito, per il tramite della società britannica precedente datrice di lavoro che ha erogato il *Bonus*; la seconda in Italia, stato della residenza del lavoratore, per il tramite della stabile organizzazione italiana.

Al riguardo, l'*Istante* ritiene che il dipendente abbia diritto a fruire del credito d'imposta di cui all'articolo 165, comma 1, del Tuir, previsto per il recupero delle imposte pagate all'estero.

Pertanto, l'*Istante* ritiene che:

1) il *Bonus* erogato nel 2024 dalla società britannica, sia soggetto a tassazione in Italia esclusivamente per la quota attribuibile allo svolgimento dell'attività lavorativa in Italia, in virtù del rapporto lavorativo che intercorre fra il dipendente e la stabile organizzazione italiana, prescindendo da qualsiasi considerazione in merito alla residenza fiscale del lavoratore al momento dell'attribuzione del *Bonus*. Tuttavia, «avendo già operato le ritenute fiscali sull'intero bonus del 2024, l'*Istante* ritiene di poter rimodulare le ritenute fiscali in sede di conguaglio di fine anno. Fermo restando che

l'assoggettamento ad imposizione in Italia dell'intero reddito percepito dal lavoratore, in virtù della residenza fiscale in Italia al momento dell'attribuzione del Bonus, resterà a carico del dipendente in sede di sottoscrizione della dichiarazione dei redditi italiana, assolvendo regolarmente l'imposizione italiana al netto del credito d'imposta estero»;

2) riguardo ai *Bonus* che saranno erogati nel 2025 e 2026, ritiene che la stabile organizzazione dovrà operare le ritenute sulla quota parte di *Bonus* maturata in relazione all'attività di lavoro prestata in Italia. Riguardo alla quota parte imponibile all'estero, *«il lavoratore assolverà regolarmente l'imposizione italiana sugli interi importi dei Bonus, per via della residenza fiscale, al momento della sottoscrizione delle relative dichiarazioni dei redditi, e al netto dei crediti d'imposta esteri»;*

3) riguardo ai *Bonus* che saranno erogati dal 2027, ritiene che la stabile organizzazione debba operare le ritenute sull'intero importo erogato.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 3, comma 1, del Tuir prevede che *«L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato».*

In base alla citata disposizione, i soggetti residenti sono assoggettati ad imposizione sui redditi ovunque prodotti, mentre i non residenti sono soggetti a imposizione sui soli redditi che si considerano prodotti in Italia ai sensi dell'articolo 23 del medesimo Tuir.

In merito alla tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti da soggetti non residenti, la lettera c) del comma 1 del citato articolo 23 stabilisce che si considerano prodotti in Italia *«i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato»*.

Al riguardo, si rammenta che l'articolo 49 del Tuir definisce redditi di lavoro dipendente quelli che *«derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri»*, mentre, per la relativa determinazione, il successivo articolo 51 stabilisce che *«il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro»*.

Rientrano in tale disposizione anche i premi in denaro corrisposti ai dipendenti per la partecipazione a piani di incentivazione. Ai fini dell'individuazione del periodo d'imposta in cui considerare prodotto il reddito derivante dalla partecipazione ai suddetti piani, occorre avere riguardo al momento in cui il dipendente incassa il *Bonus* in denaro.

Tanto chiarito sotto il profilo della normativa italiana, occorre, tuttavia, considerare le disposizioni internazionali contenute in accordi conclusi dall'Italia con gli Stati esteri.

Il principio della prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno è, difatti, pacificamente riconosciuto nell'ordinamento italiano e, in ambito tributario, è sancito dall'articolo 169 del Tuir e dall'articolo 75 del d.P.R. n. 600 del 1973, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale.

Nel caso in esame, occorre far specifico riferimento alle disposizioni contenute nella Convenzione per evitare le doppie imposizioni con il Regno Unito, firmata il 21 ottobre 1998 e ratificata con legge 5 novembre 1990, n. 329.

In particolare, l'articolo 15, paragrafo 1, della citata Convenzione prevede che *«Salve le disposizioni degli articoli 16, 18, 19, 20 e 21 della presente Convenzione, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di una attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato [ndr. Stato della residenza], 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 [ndr. Stato della fonte]»*.

La citata disposizione convenzionale stabilisce, pertanto, come regola generale, un regime di tassazione esclusiva nello Stato di residenza del Contribuente allorquando questo coincida con lo Stato della fonte, nel periodo d'imposta di riferimento e, come eccezione, la tassazione concorrente tra lo Stato di residenza del Contribuente e quello di svolgimento dell'attività di lavoro dipendente (Stato della fonte) allorquando non coincidano.

Per quel che concerne l'individuazione nello specifico dello Stato della fonte, si rileva che 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 del citato commentario all'articolo 15 del Modello OCSE di Convenzione 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 (*cf.* risposta pubblicata il 20 gennaio 2023, n. 126).

Ciò posto, sulla base di quanto dichiarato dall'*Istante*, si rileva che, nella fattispecie in esame, il *Bonus* incassato dal dipendente nel periodo in cui svolge la propria prestazione lavorativa in Italia, ed è ivi residente, è maturato in parte in relazione all'attività lavorativa svolta nel Regno Unito e in un periodo d'imposta in cui non era residente in Italia.

In sostanza, in base ai criteri elaborati dall'OCSE, e all'articolo 23, comma 1, lettera *c*), del Tuir, 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.

Pertanto, 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; 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.

Ciò posto, in relazione al caso di specie, in cui il dipendente ha svolto l'attività di lavoro nel Regno Unito alle dipendenze della società inglese del Gruppo fino a dicembre del 2023, per poi intraprendere, il 18 dicembre del medesimo anno, un nuovo rapporto di lavoro in Italia, presso la stabile organizzazione dell'*Istante*, si ritiene che:

- il *Bonus* erogato dalla società inglese nel 2024, maturato fino alla data di interruzione del rapporto di lavoro con la stessa, debba essere assoggettato a tassazione esclusivamente nel Regno Unito, non risultando alcun collegamento con il territorio dello Stato italiano. Il beneficiario dovrà dichiarare in Italia solo l'eventuale parte del *Bonus* percepita in relazione all'attività di lavoro svolta in Italia dal 18 dicembre 2023;

- i *Bonus* che saranno erogati nel 2025 e 2026, maturati, rispettivamente, nel triennio 2022-2024 e nel triennio 2023-2025, dovranno essere assoggettati a tassazione proporzionalmente all'attività svolta dal dipendente in Italia durante il *Vesting Period*. In particolare, saranno assoggettati a tassazione i *Bonus* riferiti all'attività svolta in Italia a partire dal 18 dicembre 2023 e sino al 2025. Riguardo alla quota parte imponibile nel Regno Unito, il dipendente, in assenza di un collegamento con il territorio dello Stato, non dovrà dichiarare i suddetti redditi in Italia;

- i *Bonus* erogati a partire dal 2027, maturati dal 18 dicembre 2023 in poi, data a partire dalla quale il dipendente svolge l'attività lavorativa esclusivamente nel territorio dello Stato italiano, saranno interamente assoggettati a tassazione nel nostro Paese.

Ne consegue che, la stabile organizzazione in Italia è tenuta ad assolvere agli obblighi di sostituzione d'imposta riguardo alle somme maturate a decorrere dal 18

dicembre 2023, data a partire dalla quale il dipendente ha svolto l'attività lavorativa nel territorio dello Stato.

Riguardo alle somme assoggettate a tassazione in Italia, nel 2024, ma riferite all'attività lavorativa svolta nel Regno Unito nel periodo dal 2021 a dicembre 2023, e quindi non imponibili nel nostro Paese in quanto prive di qualsiasi collegamento con il territorio dello Stato italiano, si ritiene che, qualora la stabile organizzazione non abbia provveduto alla restituzione delle ritenute indebitamente applicate in occasione delle operazioni di conguaglio, il dipendente dovrà presentare istanza di rimborso, ai sensi dell'articolo 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

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 n. 9/E del 1° aprile 2016, 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 la rappresentazione delle vicende descritte in sede di interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante ovvero rappresentati in maniera difforme dalla realtà possa condurre ad una diversa qualificazione fiscale della fattispecie in esame.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)