

Risposta n. 98/2025

OGGETTO: Classificazione del reddito derivante da un accordo di conciliazione giudiziale in seguito ad un licenziamento come reddito da lavoro dipendente e corretta individuazione del Paese avente la potestà impositiva

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

QUESITO

L'Istante (o il "Contribuente"), cittadino italiano, dichiara di essere fiscalmente residente in Spagna per l'anno d'imposta x, risultando iscritto nel registro della popolazione residente in Spagna a partire dal 4 ottobre dell'anno x-1.

Inoltre, riferisce di essere stato dipendente di una società italiana (di seguito, "la Società") dall'anno x-17 all'anno x-1 e, per motivi di lavoro, di essere stato distaccato prima nella Federazione Russa, ivi trasferendo la propria residenza a partire dal 22 gennaio dell'anno x-11, e poi nella Repubblica di Cuba e nella Repubblica

dell'Azerbaijan, risultando iscritto all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE) dal 13 giugno dell'anno x-11.

In seguito alla notifica dell'intimazione di licenziamento nell'anno x-1, l'Istante rappresenta di aver proposto ricorso per licenziamento senza giusta causa innanzi al Tribunale Ordinario di _____ e di aver siglato, nell'anno x-1, un nuovo contratto di lavoro con un'altra società avente sede in Spagna.

Successivamente, nell'anno x, il Contribuente dichiara di aver raggiunto un accordo con la Società in sede di conciliazione giudiziale, a mezzo del quale sono stati disciplinati gli obblighi reciproci concernenti la cessazione consensuale del rapporto di lavoro e con cui la Società si è impegnata a riconoscere e a corrispondere all'Istante nell'anno x le seguenti somme:

- 1) Euro _____ a mero titolo conciliativo;
- 2) Euro _____ a titolo di transazione generale e novativa.

In relazione a tali circostanze, l'Istante chiede chiarimenti in merito alla possibilità di qualificare il reddito derivante dalla conciliazione giudiziale come reddito da lavoro dipendente ai sensi degli articoli 49 e 51 del Testo Unico dell'Imposte sui Redditi, approvato con D.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR") e alla corretta individuazione del Paese avente la potestà impositiva, in applicazione degli articoli 169 del TUIR, 75 del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600 (di seguito, "D.P.R. n. 600") e 15 della Convenzione stipulata tra l'Italia e la Spagna per evitare le doppie imposizioni (di seguito, "Convenzione"), ratificata con Legge 29 settembre 1980, n. 663.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene, in base agli articoli 49 e 51 del TUIR e alle risposte fornite agli interpelli n. 343 e n. 344 del 23 giugno 2023, di poter ricondurre all'interno dell'ampia categoria di redditi da lavoro subordinato anche le somme riconosciute in sede di conciliazione giudiziale. Inoltre, ritiene, alla luce delle disposizioni della Convenzione e della Risposta n. 460 del 2020, che rinvia alle Risoluzioni n. 341/E del 2008 e 234/E del 2008, che il reddito derivante dall'accordo conciliativo debba essere tassato soltanto nel Paese di residenza del percipiente (*i.e.* Spagna).

In particolare, secondo il Contribuente, tali somme, la cui natura sarebbe diversa da quella dei trattamenti di fine rapporto, rientrerebbero tra i "*settlement agreement*" individuati dal Commentario all'articolo 15 del Modello OCSE di Convenzione e afferirebbero, in merito al "*sourcing*", alla tipologia dei "*severance payment*", da tassare secondo il criterio individuato al paragrafo 2.7. Tale paragrafo del Commentario prescrive che, in assenza di fatti e circostanze da cui emerga il periodo di impiego a cui si riferisce il pagamento, le somme ricevute a titolo di incentivo all'esodo sono riferibili all'impiego del dipendente degli ultimi 12 mesi e la potestà impositiva è da attribuire, *pro quota*, ai Paesi in cui l'attività lavorativa risulta svolta nel corso del suddetto periodo ("*Absent facts and circumstances indicating otherwise, such a severance payment should be considered to be remuneration covered by the Article for the last 12 months of employment, allocated on pro-rated basis to where the employment was exercise during that period; as such it constitutes remuneration derived from that employment for the purposes of the last sentence of paragraph 1*").

Pertanto, l'Istante ritiene che la potestà impositiva sulla somma corrisposta a titolo conciliativo non possa essere attribuita all'Italia, poiché la volontà negoziale ha escluso

che tali somme possano riferirsi al periodo lavorativo passato, in quanto negli ultimi 11 anni il contribuente ha svolto in maniera continuativa la propria attività di lavoro dipendente all'estero e dall'anno x-11 non è più residente in Italia, risultando residente in Spagna per l'anno d'imposta x.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che l'accertamento dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale costituisce una questione di fatto che non può essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

Infatti, come affermato più volte nei documenti di prassi, sono escluse dall'area dell'interpello tutte quelle ipotesi che, coerentemente alla natura, alle finalità dell'istituto ed alle regole istruttorie di lavorazione delle istanze, sono caratterizzate da una spiccata ed ineliminabile rilevanza dei profili fattuali riscontrabili dalla stessa amministrazione finanziaria solo in sede di accertamento, come le questioni involgenti la residenza delle persone fisiche (Cfr. Circolare 1 aprile 2016, n. 9/E, e Risoluzione 3 dicembre 2008, n. 471/E).

Pertanto, la seguente risposta si basa sui fatti così come prospettati nell'istanza di interpello, fermo restando, in capo al competente Ufficio finanziario, l'ordinario potere di verifica e di accertamento nei confronti dell'Istante.

Nell'assunto di una residenza fiscale in Spagna dell'Istante per l'anno x - circostanza si ribadisce non riscontrabile in questa sede - 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". Pertanto, l'Istante, quale soggetto non residente, sarebbe tenuto a dichiarare nel nostro Paese soltanto i redditi prodotti in Italia.

In merito alla corretta qualificazione del reddito derivante dalla conciliazione giudiziale, l'articolo 49 del TUIR, al comma 1, stabilisce che *"Sono 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, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro"*.

Ai fini della determinazione di tali redditi, l'articolo 51, comma 1, del TUIR prevede 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"*.

Le richiamate disposizioni sanciscono il principio di onnicomprensività del reddito da lavoro dipendente, ossia la totale imponibilità di tutto ciò che il lavoratore riceve in relazione al rapporto di lavoro.

La Circolare del Ministero delle Finanze 23 dicembre 1997, n. 326, al paragrafo 2.1, nell'individuare le componenti che concorrono a formare il reddito da lavoro dipendente, ha espressamente chiarito che vi rientrano anche *"le somme e i valori, comunque percepiti, a seguito di transazioni, anche novative, intervenute in costanza di rapporto di lavoro o alla cessazione dello stesso"*.

Ciò premesso, ai fini della qualificazione reddituale delle somme riconosciute in sede di conciliazione giudiziale, occorre considerare che la conciliazione ha posto

fine all'azione giudiziaria disciplinando gli obblighi reciproci concernenti la cessazione consensuale del rapporto di lavoro. Per tale motivo, si ritiene che le somme vadano qualificate, in virtù della definizione onnicomprensiva contenuta nell'articolo 51 del TUIR, quali redditi da lavoro dipendente (Cfr. Risposta ad interpello n. 343 del 2022).

Per determinare il corretto trattamento tributario delle somme ricevute dal Contribuente, si rammenta che l'articolo 17, comma 1, lettera a) del TUIR prevede che siano assoggettate a tassazione separata non soltanto le somme corrisposte a titolo di trattamento di fine rapporto, ma anche le altre indennità e somme percepite *una tantum* in occasione della cessazione del rapporto di lavoro dipendente, nonché le somme, comunque percepite, a seguito di transazioni relative alla risoluzione del rapporto di lavoro, fra cui vi rientrano le somme percepite in sede di conciliazione giudiziale relativa alla cessazione del rapporto di lavoro.

Detti emolumenti sono tassati secondo le modalità previste dall'articolo 19 del TUIR e assoggettati a ritenuta alla fonte in base all'articolo 23, comma 2, lettera d) del D.P.R. n. 600 del 1973.

Con specifico riferimento ai soggetti non residenti, l'articolo 23, comma 2, lettera a) del TUIR reca una presunzione assoluta in base alla quale si devono considerare prodotti nel territorio italiano e, come tali, soggetti a tassazione in Italia, ai sensi dell'articolo 3 dello stesso Testo Unico, i redditi derivanti dalle indennità di cui all'articolo 17, comma 1, lettera a) del TUIR "*se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti*".

Da ciò consegue che, qualora l'erogante sia un soggetto residente in Italia, gli emolumenti corrisposti al contribuente dovrebbero essere assoggettati ad imposizione nel nostro Paese con le modalità sopra illustrate.

Tanto chiarito sotto il profilo della normativa italiana, occorre, tuttavia, considerare le disposizioni contenute nella Convenzione stipulata dall'Italia con la Spagna.

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, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale.

Al riguardo, il Modello OCSE di Convenzione per eliminare le doppie imposizioni non contiene una disposizione specifica per gli emolumenti erogati ai dipendenti al momento della cessazione dell'impiego, in considerazione del trattamento giuridicamente e fiscalmente differenziato che detti emolumenti ricevono nelle singole legislazioni nazionali.

Con la Risoluzione 1° agosto 2008, n. 341/E, riguardante l'applicazione della Convenzione stipulata con la Germania, è stato precisato che, per quanto concerne l'Italia, il trattamento di fine rapporto ha sostanzialmente natura di retribuzione, seppur differita, per cui è stato ricondotto nell'ambito applicativo dell'articolo 15 della Convenzione.

In linea con la menzionata prassi, la Risoluzione 10 giugno 2008, n. 234/E, riguardante l'applicazione della Convenzione stipulata con il Belgio, ha riconosciuto natura di redditi di lavoro dipendente alle somme erogate a titolo di corrispettivo per

l'obbligo di non concorrenza e le ha ricondotte nell'ambito di applicazione dell'articolo 15 della Convenzione.

Analogamente, con la risposta ad interpello n. 460 del 2020, riguardante l'applicazione della Convenzione con la Confederazione svizzera, si è ritenuto che il TFR, le somme corrisposte a titolo di incentivo all'esodo e di corrispettivo per l'obbligo di non concorrenza abbiano natura di redditi di lavoro dipendente e, pertanto, debbano essere ricondotte nell'ambito di applicazione dell'articolo 15 della Convenzione.

Con riferimento al caso di specie, si ritiene che le somme corrisposte al dipendente in sede di conciliazione giudiziale, in quanto erogate in occasione della cessazione del rapporto di lavoro, siano qualificabili come redditi da lavoro dipendente, riconducibili alla sfera di operatività dell'articolo 15 della Convenzione.

Più precisamente, si ritiene che assuma rilievo il paragrafo 2.8 del Commentario all'articolo 15 del Modello OCSE, il quale prevede che, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, le somme ricevute a seguito di una statuizione giudiziale o di un accordo conciliativo debbano assumere lo stesso trattamento fiscale dei redditi che vanno a sostituire.

Dal momento che il Contribuente, come si evince dal verbale di conciliazione giudiziale, ha rinunciato ad ogni tipo di pagamento, indennità e rimborso riferibile allo svolgimento dell'intero rapporto lavorativo, i proventi derivanti dalla conciliazione devono ricevere lo stesso trattamento che avrebbero ricevuto tali redditi.

Quindi, per quanto riguarda il Paese di tassazione delle somme percepite in sede di conciliazione giudiziale, occorre considerare l'intero rapporto lavorativo del beneficiario.

Ai fini del riparto della potestà impositiva, il citato articolo 15, al paragrafo 1, prevede che *"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 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"*.

In sostanza, nella riportata disposizione, è prevista la tassazione esclusiva dei redditi da lavoro dipendente nello Stato di residenza del beneficiario, a meno che l'attività lavorativa, a fronte della quale sono corrisposti, sia svolta nell'altro Stato contraente, ipotesi in cui i suddetti emolumenti sono assoggettati ad imposizione concorrente in entrambi i Paesi.

Pertanto, nell'assunto di una residenza fiscale in Italia fino all'anno x-12, sarà soggetta ad imposizione esclusiva in Italia la quota parte delle somme ricevute relativa agli anni d'imposta dall'anno x-17 all'anno x-12, in cui il Contribuente ha lavorato nel territorio dello Stato.

Rispetto alla quota parte degli emolumenti riferiti alle predette annualità, quindi, non assume rilievo la Convenzione tra Italia e Spagna, posto che il nostro Paese risulta sia Stato di residenza, sia Stato di svolgimento della prestazione lavorativa.

Parimenti sarà assoggettata a imposizione in Italia la quota parte relativa al periodo in cui l'Istante ha lavorato a Cuba (dove si assume fosse, altresì, residente), giacché, in mancanza di una Convenzione per evitare le doppie imposizioni con tale ultimo Paese, si applica soltanto la normativa interna che, come rilevato, per stabilire il

collegamento con il territorio dello Stato, valorizza la residenza del soggetto erogante il reddito (cfr. articolo 23, comma 2, lettera a), del TUIR).

**firma su delega del Direttore centrale
Delega n. 7692 del 31 maggio 2024**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**