

TFR internazionale con rischio di doppia imposizione

Mancano indicazioni di fonte ufficiale sui soggetti residenti che ricevono indennità per la cessazione dell'attività lavorativa svolta all'estero

/ **Marcello ASCENZI**

La tassazione delle indennità erogate da aziende estere, in relazione alla cessazione del rapporto di lavoro, al dipendente divenuto residente in Italia presenta alcune **criticità** le cui conseguenze potrebbero rendere complicato evitare la doppia imposizione.

La normativa domestica prevede la tassazione nel nostro Paese delle indennità ovunque maturate, qualora vengano corrisposte nel momento in cui il contribuente è **fiscalmente residente in Italia**, secondo quanto previsto dall'[art. 3](#) del TUIR.

La richiamata disposizione, in presenza di Convenzioni contro le doppie imposizioni, può subire delle **deroghe**, come nel caso della [Convenzione con gli Stati Uniti](#), in base alla quale, ai sensi dell'[art. 18](#) terzo paragrafo, il soggetto residente di uno Stato, divenuto residente dell'altro Stato contraente, che riceve le indennità forfetarie o di fine rapporto dopo il cambio di residenza, pagate in relazione a un impiego svolto nel primo Stato contraente mentre era ivi residente, è soggetto a imposizione su tali indennità soltanto nel primo Stato.

L'Italia ha ratificato altre Convenzioni che disciplinano espressamente il diritto, esclusivo o concorrente, di tassare le indennità di fine rapporto, tra cui la Convenzione con [Romania](#), [Cile](#), [Panama](#), [Canada](#), [Qatar](#), [Islanda](#), [Libano](#), [Slovenia](#), [Hong Kong](#) e [Arabia Saudita](#), ma vi sono anche Trattati che non contengono specifiche disposizioni per tali redditi.

Nel caso in cui le indennità in questione non ricadano in una fattispecie espressamente disciplinata dal Trattato, prendendo a riferimento le Convenzioni conformi al modello OCSE esse dovranno essere qualificate, tenendo conto che generalmente la loro natura sarà quella dei redditi di lavoro dipendente oppure di pensione, secondo quanto chiarito dal Commentario al modello di Convenzione (§ 2.10); quindi, la tassazione potrebbe essere di tipo **concorrente**, nel caso abbiano natura retributiva ai sensi dell'[art. 15](#) paragrafo 1 del modello di Convenzione, oppure **esclusiva** nello Stato della residenza, nel caso abbiano natura pensionistica ai sensi dell'[art. 18](#) del modello.

La prassi italiana, conformemente al Commentario, qualifica come **redditi di lavoro**, soggetti alla disposizione dell'[art. 15](#) paragrafo 1 del modello, le indennità con natura **retributiva**, tra cui il trattamento di fine rapporto (ris. Agenzia delle Entrate n. [341/2008](#)), le somme erogate a titolo di incentivo all'esodo e quelle corrisposte in via transattiva (risposta a interpello n. [132/2018](#)). Pertanto, in assenza di una disposizione convenzionale che attribuisca il diritto esclusivo di tassare i redditi percepiti dal soggetto residente in Ita-

lia nell'altro Stato contraente, le indennità aventi natura retributiva risulterebbero tassate in Italia per il loro intero importo e nell'altro Stato in genere proporzionalmente all'attività svolta durante la loro maturazione.

Tale interpretazione dell'[art. 15](#) paragrafo 1 del modello risulta esplicitata per altre tipologie di **redditi differiti**, come i piani di *stock option* e bonus pluriennali, per i quali la componente maturata all'estero, quando il dipendente non era fiscalmente residente in Italia, risulta comunque tassata nel nostro Paese se al momento della percezione il soggetto è fiscalmente residente, come da ultimo chiarito nella risposta a interpello n. [78/2020](#).

Diversamente dai bonus e dalle *stock option*, le indennità corrisposte in conseguenza della **cessazione** del **rapporto** di lavoro sono soggette, ai sensi dell'[art. 17](#) comma 1 lett. a) del TUIR, al regime della tassazione separata per cui non è consentito, neanche per opzione, l'accesso al regime della tassazione ordinaria, impossibilitando quindi il percettore a ricorrere direttamente al meccanismo del credito di imposta per evitare la doppia tassazione, previsto sia dall'[art. 165](#) del TUIR che dall'[art. 23](#) del modello OCSE.

Recupero dell'imposta estera con difficoltà "pratiche"

L'accesso al credito di imposta non dovrebbe essere tuttavia precluso per i redditi **tassati separatamente**, considerando che il terzo comma dell'[art. 17](#) del TUIR prevede che gli uffici dell'Amministrazione finanziaria riliquidino l'imposta secondo quanto previsto dagli [artt. 19](#) e [21](#) del TUIR, oppure facendo concorrere le indennità alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepite, se ciò risulta più favorevole.

La convenienza della tassazione ordinaria dovrebbe essere valutata anche alla luce del **recupero del credito di imposta** la cui spettanza e valorizzazione non può, tuttavia, essere resa nota all'Amministrazione attraverso la dichiarazione dei redditi. In tale situazione l'Amministrazione potrebbe riliquidare l'imposta senza tenere conto del credito di imposta estero, lasciando al contribuente l'onere di comunicare e far acquisire tale dato dopo l'invio della dichiarazione o al momento della riliquidazione dell'imposta.

Tale opzione non è stata, a oggi, oggetto di definizione in prassi, quindi il contribuente potrebbe avere difficoltà o trovare resistenze da parte degli uffici che potrebbero tradursi in contenziosi.