



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 10 giugno 2008

***OGGETTO: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 200 – Somme corrisposte al lavoratore subordinato seguenti la stipula del c.d. “patto di non concorrenza” – Art. 17, comma 1, lett. a), del T.U.I.R***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 51 comma 1 del DPR n. 917 del 1986 , è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

La ALFA, società multinazionale con sede legale a Bruxelles e 400 sedi in 50 Paesi, svolge la sua attività nel settore chimico, farmaceutico e delle materie plastiche con una forza lavoro di 30.000 unità dislocata in vari Stati.

I dipendenti, che hanno competenze altamente qualificate, possono prestare la propria attività in vari Stati in quanto è diffuso il fenomeno del trasferimento per fini lavorativi alle varie sedi della società.

Il personale specializzato acquisisce un significativo know how tutelato, mediante

accordi convenzionali, dal cosiddetto "patto di non concorrenza", ai sensi dell'art. 2125 del codice civile, come nel caso in esame di un lavoratore dipendente attualmente residente in Belgio.

La società istante chiede chiarimenti in merito alla qualificazione reddituale delle somme erogate al lavoratore dipendente, a fronte del patto di non concorrenza, in relazione allo Stato in cui le stesse siano da assoggettare a tassazione.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

La società istante ritiene che le somme percepite dall'ex lavoratore non residente a fronte di un patto di non concorrenza siano imponibili solo nello Stato estero di residenza del percipiente, dovendosi qualificare le stesse come redditi diversi.

L'istante precisa inoltre che, nella fattispecie in esame, le somme in argomento sarebbero, comunque, da tassare in Belgio, anche qualora le stesse fossero da classificare tra i redditi di lavoro dipendente.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Il c.d. patto di non concorrenza è il patto che regola, limitandolo, lo svolgimento dell'attività del lavoratore subordinato nel periodo successivo alla cessazione del contratto di lavoro.

L'art. 2125 del codice civile, infatti, ne subordina la validità alla circostanza che :

- Ø risulti da atto scritto;
- Ø sia pattuito un corrispettivo a favore del prestatore di lavoro;
- Ø il vincolo sia contenuto entro precisi limiti di oggetto, di tempo e di luogo.

Il comma 2 dello stesso art. 2125 del c.c., inoltre, fissa la durata del vincolo a n. 5 anni, nell'ipotesi si tratti di Dirigenti, e di n. 3 anni negli altri casi.

Circa la qualificazione tributaria attribuibile ai predetti emolumenti, la scrivente rileva

che, ancorché caratterizzato da una specifica autonomia, il patto di non concorrenza resta, pur sempre, ancorato al rapporto principale che è di lavoro subordinato.

Per orientamento consolidato della Corte di Cassazione - sentenza n. 11282/1990, n. 9118/1991, n. 9802/1998 e 14454/2000 - infatti, il patto di non concorrenza di cui all'art. 2125 del codice civile " non è estensibile ai rapporti diversi da quello di lavoro subordinato, ancorché caratterizzati da parasubordinazione,...., cui è applicabile invece la disciplina dell'art. 2596 c.c., sui limiti contrattuali della concorrenza".

Dall'asserita connessione del patto di non concorrenza con il rapporto di lavoro dipendente discende la naturale qualificazione tributaria delle somme ad esso relative. Infatti, in forza del principio di omnicomprensività che caratterizza i redditi di lavoro dipendente, di cui all'art. 51, comma 1, del TUIR, vengono considerati redditi di lavoro dipendente "...tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro".

Nel concetto di retribuzione imponibile, inoltre, come rilevato con la circolare 23 dicembre 1977, n. 326/E, devono ricomprendersi tutte le somme ed i valori erogati al dipendente anche indipendentemente dal nesso sinallagmatico tra la effettività della prestazione di lavoro resa ed i compensi percepiti.

Ciò premesso, si sottolinea che l'assoggettamento delle predette somme al meccanismo della tassazione separata, di cui all'art. 17, comma 1, lett. a), del TUIR, sia finalizzato ad agevolare il lavoratore dipendente evitando che l'intero importo, derivante dalla stipula del patto di non concorrenza, ma comunque collegato ad un rapporto di lavoro dipendente protratto nel tempo, concorra alla formazione del reddito complessivo relativamente ad un unico periodo di imposta, con un notevole pregiudizio per lo stesso lavoratore in termini di determinazione dell'aliquota progressiva applicabile. Sulla base delle considerazioni sin qui svolte, pertanto, non risulta condivisibile la proposta di riconduzione dei predetti emolumenti alla categoria dei redditi diversi, di cui all'articolo 67, comma 1, lettera l), del TUIR.

Nei confronti dei soggetti non residenti la tassazione delle predette somme trova la sua disciplina nell'art. 23, comma 2, lett. a), del TUIR, il quale reca una presunzione assoluta in base alla quale, indipendentemente dal verificarsi delle condizioni di cui alle lettere c), d), e) e f) del comma 1 dello stesso articolo 23 - che subordinano la tassazione dei redditi prodotti dai non residenti alla circostanza che le attività o i beni da cui derivano siano esercitate o si trovino nel territorio dello Stato - alcuni redditi, tra cui vanno ricomprese le somme dovute sulla base di un patto di non concorrenza, si considerano prodotti nel territorio dello Stato se corrisposti :

Ø dallo Stato;

Ø da soggetti residenti nel territorio dello Stato; o

Ø da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti.

Relativamente al caso specifico, il lavoratore dipendente che ha percepito le somme derivanti dalla sottoscrizione del patto di non concorrenza è un soggetto residente in Belgio.

Com'è noto tra Italia e Belgio esiste una convenzione - datata 3 aprile 1989, n. 148 - volta ad evitare le doppie imposizioni regolatrice dei rapporti economici tra i cittadini dei rispettivi Stati.

L'articolo 15 della predetta convenzione, rubricato "Lavoro subordinato" dispone che "i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di una 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".

Alla luce delle suesposte considerazioni, considerato il disposto sia della norma interna sia di quella convenzionale che attribuisce la potestà impositiva, relativamente ai redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia da un non residente, anche allo Stato della fonte

(Italia) non sembra possibile condividere l'orientamento espresso dall'istante, secondo il quale le somme erogate in dipendenza del patto di non concorrenza dovrebbero

essere assoggettate ad imposizione esclusivamente nel paese di residenza del beneficiario (Belgio).

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.