

**Risposta n. 36**

**OGGETTO:** Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Ritenute su redditi di lavoro dipendente prodotto in Italia da un soggetto fiscalmente non residente - Articolo 23 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

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

**QUESITO**

Alfa SRL (di seguito "Società" o "Istante") è una società appartenente ad un gruppo mondiale.

In considerazione della dimensione internazionale del gruppo, è frequente, in particolar modo per i dipendenti apicali, dover svolgere la propria attività lavorativa all'estero presso le sedi della Società e del gruppo dislocate nelle varie parti del mondo.

La Società rappresenta di aver assunto, in data 1° settembre 2019, un dipendente, con la qualifica di dirigente, che ricopre la carica di Chief Executive Officer (nel seguito "CEO"), il quale, con riferimento al periodo di imposta 2019, si qualifica quale soggetto fiscalmente non 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).

Attese le necessità intrinseche allo svolgimento del ruolo affidato, il CEO si

troverà a trascorrere numerosi giorni lavorativi fuori dal territorio dello Stato italiano, presso le sedi della società e, più in generale, del gruppo.

Tenuto conto che, ai sensi dell'articolo 3 e dell'articolo 23 del Tuir, sono imponibili in Italia solo i redditi derivanti da attività lavorativa prestata sul territorio dello Stato, l'Istante, in qualità di sostituto di imposta, chiede di sapere se debba assoggettare a ritenute alla fonte il reddito di lavoro dipendente riferito ai soli giorni di lavoro trascorsi dal CEO nel territorio dello Stato italiano ed escludere da tassazione in Italia la parte di reddito relativo ai giorni di lavoro trascorsi all'estero in quanto prodotto fuori dal territorio dello Stato italiano.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante ritiene che il reddito di lavoro dipendente corrisposto al CEO debba essere assoggettato a tassazione in Italia esclusivamente per i giorni di effettiva presenza fisica, escludendo quindi da tassazione il reddito di lavoro dipendente relativo all'attività svolta fuori dal territorio dello Stato italiano.

Per quanto concerne la determinazione del reddito di lavoro dipendente imponibile in Italia, l'Istante intende fare riferimento al rapporto tra il numero di giorni durante il quale la prestazione lavorativa è esercitata nel territorio italiano e il numero totale dei giorni lavorativi intercorrenti fra la data di assunzione (1° settembre 2019) ed il 31 dicembre 2019, al netto quindi dei giorni di ferie, malattie, festività e week-end (*cf.* circolare 23 maggio 2017, n. 17, e risposta 28 dicembre 2018, n. 148).

Tale calcolo sarà effettuato dalla Società nel corso delle operazioni di conguaglio dei redditi di lavoro dipendente a fronte della presentazione della seguente documentazione da parte del lavoratore:

- autocertificazione di non residenza fiscale in Italia ai sensi dell'articolo 2 del Tuir;
- registro compilato dal dipendente da cui emergono i giorni di lavoro

trascorsi in Italia e all'estero nel corso del periodo di riferimento.

Al fine di determinare la base imponibile da assoggettare a tassazione, la società procederà a:

1. determinare il rapporto tra i giorni in cui l'attività lavorativa è svolta in Italia e il totale dei giorni lavorati, come sopra determinati;
2. applicare il risultato del rapporto di cui al precedente punto 1 al reddito di lavoro dipendente complessivamente corrisposto al CEO dalla società Istante;
3. determinare, ad esito del calcolo di cui al punto 2, la porzione imponibile del reddito di lavoro dipendente riferito all'attività italiana che deve, quindi, essere assoggettato a tassazione;
4. determinare, in occasione delle operazioni di conguaglio di fine anno, la differenza tra le ritenute operate sul totale della retribuzione erogata dalla società al CEO e l'imposta effettivamente dovuta sull'imponibile riferito all'attività italiana, restituendo al dipendente eventuali ritenute operate in eccesso;
5. indicare il reddito imponibile riferito all'attività estera, escluso dalla tassazione, nella Certificazione Unica come da istruzioni ministeriali;
6. indicare nella Certificazione Unica i soli giorni di lavoro italiani.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nel disciplinare le ritenute sui redditi di lavoro dipendente, stabilisce che le società che "*corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48 [rectius 51] dello stesso testo unico devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa*".

In base a tale disposto, il soggetto erogante/sostituto d'imposta ha l'obbligo di effettuare la ritenuta ogni qual volta la corresponsione riguardi somme e valori di cui

all'articolo 51 del Tuir e, quindi, somme e valori in qualunque modo riconducibili al rapporto di lavoro dipendente, indipendentemente dallo *status* di residente o non residente del percipiente.

Ai sensi del combinato disposto dell'articolo 3, comma 1, del Tuir e dell'articolo 23, comma 1, lettera *c*), del medesimo testo unico, tuttavia, i soggetti non residenti sono soggetti ad IRPEF solo sui redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato.

In base all'ordinamento tributario domestico, in particolare, il criterio di collegamento ai fini dell'attrazione dei predetti emolumenti nella potestà impositiva dello Stato è costituito dal luogo ove è svolta la prestazione lavorativa, ovvero sono imponibili in Italia i soli emolumenti corrisposti ai lavoratori dipendenti non residenti, per l'attività lavorativa svolta in Italia.

Il trattamento fiscale illustrato potrebbe, tuttavia, subire delle modifiche per effetto delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Invero, come noto, il Modello OCSE di Convenzione per eliminare le doppie imposizioni, cui si ispirano gran parte delle convenzioni stipulate dal nostro Paese, all'articolo 15, disciplinante la ripartizione della potestà impositiva del reddito derivante dall'attività di lavoro subordinato, statuisce, tra l'altro, che *"i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni 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 un 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 i 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato, e*

*b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è*

*residente dell'altro Stato, e*

*c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato".*

Dalla lettera di tale ultima disposizione, fatta salva l'ipotesi disciplinata dal paragrafo 2, anche ai fini convenzionali, per i soggetti non residenti, il criterio di collegamento ai fini dell'attrazione dei redditi di lavoro dipendente nella potestà impositiva di uno Stato è costituito dal luogo in cui è svolta la prestazione lavorativa.

In ragione, quindi, dell'articolo 23, comma 1, lettera *c*), del Tuir, nonché dell'articolo 15 del modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni, nel caso in esame, la *Società*, previa presentazione, da parte del lavoratore, di apposita domanda corredata della certificazione di residenza fiscale all'estero - rilasciata dalla competente autorità fiscale estera - e dalla documentazione comprovante l'effettivo esercizio dell'attività lavorativa, potrà operare le ritenute ai fini IRPEF, di cui all'articolo 23 del d.P.R. n. 600 del 1973, solo sui redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato e non sull'intera retribuzione erogata.

In relazione alla certificazione attestante la residenza fiscale all'estero, si rinvia a quanto affermato più volte nella prassi (*cf.* risoluzione 26 luglio 1999, n. 126, 24 maggio 2000, n. 68, e 24 settembre 2003, n. 183), secondo cui quest'ultima deve essere rilasciata dalle competenti autorità fiscali dello Stato estero.

Al fine di determinare il reddito di lavoro dipendente imponibile in Italia, occorre 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 (1° settembre 2019 - 31 dicembre 2019). Affinché tale criterio sia applicato correttamente, si precisa che il numero dei giorni indicati al numeratore e al denominatore del rapporto deve essere individuato con criteri omogenei.

Al riguardo, la circolare 23 maggio 2017, n. 17/E, richiamata anche dall'Istante, ha chiarito che i termini del rapporto possono ritenersi omogenei qualora il periodo di

lavoro considerato al numeratore del rapporto sia assunto al netto delle festività, *week end* e ferie e, analogamente, il periodo di lavoro del denominatore è calcolato anch'esso al netto di festività, *week end* e ferie.

Riguardo alla corretta compilazione della Certificazione Unica - sezione "*Dati fiscali*", l'Istante dovrà:

- indicare, al punto 1, il totale della retribuzione imponibile in Italia;
- riportare, al punto 6, il numero di giorni di lavoro prestato in Italia per i quali il dipendente ha diritto alla detrazione di cui all'articolo 13, comma 1, del Tuir;
- indicare al punto 8, la data di inizio del rapporto di lavoro;
- barrare il punto 10, per indicare che il lavoratore è ancora in forza alla data del 31 dicembre 2019;
- riportare, al punto 11, il codice 4, previsto per segnalare ipotesi in cui non vi è coincidenza tra i giorni di lavoro che danno diritto alle detrazioni di cui all'articolo 13, comma 1, del TUIR e la durata del rapporto di lavoro.

Verificandosi l'ipotesi di redditi solo parzialmente esentati da imposizione 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'Istante dovrà compilare, inoltre, la sezione "*Altri Dati*" per indicare l'ammontare di reddito escluso dalla tassazione.

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, altresì, 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 DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**