

Risposta n. 113/2023

OGGETTO: Potestà impositiva sul reddito di lavoro dipendente pagato da un Land tedesco ai sensi della Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Repubblica Federale di Germania per evitare le doppie imposizioni

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

QUESITO

Il Contribuente (di seguito anche l'Istante), cittadino tedesco da sempre residente in Germania, comunica di essere attualmente un lavoratore dipendente in qualità di *program manager* presso un'università di un Land tedesco.

Il suddetto reddito di lavoro dipendente è l'unico percepito dal Contribuente.

L'Istante ha, peraltro, intenzione di spostare, per ragioni personali, la propria residenza in Italia, lavorando prevalentemente in *smart working* dal nostro Paese (tre giorni in *smart working* e due in presenza). Ciò posto, il Contribuente chiede alla scrivente chiarimenti in merito a quale dei due Stati (l'Italia o la Germania) appartenga, una volta trasferita la residenza in Italia, la potestà impositiva sul reddito di lavoro

dipendente in esame, in base alle disposizioni contenute nell'articolo 19, paragrafo 1, della Convenzione tra l'Italia e la Germania per evitare le doppie imposizioni, ratificata con Legge 24 novembre 1992, n. 459 (di seguito la Convenzione o il Trattato internazionale).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che il reddito di lavoro dipendente in esame debba essere assoggettato ad imposizione esclusiva in Germania, ai sensi delle disposizioni contenute nell'articolo 19, paragrafo 1, della Convenzione stipulata tra l'Italia e la Germania per evitare le doppie imposizioni, in quanto la stessa retribuzione viene corrisposta al Contribuente da un Land tedesco in corrispettivo di servizi resi.

L'Istante ritiene, pertanto, di dover pagare le imposte sul reddito di lavoro dipendente in esame e di essere tenuto alla presentazione della relativa dichiarazione dei redditi unicamente in Germania.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 3, comma 1, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con DPR del 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"*. Ai sensi della normativa interna, gli emolumenti da lavoro dipendente in esame che verranno erogati al Contribuente, allorché lo stesso risulterà fiscalmente residente nel territorio dello Stato italiano, dovranno essere assoggettati ad imposizione nel nostro Paese.

Tanto chiarito sotto il profilo della normativa italiana, occorre, tuttavia, considerare le disposizioni internazionali contenute in 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 D.P.R. n. 600 del 1973, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale. Nel caso in esame, si fa specifico riferimento alla Convenzione per evitare le doppie imposizioni in vigore con la Germania, firmata a Bonn il 18 ottobre 1989 e ratificata con legge 24 novembre 1992, n. 459 (di seguito la Convenzione o il Trattato internazionale).

In particolare, la previsione normativa contenuta nell'articolo 19 (funzioni pubbliche), paragrafo 1, del predetto Trattato internazionale stabilisce, alla lettera a), che *"le remunerazioni diverse dalle pensioni, pagate da uno Stato contraente, da un Land, da una loro suddivisione politica o amministrativa o ente locale ad una persona fisica, in corrispettivo di servizi resi a detto Stato, a detto Land o a detta suddivisione od ente locale, sono imponibili soltanto in questo Stato"*. Pertanto, ai sensi della suddetta disposizione convenzionale, i redditi corrisposti da un Land tedesco, a fronte di un'attività di lavoro prestata alle dipendenze dello stesso, devono essere assoggettati ad imposizione esclusiva nel Paese da cui essi provengono (Stato della fonte), ossia, nella fattispecie in esame, in Germania. La portata di tale previsione viene limitata dalla lettera b) del citato paragrafo 1 dell'articolo 19 che prevede la tassazione esclusiva delle suddette remunerazioni nello Stato di residenza del lavoratore dipendente, qualora l'attività lavorativa sia ivi svolta ed il beneficiario di tali redditi: · abbia la nazionalità

dello Stato di residenza senza possedere, al contempo, la nazionalità dello Stato della fonte; oppure, senza possedere la nazionalità dello Stato della fonte, era già residente dello Stato di svolgimento dell'attività lavorativa prima di svolgere la stessa.

Con riferimento al caso di specie, il reddito erogato dal Land tedesco all'Istante, a fronte dell'attività di lavoro che sarà da egli svolta alle dipendenze del suddetto Land, allorquando lo stesso Contribuente risulterà residente nel nostro Paese, appare rientrare nell'ambito applicativo dell'articolo 19, paragrafo 1, lettera a), del citato Trattato internazionale. Si evidenzia, infatti, che al reddito in esame non si applicano le disposizioni contenute nel paragrafo 1 lettera b) della Convenzione, in quanto il Contribuente si dichiara in possesso della sola cittadinanza tedesca.

In conclusione, si ritiene, sulla base delle predette considerazioni e nel presupposto della veridicità e completezza delle affermazioni dell'Istante, che il reddito di lavoro dipendente, corrisposto all'Istante dal Land tedesco, dovrà essere assoggettato ad imposizione esclusiva in Germania, ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 1, lettera a), del citato Trattato internazionale, e riportato in dichiarazione in conformità alla vigente normativa interna tedesca, anche quando lo stesso Contribuente diverrà un residente, ai fini fiscali, in Italia.

Tali emolumenti non sconteranno, pertanto, l'IRPEF e, costituendo l'unico reddito prodotto dall'Istante, lo stesso non dovrà presentare alcuna dichiarazione dei redditi in Italia.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 324214 del 10 agosto 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**