

Risposta n. 111/2025

OGGETTO: Trattamento convenzionale del corrispettivo versato a fronte di un patto di non concorrenza

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

QUESITO

L'Istante (nel prosieguo, anche "Alfa" o la "Società") è una società attiva nella _____.

Nel _____, la Società, in qualità di acquirente, ha sottoscritto con Beta e Gamma, in qualità di venditori, un contratto preliminare di compravendita di azioni avente a oggetto la cessione del capitale sociale di Delta e, indirettamente, della controllata Zeta.

A seguito della sottoscrizione del suddetto contratto, il Sig. Tizio (di seguito, il "Manager"), nato in Italia e fiscalmente residente nel Paese A, ha rassegnato le proprie

dimissioni dalla carica di amministratore e amministratore delegato ricoperta all'interno del Gruppo.

Conseguentemente, la Società e il Manager hanno siglato l'"Accordo di interruzione carica e patto di non concorrenza" (nel prosieguo, l'"Accordo"), in virtù del quale il Manager ha assunto - per un periodo di tre anni e limitatamente al territorio italiano - una serie di obblighi di non concorrenza, nonché l'obbligo di comunicare ogni eventuale attività svolta, rinunciando, al contempo, a ogni ulteriore e futura pretesa discendente dalla carica ricoperta.

A fronte dell'assunzione dei predetti obblighi, la Società si è impegnata a versare al Manager una somma onnicomprensiva pari a euro xxxxx (nel prosieguo, il "Corrispettivo").

A presidio del rispetto degli obblighi di non concorrenza, l'Accordo prevede, in caso di violazione degli stessi da parte del Manager, il pagamento di una penale di euro yyyyy oltre alla restituzione degli importi eventualmente già percepiti a titolo di Corrispettivo.

In relazione a quanto sopra, il Manager ha presentato un'istanza all'Autorità fiscale del Paese A, al fine di conoscere se il Corrispettivo dovesse essere ivi assoggettato a tassazione, quale Paese di residenza, ovvero in Italia, quale Stato della fonte, alla luce delle disposizioni previste dalla Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e il Paese A (di seguito, la "Convenzione" o il "Trattato").

In risposta al quesito formulato, da quanto riportato in istanza, l'Autorità del Paese A ha ritenuto che *"considerato che il patto di non concorrenza risponde ad una reale esigenza di protezione aziendale, e non rappresenta una remunerazione per attività"*

lavorative pregresse, l'imposizione è dovuta nello Stato di residenza del lavoratore al momento della percezione della somma".

Alla luce di quanto sopra, la Società intende ottenere conferma che il Corrispettivo, riconosciuto a seguito della stipula dell'Accordo, ove risponda ad esigenze di protezione aziendale, debba essere assoggettato a tassazione nel Paese di residenza del beneficiario ai sensi dell'articolo 21 della Convenzione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che il Corrispettivo debba intendersi riferibile essenzialmente e primariamente al patto di non concorrenza giacché le ulteriori e diverse obbligazioni assunte dal Manager devono ritenersi ancillari al medesimo.

L'Istante, quindi, ritiene che il regime fiscale delle indennità relative al patto di non concorrenza discenda dalla natura del rapporto da cui originano.

Pertanto, qualora il patto di non concorrenza sia stipulato nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato, l'indennità percepita sarà assoggettata a tassazione come reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del Testo Unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR"). Ove, invece, dette indennità siano elargite in seguito alla cessazione del rapporto di lavoro, troverà applicazione l'articolo 17, comma 1, lettera a), del TUIR, a mente del quale tali redditi sono assoggettati a tassazione separata.

Con riferimento ai soggetti non residenti, l'Istante richiama l'articolo 23, comma 2, lettera a) del TUIR, secondo cui si devono considerare alla stregua di redditi prodotti nel territorio italiano le indennità di cui all'articolo 17, comma 1, lettera a) del TUIR,

vale a dire quelle discendenti da somme dovute sulla base di un patto di non concorrenza, se corrisposte da soggetti residenti nel territorio dello Stato.

Tuttavia, l'Istante evidenzia la necessità di coordinare le disposizioni interne con le previsioni recate dagli Accordi internazionali contro le doppie imposizioni, le quali, in virtù dell'articolo 117 della Costituzione e dell'articolo 75 del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600 (di seguito, il "DPR n. 600/1973"), prevalgono su quelle interne.

In particolare, l'Istante richiama l'articolo 15, paragrafo 1, della Convenzione, il quale dispone la tassazione esclusiva dei redditi discendenti dall'attività lavorativa nel Paese di residenza del soggetto prestatore, salvo che l'attività sia svolta nell'altro Paese; in tale ultimo caso, i redditi saranno tassati anche nel Paese di svolgimento dell'attività lavorativa.

L'Istante richiama altresì i chiarimenti resi dal paragrafo 2.9 del Commentario all'articolo 15 del Modello di Convenzione OCSE Contro le doppie imposizioni (di seguito, il "Commentario"), il quale, al fine di determinare correttamente la potestà impositiva sul reddito in esame, attribuisce rilevanza all'effettiva importanza che la conclusione di un patto di non concorrenza assume nell'ottica della gestione aziendale.

Nel caso di specie, l'Istante sottolinea - anche alla luce di quanto affermato dall'amministrazione fiscale del Paese A - come l'Accordo risponda ad una reale esigenza di protezione aziendale, e il relativo Corrispettivo, dunque, non rappresenti una remunerazione per attività lavorative pregresse.

Da tale qualificazione discende, pertanto, che il Corrispettivo deve essere assoggettato a tassazione unicamente nel Paese di residenza del beneficiario al momento della percezione, ai sensi dell'articolo 21 della Convenzione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si osserva che il presente parere ha ad oggetto esclusivamente il quesito posto e prescinde da qualsivoglia valutazione in ordine alla residenza del Manager, il cui accertamento 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.

La risposta, pertanto, è resa dalla scrivente nel presupposto di una residenza fiscale del Manager nel Paese A per i periodi d'imposta di vigenza dell'Accordo e di percezione del Corrispettivo, poiché questa è la fattispecie rappresentata dall'Istante.

Quanto sopra premesso, con l'istanza di interpello specificata in oggetto, la Società intende ottenere conferma circa la rilevanza territoriale - e la conseguente imposizione ai fini delle imposte sui redditi - nel Paese A del Corrispettivo versato al Manager a fronte dell'assunzione degli obblighi stabiliti nell'Accordo di interruzione carica e patto di non concorrenza (già, l'"Accordo").

Al riguardo, al fine di determinare il corretto trattamento tributario da attribuire al Corrispettivo, si fa presente che, in base all'articolo 17, comma 1, lettera a), del TUIR, sono assoggettate a tassazione separata *"altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti, comprese l'indennità di preavviso, le somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni e quelle attribuite a fronte dell'obbligo di non concorrenza ai sensi dell'art. 2125 del codice civile nonché le somme e i valori comunque percepiti al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro"*.

Nel caso in cui detti emolumenti siano percepiti da soggetti non residenti, l'articolo 23, comma 2, lettera a), del TUIR reca una presunzione assoluta in base alla quale si considerano prodotti nel territorio italiano e, come tali, ivi soggetti a tassazione, i redditi derivanti dalle indennità di fine rapporto 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 di soggetti non residenti.

Da quanto sopra discende che, nel caso di specie, essendo l'Istante un soggetto residente in Italia, il Corrispettivo pagato al Manager, che si assume residente nel Paese A, deve essere assoggettato ad imposizione nel nostro Paese, secondo le modalità previste dall'articolo 19 del TUIR e sottoposto a ritenuta alla fonte in base all'articolo 23, comma 2, lettera d), del DPR n. 600/1973.

Tanto chiarito sotto il profilo della normativa italiana, occorre, tuttavia, considerare le disposizioni internazionali contenute negli 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 DPR n. 600/1973, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale.

Nel caso in esame, il riferimento è alla richiamata Convenzione stipulata tra l'Italia e il Paese A per evitare le doppie imposizioni.

Al riguardo, si osserva che la suddetta Convenzione, al pari del Modello OCSE, non reca una disposizione specifica per gli emolumenti erogati ai dipendenti al momento della cessazione dell'impiego e ciò in considerazione del trattamento, giuridicamente

e fiscalmente differenziato che detti emolumenti ricevono nelle singole legislazioni nazionali.

Nella prassi di questa Agenzia, in coerenza con i chiarimenti resi dal Commentario al Modello OCSE, gli emolumenti corrisposti a fronte della cessazione del rapporto di lavoro sono ricondotti nell'ambito dell'articolo 15 del medesimo Modello di Convenzione.

Infatti, il Commentario all'articolo 15 fornisce utili chiarimenti interpretativi sulla riconducibilità dei pagamenti in esame all'esercizio dell'attività lavorativa, includendovi, al ricorrere di talune condizioni, anche le remunerazioni connesse a un patto di non concorrenza (cfr. paragrafo 2.9).

Sia nella Risoluzione 10 giugno 2008, n. 234, (riguardante l'applicazione della Convenzione tra l'Italia e il Belgio) che nella Risposta 17 novembre 2021 n. 783 (riguardante la Convenzione con la Svizzera), è stata riconosciuta natura di redditi di lavoro dipendente alle somme erogate a titolo di corrispettivo per l'obbligo di non concorrenza, riconducendole nell'ambito di applicazione dell'articolo 15 della Convenzione.

Pertanto, con riferimento al caso di specie, si ritiene che il Corrispettivo percepito dal Manager, residente nel Paese A, in occasione della cessazione del rapporto di lavoro, sia ascrivibile alla sfera di operatività dell'articolo 15, paragrafo 1, del Trattato, il quale dispone la tassazione esclusiva dei redditi di lavoro dipendente nello Stato di residenza del beneficiario, a meno che l'attività lavorativa sia svolta nell'altro Stato contraente; ipotesi che determina l'assoggettamento a imposizione concorrente in entrambi i Paesi.

In via di principio, il paragrafo 2.4 del Commentario all'articolo 15 del Modello OCSE chiarisce che ogni remunerazione corrisposta a seguito della cessazione di un rapporto di impiego per il lavoro svolto prima dell'interruzione si considera derivante dallo Stato in cui l'attività è stata esercitata.

Tuttavia, con riferimento agli emolumenti derivanti dall'obbligo di non concorrenza, al fine di evitare una divergente interpretazione della disposizione convenzionale da parte degli Stati contraenti (nel caso di specie da parte delle Autorità fiscali italiane e del Paese A), il Commentario all'articolo 15 del Modello di Convenzione OCSE, al menzionato paragrafo 2.9, ha fornito alcune specifiche indicazioni.

In particolare, benché gli emolumenti corrisposti a fronte dell'assunzione di un obbligo di non concorrenza siano comunque connessi allo svolgimento di un'attività di lavoro dipendente, essi, nella maggior parte dei casi, non risultano direttamente collegati ad un'attività lavorativa svolta prima della cessazione del rapporto di lavoro. In tale circostanza - si legge nel Commentario - le somme in questione saranno soggette alla potestà impositiva dello Stato in cui il beneficiario risulterà residente al momento della percezione.

Il Commentario considera anche l'ipotesi in cui, diversamente, il pagamento effettuato a seguito della cessazione costituisca una remunerazione per attività lavorative svolte mentre era ancora in corso il rapporto di lavoro. Tale circostanza potrebbe, ad esempio, verificarsi nel caso in cui l'obbligo di non concorrenza rivesta poca o nessuna importanza per il datore di lavoro.

In conclusione, alla luce delle indicazioni fornite dal Commentario, al fine della corretta attribuzione della potestà impositiva sul Corrispettivo, rileva l'effettiva

importanza che assume, sotto il profilo della gestione aziendale, il patto di non concorrenza nella conclusione dell'Accordo con il Manager.

Sul punto, sebbene dall'Accordo non emerga una prevalenza esplicita del patto di non concorrenza sugli altri obblighi negoziali, l'Istante dichiara che il Manager "*ha assunto una serie di obbligazioni riconducibili essenzialmente e primariamente ai c.d. obblighi di non concorrenza*" e che "*le ulteriori e diverse obbligazioni assunte dal Manager devono ritenersi ancillari*".

Al riguardo, si osserva che, come chiarito nella risposta a interpello n. 783 del 17 novembre 2021, l'effettiva importanza che assume nell'ottica della gestione aziendale la conclusione di un patto di non concorrenza con l'ex Manager presuppone una verifica fattuale, volta anche ad escludere eventuali ipotesi di abuso, che non può essere esperita in sede di interpello.

Da quanto precede, quindi, nel presupposto, qui assunto acriticamente, che il Corrispettivo sia effettivamente riferito al solo patto di non concorrenza (paragrafo 2 dell'Accordo), si ritiene che, in base all'articolo 15, paragrafo 1, della Convenzione e alla luce dell'interpretazione di tale disposizione fornita dal Commentario, non risultando tale ammontare direttamente collegato ad un'attività lavorativa svolta prima della cessazione del rapporto di lavoro, lo stesso sia da assoggettare ad imposizione esclusiva nello Stato di residenza del Manager (Paese A).

Resta impregiudicato ogni potere dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito dell'attività di controllo, con particolare riferimento a eventuali profili abusivi delle operazioni rappresentate in istanza.

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

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**