

I redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero

(a cura del Dott. Alessio Pistone)

I **redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero** sono sottoposti a specifiche regole di tassazione, a seconda che **il contribuente abbia in Italia la residenza o sia stata trasferita nel Paese estero**.

L'art. 3 del Tuir stabilisce infatti che l'imposta debba essere applicata sul **reddito complessivo** del soggetto, reddito formato:

- per i **soggetti residenti da tutti i redditi posseduti** (e ovunque prodotti) al netto degli oneri deducibili;
- per i **soggetti non residenti** invece soltanto dai **redditi prodotti nel territorio dello stato**.

Quindi è fondamentale innanzitutto chiarire il concetto di **residenza fiscale** che talvolta non è semplice da delineare; le stesse istruzioni alla compilazione del modello 730 definiscono quali sono le condizioni che devono essere soddisfatte per essere considerati soggetti residenti, ovvero sono considerati residenti:

- **i soggetti iscritti nelle anagrafi della popolazione residente per la maggior parte del periodo d'imposta;**
- **i soggetti non iscritti nelle anagrafi**, che hanno nello Stato **il domicilio per la maggior parte del periodo d'imposta** (dove per domicilio di una persona si intende il luogo in cui ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi, ai sensi dell' art. 43 c.c.);
- **i soggetti non iscritti nelle anagrafi che hanno nello Stato la residenza per la maggior parte del periodo d'imposta** (la residenza è il luogo in cui la persona ha la dimora abituale, art. 43 c.c.).

Le condizioni si verificano per la maggior parte del periodo d'imposta se sussistono **per oltre 183 giorni anche non continuativi** o per oltre la metà del periodo intercorrente tra l'inizio dell'anno e il decesso o la nascita e la fine dell'anno. La C.M. 304/E/1997 ha anche precisato che il riferimento temporale all'iscrizione anagrafica, al domicilio o alla residenza del soggetto va verificato anche tenendo conto della sussistenza di un **legame affettivo** con il territorio italiano; tale legame sussiste qualora **la persona abbia mantenuto in Italia i propri legami familiari o il centro dei propri interessi patrimoniali e sociali**.

Nel caso in cui un contribuente residente in Italia percepisca **stipendi, pensioni o altri redditi assimilati** prodotti in un Paese estero bisogna verificare poi se esiste **una convenzione contro le doppie imposizioni** e, nei casi in cui:

- **non esista una convenzione contro le doppie imposizioni** o
- **esista una convenzione contro le doppie imposizioni** in base alla quale tali redditi devono essere **assoggettati a tassazione sia in Italia sia nello Stato estero**,

allora il contribuente ha diritto ad un credito per le imposte pagate all'estero a titolo definitivo, ai sensi dell'art. 165 del Tuir.

Nel caso invece in cui **esista una convenzione contro le doppie imposizioni** in base alla quale tali redditi devono essere assoggettati a **tassazione esclusivamente in Italia**, allora se gli stessi hanno subito un prelievo fiscale anche nello Stato estero **il contribuente ha diritto al rimborso delle imposte pagate nello Stato estero che deve essere chiesto all'autorità estera competente in base alle procedure da questa stabilite**.

Generalmente per gli stipendi pagati da un datore di lavoro privato, in quasi tutte le convenzioni contro le doppie imposizioni (Argentina, Australia, Belgio, Canada, Germania, Regno Unito, Spagna, Svizzera e Stati Uniti) è previsto che **il reddito venga tassato esclusivamente in Italia se contemporaneamente:**

- **il lavoratore risiede in Italia e presta la sua attività nel Paese estero per meno di 183 giorni;**
- **le remunerazioni sono pagate da un datore di lavoro residente in Italia;**
- **l'onere non è sostenuto da una stabile organizzazione o base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.**

Inoltre i redditi conseguiti da lavoratori dipendenti, residenti in Italia, che nell'arco di **12 mesi soggiornano in uno Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni** devono essere determinati sulla base di **retribuzioni convenzionali** definite annualmente con decreto dal Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali; si tratta di quei soggetti che **pur avendo soggiornato all'estero per più di 183 giorni** sono considerati **residenti in Italia** in quanto hanno mantenuto in Italia i **propri legami familiari ed il centro dei propri interessi patrimoniali e sociali** (art. 51 comma 8 bis del Tuir).

Istituzione e funzionamento dell'A.I.R.E.

La legge 27.10.1988 n.470 ha istituito l'A.I.R.E. (l'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero) che raccoglie i dati dei cittadini italiani che risiedono all'estero per un periodo superiore a 12 mesi. Successivamente col D.P.R. 6.9.1989 n. 323, è stato emanato il relativo regolamento esecutivo.

I cittadini italiani che trasferiscono la loro residenza da un comune italiano all'estero (intendendosi per tale anche i Paesi facenti parte dell'Unione europea) devono farne dichiarazione all'Ufficio anagrafe del proprio comune oppure, all'Ufficio consolare competente per territorio entro 90 giorni dal trasferimento della residenza (artt. 2 e 6 della predetta Legge n. 470 – 1988).

La predetta iscrizione, che viene eseguita gratuitamente, è un diritto-dovere del cittadino (art. 6 L. 470-1988) e comporta la cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente del Comune italiano di provenienza. Per maggiori informazioni sulla procedura da seguire e sui servizi disponibili, si può consultare il sito del Ministero degli Affari Esteri – Servizi consolari. L'iscrizione può anche avvenire d'ufficio, sulla base di informazioni di cui l'Ufficio consolare sia venuto a conoscenza. L'iscrizione all'AIRE però non basta per potere affermare di risiedere fiscalmente all'estero e pagare le tasse solo in quel Paese.

La questione è delicata perché l'art. 2 del TUIR che tratta delle persone fisiche soggetti passivi d'imposta, dispone che ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti nel territorio italiano le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile oppure si sono trasferiti nei Paesi a fiscalità privilegiata di cui al D.M. 4.5.1999 (in quest'ultimo caso salvo prova contraria).

Le condizioni sopra citate sono alternative tra loro, nel senso che è sufficiente che ricorra una sola di esse perché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia (e quindi dichiarare qui tutti i redditi posseduti, indipendentemente dal luogo nel quale siano stati prodotti).

Ai fini fiscali i concetti di domicilio (luogo dove la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi) e residenza (luogo in cui la persona ha la propria dimora abituale) devono intendersi non solo letteralmente secondo quanto disposto dall'art. 43 del Codice civile, ma più ampiamente, ricomprendendo all'interno della categoria affari e interessi non solo quelli di natura strettamente patrimoniale ma anche quelli morali, sociali e familiari e considerando quale dimora **abituale** quella che può essere dimostrata dalle abitudini di vita (cfr. Circ. Ministero delle Finanze n. 304 del 2.12.1997).

Le retribuzioni convenzionali

Bisogna prestare attenzione a due aspetti fondamentali previsti dal **C.M. 20/E/2011** che ha chiarito quanto segue:

- la mancata previsione nel decreto ministeriale del settore economico nel quale viene svolta l'attività da parte del dipendente **costituisce motivo ostativo** all'applicazione del particolare regime previsto dall'art. 51 comma 8-bis del Tuir;
- nel caso in cui il contratto di lavoro preveda che il rapporto di lavoro sia **svolto a tempo parziale**, la retribuzione convenzionale può essere ridotta proporzionalmente alla riduzione dell'orario di lavoro.

Infine l'Agenzia nella recente **C.M. 17/E/2015** ha fornito alcune interessanti precisazioni in merito al trattamento dei **contributi previdenziali obbligatori trattenuti dal datore di lavoro estero** al dipendente specificando **che il reddito estero debba essere dichiarato al netto dei contributi previdenziali obbligatori versati nello Stato estero**.

Anche quando **manca un sostituto di imposta italiano** trovano applicazione le retribuzioni convenzionali. Lo conferma la risposta 1.5 della circolare **11/E/2014** dell'Agenzia delle entrate.

In particolare, il quesito riguarda un **lavoratore dipendente, residente** in Italia, che ha svolto, per un periodo superiore a 183 giorni, la prestazione lavorativa all'estero in via **continuativa** e come oggetto **esclusivo** del rapporto, in favore di un datore di lavoro estero. In particolare, è stato chiesto all'amministrazione finanziaria se anche in questo caso il dipendente è tenuto a dichiarare i redditi di lavoro prodotti all'estero, ai sensi dell'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir, pur se il **datore di lavoro è estero** e non sia presente in Italia alcun soggetto che adempia, in suo favore, gli **obblighi contributivi**. L'Agenzia delle entrate muove da quanto già precisato a suo tempo con la circolare 50/E/2002, par. 18, in cui si era concluso per **l'applicazione delle retribuzioni convenzionali** in relazione ad un **dipendente italiano**, fiscalmente residente in Italia, **assunto presso una società tedesca** e che aveva svolto in Germania l'attività per più di 183 nell'arco di dodici mesi. Le Entrate, pertanto, nella circolare 11/E/2014 **confermano tale impostazione**, ribadendo l'applicazione delle retribuzioni convenzionali anche quando non c'è alcun soggetto tenuto in Italia ad adempiere gli obblighi contributivi.

Diretta conseguenza di ciò, evidentemente, è che il dipendente (o meglio, il suo consulente), nel caso di specie, deve provvedere a **determinare da sé le retribuzioni convenzionali** di riferimento da indicare nel **quadro RC** del modello Unico (al netto, si deve ritenere, dei contributi obbligatori a suo carico trattenuti dal datore di lavoro estero), **riproporzionando il credito** per le imposte estere pagate a titolo definitivo nel **quadro CR** ai sensi dell'art. 165, Tuir e seguendo le indicazioni dettate dall'Agenzia delle entrate con la **risoluzione n. 48/E/2013** (con tutte le criticità del caso, già analizzate precedentemente).

Tuttavia, nella pratica, **non è affatto semplice "inquadrare"** il dipendente assunto con **contratto estero** in un Paese straniero nell'ambito delle nostre rigide **categorie di contrattazione collettiva** che sono alla base dell'individuazione della **retribuzione convenzionale** applicabile nel caso di specie (le retribuzioni convenzionali, infatti, come noto, sono stabilite annualmente con decreto ministeriale proprio sulla base di settori, qualifiche e fasce retributive previste dalla contrattazione collettiva).

La circolare 11/E/2014, peraltro, riguarda il caso in cui non sia presente in Italia alcun soggetto tenuto ad adempiere gli obblighi contributivi in Italia. E' opportuno ricordare che, a tal proposito, l'articolo 23, comma 1-bis, D.P.R. 600/1973 stabilisce che **il soggetto tenuto ad effettuare i versamenti previdenziali** in favore del lavoratore è anche tenuto ad applicare le **ritenute fiscali "in ogni caso"**. Il legislatore ha inteso riferirsi, fra l'altro, alla fattispecie, abbastanza frequente, in cui un dipendente italiano sia **assegnato all'estero in un Paese extra-UE previdenzialmente non convenzionato** con l'Italia (come per esempio la Cina), presso una società estera (controllata per più del 20% da soggetti italiani o con sede, anche secondaria, in Italia) che ha l'obbligo, in base alle disposizioni della legge n. 398/1987, di **nominare un rappresentante previdenziale in Italia**, al

fine di versare i contributi in Italia (sulla base delle retribuzioni convenzionali, come chiarito dall'Inps, seppur con aliquote ridotte) che **si aggiungono a quelli pagati in loco**, secondo la normativa del Paese estero.

In tali casi, **qualora il dipendente continui ad essere fiscalmente residente in Italia**, il rappresentante previdenziale italiano è tenuto ad eseguire oltre alle ritenute previdenziali **anche quelle fiscali** che calcolerà sempre sulla base delle retribuzioni convenzionali.

Obblighi dichiarativi e pagamento imposte

Le situazioni che possono verificarsi sono due:

1. il contribuente è residente fiscalmente all'estero e quindi dichiarerà i redditi e pagherà le imposte dovute, nel Paese straniero;
2. il contribuente non possiede tutti i requisiti per potere essere considerato fiscalmente residente all'estero e quindi dovrà dichiarare in Italia i redditi conseguiti nel Paese straniero. In questa ipotesi però si deve ricordare che l'Italia ha stipulato molti trattati bilaterali con Paesi esteri allo scopo evitare le doppie imposizioni e stabilire quindi le pretese impositive di ciascuno di essi; in questi casi, per la tassazione dei vari redditi, bisognerà seguire le disposizioni ivi previste.

Nel caso in cui non esistesse alcun Trattato oppure questo prevedesse la tassazione sia in Italia che nel Paese estero dei redditi posseduti dal contribuente, questi saranno dichiarati nei quadri dell'Unico secondo la loro natura (RC, RE, RF ecc.) e sarà possibile, ai sensi dell'art. 165 del TUIR, recuperare le imposte pagate definitivamente all'estero sui predetti redditi .

Il **recupero** dovrà essere effettuato **compilando i quadri del modello UNICO**:

- CE del modello PF del fascicolo 3 (per i redditi d'impresa);
- CR del modello PF del fascicolo 1 (per i redditi diversi da quelli d'impresa);
- CE del modello PF del fascicolo 3 se sono stati prodotti all'estero sia redditi d'impresa che diversi da questi.

Volendo riepilogare quanto sopra, le **cinque fasi da seguire** sono:

1. appurare l'iscrizione all'AIRE;
2. verificare il periodo d'iscrizione nell'arco del periodo d'imposta , nelle anagrafi della popolazione residente;
3. verificare il requisito della residenza e del domicilio;
4. appurare l'esistenza di Trattati contro le doppie imposizioni stipulate da l'Italia e il Paese straniero, attenendosi ad esso per il trattamento fiscale dei redditi da dichiarare;
5. se non esistessero i Trattati di cui sopra oppure i redditi fossero da tassare in entrambi i Paesi, rifarsi ai quadri CE e CR del modello PF secondo le indicazioni di cui sopra.