

**Risposta n. 199/2025**

***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**

Il presente parere rettifica quello precedentemente reso con la risposta n. 81 pubblicata il 25 marzo 2025.

Ai fini dell'imposta sul reddito, l'articolo 3, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (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.

Ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente, l'articolo 51 del Tuir 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*» (principio di onnicomprensività).

Rientrano in tale disposizione, dunque, anche i premi in denaro corrisposti ai dipendenti per la partecipazione a piani di incentivazione.

Per la determinazione del periodo d'imposta in cui devono essere assoggettati a tassazione detti premi, occorre fare riferimento all'anno della relativa percezione.

Nel caso in esame, in cui i *Bonus* sono stati e saranno erogati in periodi d'imposta in cui il dipendente interessato risulta fiscalmente residente in Italia, detti emolumenti, in base alla citata normativa interna, devono essere assoggettati a imposizione nel nostro Stato.

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

Per quanto attiene all'applicazione della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito ("*Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo del Regno Unito di Gran Bretagna e d'Irlanda del Nord per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito*", siglata a Pallanza in data 21 ottobre 1988 e ratificata in Italia con legge 5 novembre 1990, n. 329), il quesito posto dall'*Istante* riguarda il trattamento fiscale dei redditi derivanti

dall'assegnazione di *Bonus* riferibili all'attività lavorativa svolta in periodi d'imposta precedenti a quello della percezione.

In particolare, il dubbio interpretativo nasce dalla circostanza che al dipendente dell'*Istante* è stato erogato dalla società inglese nel 2024, periodo d'imposta in cui il dipendente è residente in Italia, un *Bonus* maturato per l'attività lavorativa svolta nel Regno Unito, durante il periodo in cui era ivi residente. Inoltre, nei periodi d'imposta 2025 e 2026 verranno erogati *Bonus* relativi sia alla prestazione lavorativa resa all'estero sia a quella resa in Italia.

L'articolo 15 della citata Convenzione, nel definire le regole applicabili al lavoro subordinato, prevede, al paragrafo 1, 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 tale titolo sono imponibili in questo altro Stato»*.

Come regola generale, quindi, per i redditi di lavoro dipendente, il Trattato attribuisce potestà impositiva esclusiva allo Stato di residenza del lavoratore (nel caso di specie, l'Italia), mentre ammette una potestà impositiva concorrente dello Stato della fonte (nel caso di specie, il Regno Unito) qualora l'attività lavorativa sia ivi svolta.

Al riguardo, il Commentario all'articolo 15 del Modello OCSE afferma, al paragrafo 2.2, che la condizione, prevista dal suddetto articolo, ai fini di consentire l'assoggettamento ad imposizione nello Stato della fonte dei redditi da lavoro dipendente, è soddisfatta allorquando tali remunerazioni derivano dallo svolgimento di un'attività di lavoro dipendente in tale Stato. Tale principio si applica indipendentemente dal momento

in cui il reddito viene pagato, accreditato o definitivamente acquisito dal lavoratore dipendente.

Il successivo paragrafo 2.3 valorizza la connessione tra le remunerazioni, comunque definite, e lo svolgimento dell'attività lavorativa, chiarendo che *«Indipendentemente dalla terminologia utilizzata per descrivere tali retribuzioni, risulta essenziale identificare la causa reale di ciascuna di queste retribuzioni sulla base dei fatti e delle circostanze relative a ciascun caso al fine di determinare se tale emolumento possa rientrare tra "gli stipendi, i salari o le altre remunerazioni similari" e la misura in cui tale retribuzione o parte di essa possa essere considerata come derivante dall'esercizio di un'attività di lavoro dipendente in un determinato Stato»* (traduzione non ufficiale).

Pertanto, i premi in denaro maturati in ragione di un'attività lavorativa svolta in uno Stato contraente in periodi d'imposta precedenti a quello della relativa erogazione, nel quale il dipendente è divenuto residente dell'altro Stato contraente, devono essere sottoposti a imposizione, oltre che dallo Stato di residenza al momento dell'erogazione, anche dallo Stato in cui è stata svolta l'attività lavorativa (Stato della fonte).

Come chiarito dal citato Commentario al Modello di Convenzione OCSE, infatti, le regole impositive previste dall'articolo 15 trovano applicazione indipendentemente dal momento in cui il reddito viene pagato al lavoratore dipendente.

Spetterà allo Stato di residenza eliminare l'eventuale doppia imposizione.

Applicando i suesposti principi al caso in esame, anche ai fini convenzionali sussiste il diritto dello Stato italiano, come Stato della residenza, a tassare le

remunerazioni riferite ai *Bonus* percepiti dal dipendente nei periodi d'imposta in cui è residente in Italia.

Pertanto, si ritiene che la stabile organizzazione italiana debba applicare la ritenuta sia sul *Bonus* erogato dalla società estera, sia sui *Bonus* corrisposti dalla medesima stabile organizzazione.

Sui redditi prodotti all'estero, il dipendente residente in Italia potrà usufruire del credito d'imposta ai sensi dell'articolo 165 del Tuir.

Qualora la stabile organizzazione italiana, sulla base delle indicazioni fornite nella risposta all'interpello 956-2399/2024 notificata in data 13 marzo 2025, non abbia effettuato il versamento delle ritenute relative ai *Bonus* riferiti all'attività lavorativa svolta nel Regno Unito nel periodo dal 2021 a dicembre 2023, la stessa, in qualità di sostituto d'imposta, dovrà operare le ritenute sui predetti importi e provvedere ai relativi obblighi di versamento e certificazione, senza l'applicazione di sanzioni e interessi, così come previsto dall'articolo 10, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente). Tale disposizione prevede espressamente che: *«Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa»*.

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.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM  
(firmato digitalmente)**