

Regime fiscale dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero

di **Gianpaolo Valente** e **Salvatore Mattia**
Valente Associati - Studio Legale Tributario GEB Partners

La disciplina dei redditi da lavoro dipendente è stata interessata dalle modifiche introdotte dalle recenti riforme legislative. Infatti, fino al 31 dicembre 2000 i redditi da lavoro dipendente prestato all'estero da soggetti residenti godevano di un regime di totale esenzione fiscale, laddove il rapporto di lavoro fosse continuativo e come oggetto esclusivo. Oggi, a seguito della soppressione dell'art. 3 comma 3 lett. c) del dpr 917/86 ad opera dell'art. 5 del dlgs 314/97, i redditi prodotti all'estero concorrono a formare il reddito complessivo, nel rispetto dell'art. 3 comma 1 del Tuir per il quale tutti i redditi prodotti da soggetti residenti sono assoggettati ad imposizione, indipendentemente dalla residenza del soggetto erogante e dal luogo di percezione (*worldwide taxation system*). Tuttavia, qualora l'attività di lavoro dipendente prestato all'estero sia continuativa, il rapporto sia ad oggetto esclusivo e la permanenza all'estero sia inferiore ai 183 giorni, l'imposizione sarà operata secondo un **sistema forfetario** ed il reddito sarà determinato sulla base delle **retribuzioni convenzionali**, definite annualmente con decreto del Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale, ex art. 51 comma 8 *bis* del Tuir introdotto dall'art. 36 della legge 342/00.

Normativa italiana

L'art. 49 del Tuir definisce «redditi da lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri». Il rapporto di dipendenza implica la prestazione d'opera ed un rapporto intercorrente tra l'imprenditore, che gode di un potere gerarchico di direzione e di controllo, ed il dipendente a cui non fa capo

alcuna iniziativa economica. Elemento peculiare della dipendenza è la circostanza per cui il dipendente fornisce la propria prestazione di lavoro nel luogo e negli orari indicati dal datore, con gli strumenti o componenti di capitale forniti dallo stesso e seguendo le prescrizioni tecniche impartite. A fronte del diritto alla percezione della retribuzione, quale compenso per il lavoro prestato, il lavoratore dipendente assume l'obbligo, normativamente disciplinato, di **diligenza** (art. 2104 C.c.) e **fedeltà** (art. 2105 C.c.) nei confronti dell'imprenditore.

Residenza fiscale in Italia

Per stabilire quale sia il trattamento fiscale a cui sarà soggetto un lavoratore dipendente, occorre preliminarmente verificare se egli abbia o meno la residenza fiscale in Italia.

Ai sensi dell'art. 2, comma 2 del Tuir, un soggetto acquisisce residenza fiscale nel territorio dello Stato italiano qualora per la maggior parte del periodo d'imposta il contribuente sia iscritto nelle anagrafi della popolazione residente o abbia nel territorio dello Stato la residenza, intesa come dimora abituale, o il domicilio, inteso come sede principale di affari, indipendentemente dalla cittadinanza.

La norma prevede, in sostanza, un **requisito di soggiorno minimo** nel territorio dello Stato, anche non continuativo, «per la maggior parte del periodo di imposta», vale a dire per almeno 183 giorni nell'anno solare.

Il soggetto considerato residente fiscalmente in Italia ha l'obbligo di presentare dichiarazione dei redditi comprendente **tutti i redditi ovunque prodotti**. Di converso, qualora il lavoratore non sia qualificabile come soggetto resi-

dente, l'art. 3, comma 1 del Tuir sancisce l'imposizione tributaria limitatamente ai redditi realizzati nel territorio.

Se tra due Stati contraenti sorgono divergenze a riguardo della nozione di residenza fiscale, il conflitto troverà risoluzione solo ove esista una convenzione internazionale contro le doppie imposizioni.

Retribuzioni convenzionali

Il sistema delle retribuzioni convenzionali, già in vigore per i rapporti lavorativi con paesi extracomunitari con cui l'Italia non ha siglato alcun accordo di sicurezza sociale ovvero per le **assicurazioni obbligatorie**, a partire dal 2001 costituiscono il riferimento anche ai fini della determinazione del reddito da lavoro dipendente.

La retribuzione convenzionale prevede un'imposizione indipendente dalla effettiva percezione dei compensi di lavoro dipendente prestato all'estero e riguarda le esecuzioni di **prestazioni in via esclusiva**, escludendo dunque dal novero le trasferte. I parametri per le retribuzioni convenzionali sono fissati annualmente, per settori e per qualifiche, con decreto del Ministero del Lavoro, di concerto con il Ministero del Tesoro e delle Finanze, da emanarsi entro il 31 gennaio di ciascun anno, con validità per l'intero periodo di imposta, ai sensi dell'art. 4, comma 1 del dl 317/87, convertito, con modificazioni, dalla legge 398/87. La circolare 7/E del 26 gennaio 2001 precisa che, qualora vengano corrisposte retribuzioni antecedenti l'entrata in vigore del decreto, sarà necessario riferirsi al decreto dell'anno precedente, salvo conguaglio di fine anno.

Per il periodo di paga in corso alla data del 1° gennaio 2005 e fino a tutto il periodo di paga in corso alla data del 31 dicembre 2005, il reddito convenzionale è stato determinato con il dm 17 gennaio 2005 (1).

Presupposti

I requisiti necessari per accedere alla tassazione su base convenzionale sono i seguenti:

- l'attività svolta all'estero in via continuativa;
- l'esclusività del rapporto;
- una permanenza all'estero non superiore ai 183 giorni (2).

Il presupposto soggettivo per il regime di tassazione convenzionale è individuato dall'art. 2 del Tuir nei lavoratori dipendenti fiscalmente residenti in Italia.

I predetti requisiti devono essere soddisfatti contemporaneamente.

Assume particolare importanza, in primo luogo, l'arco temporale del soggiorno all'estero: infatti, quando un soggetto trascorre almeno 183 giorni in Italia sarà considerato ivi fiscalmente residente, con il conseguente assoggettamento a tassazione di tutti i redditi ad esso imputabili, nei limiti e nel rispetto delle convenzioni internazionali stipulate. In tal caso, i redditi di lavoro dipendente percepiti dal contribuente non potranno essere assoggettati ad imposta secondo il metodo della **retribuzione convenzionale** di cui all'art. 51, comma 8 bis del Tuir, ma saranno tassati secondo le regole ordinarie, vale a dire ai sensi dei commi da 1 a 8 dell'art. 51 del Tuir.

Per poter essere inclusi nel novero delle retribuzioni convenzionali, l'attività lavorativa produttiva di redditi in territorio straniero dovrà essere svolta **in via continuativa** e come oggetto esclusivo del rapporto (3); l'incarico dovrà essere specifico e non occasionale, con carattere di **permanenza e stabilità** e con un accordo di prestazione in via esclusiva nello Stato (cd. «vincolo di incardinamento occupazionale»). A tal fine, occorre che i presupposti della continuità e della esclusività risultino da uno specifico e dettagliato contratto (o scrittura integrativa del contratto di lavoro dipendente).

La circolare 207/E del 16 novembre 2000 contempla la possibilità di effettuare l'iscrizione del dipendente in un ruolo estero (4). È inoltre necessaria l'assenza di una convenzione internazionale contro le doppie imposizioni, poiché la stessa determinerebbe l'esclusione della tassa-

Note:

(1) Pubblicato nella Gu n. 22 del 28 gennaio 2005.

(2) La circolare 207/00 considera il periodo di riferimento calcolato nell'arco di 12 mesi, non necessariamente continuativo, anche a cavallo d'anno ed in relazione a più rapporti di lavoro. Sono da ritenersi inclusi nel calcolo i giorni di ferie, le festività, i riposi settimanali, i giorni di malattia e quelli non lavorativi.

(3) Il presupposto di esecuzione continuativa ed esclusiva di prestazioni di lavoro dipendente costituisce deroga ai commi da 1 a 8 dell'art. 51 del Tuir, ex comma 8 bis del medesimo articolo.

(4) Nel caso di iscrizione in un ruolo all'estero, l'impresa dovrà annotare l'interruzione delle prestazioni in Italia sulle relative scritture (libri paga e matricola), nonché lo Stato estero di trasferimento, le retribuzioni periodiche e la cessazione dello specifico rapporto.

zione del reddito nello Stato di residenza, a favore di quello della fonte.

Con la tassazione delle retribuzioni convenzionali si verifica, in sostanza, una sterilizzazione del valore di eventuali *benefits* riconosciuti al dipendente e l'esclusione dei contributi previdenziali dal calcolo della base imponibile (5). Sono, inoltre, indeducibili le spese di viaggio, trasloco ed eventuali oneri sostenuti per il recesso dal contratto di locazione.

Il metodo di determinazione convenzionale del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero trova applicazione indipendentemente dall'esistenza di **accordi di sicurezza sociale**. In particolare:

■ se i lavoratori sono trasferiti in paesi che non sono legati all'Italia da accordi di sicurezza sociale, vi è coincidenza tra imponibile fiscale e previdenziale;

■ se, invece, i lavoratori sono trasferiti in paesi legati all'Italia da accordi di sicurezza sociale, l'art. 51 comma 8 bis del Tuir ha valenza esclusivamente tributaria, per cui la base imponibile previdenziale deve essere determinata con riferimento alla retribuzione effettiva.

Nel caso in cui non sussista uno qualsiasi dei requisiti necessari, i redditi di lavoro dipendente, come detto, saranno attratti a tassazione secondo il regime ordinario, ex art. 52, da commi da 1 a 8 del Tuir.

È da precisare inoltre che le indennità di fine rapporto percepite in relazione a lavoro svolto all'estero non usufruiscono del regime di tassazione su base convenzionale, bensì sono regolarmente tassate secondo le regole ordinarie.

Gli adempimenti del sostituto d'imposta

Il sostituto d'imposta ai sensi dell'art. 23 del dpr 600/73, successivamente alla pubblicazione della retribuzione convenzionale, deve considerare le retribuzioni ivi stabilite ai fini della ritenuta.

Nel caso di ritardo nella pubblicazione del decreto interministeriale, sarà necessario fare riferimento alle **retribuzioni convenzionali stabilite nell'anno precedente**, salvo conguaglio di fine anno.

Inoltre, nel caso in cui il settore economico di pertinenza del dipendente non fosse considerato nel decreto dell'anno precedente, il sostituto dovrà operare le ritenute sulla base del reddito effettivo erogato, salvo il ricalcolo da operare in sede di conguaglio.

Nel caso di non soddisfacimento dei presupposti per la tassazione su base convenzionale del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero, sul sostituto d'imposta verterà l'onere di operare una rettifica in sede di conguaglio ovvero a fine rapporto (6).

La doppia imposizione

L'esercizio della sovranità tributaria dello Stato italiano sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero da parte di soggetti residenti fiscalmente in Italia non esclude, invero, la possibilità che anche l'altro paese coinvolto (vale a dire, lo Stato della fonte) eserciti il proprio potere impositivo, generando fenomeni di doppia imposizione tributaria. In tal caso, per neutralizzarne gli effetti, occorre riferirsi, in primo luogo, agli accordi bilaterali (eventualmente) stipulati, prendendo in considerazione il metodo dagli stessi adottato per eliminare la doppia imposizione. I trattati stipulati dall'Italia prevedono il metodo del **riconoscimento di un credito d'imposta** per le imposte pagate all'estero, scomputabile dalle imposte italiane in sede di dichiarazione dei redditi.

Nell'ipotesi di assenza di una convenzione internazionale contro le doppie imposizioni, la normativa interna prevede con l'art. 165 del Tuir il riconoscimento di un credito di imposta per le imposte pagate allo Stato estero. Ai sensi del comma 1, art. 165 del Tuir «le imposte pagate all'estero a titolo definitivo sono ammesse in detrazione dell'imposta netta dovuta, fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi di imposta ammesse in detrazione». Il credito di imposta sarà calcolato come rapporto tra il prodotto fra il reddito realizzato all'estero e l'imposta netta dovuta in Italia e il reddito complessivo (comprendente anche il reddito estero), al netto delle perdite pregresse riportabili. Nel caso in cui i redditi siano stati prodotti in diversi Stati stranieri, **la detrazione si applicherà separatamente per ogni Stato**, ex art. 165, comma 3 del Tuir.

L'art. 23, comma 3 del dpr 600/73, al fine di agevolare i lavoratori dipendenti che svolgono attività all'estero, preve-

Note:

(5) Risoluzione 13 febbraio 2001, n. 8-00075.

(6) Si veda cm 26 gennaio 2001.

de che il datore di lavoro, in qualità di sostituto di imposta, effettui le opportune ritenute fiscali sull'intero reddito, inclusa la parte prodotta all'estero, e riconosca il credito di imposta a conguaglio o a fine rapporto. Se il conguaglio non viene effettuato entro il 28 febbraio, le imposte pagate all'estero non potranno essere considerate definitive, ed il recupero del credito sarà differito al periodo d'imposta nel corso del quale la definitività si concretizza.

Casi di trasferimento dei dipendenti all'estero

Il rapporto di dipendenza lavorativa all'estero può configurarsi in alcune fattispecie, variabili in rapporto alla durata ed alla tipologia dell'incarico conferito al lavoratore. Le forme tipiche di invio all'estero di personale dipendente sono la **missione** (o **trasferta**), il **trasferimento** ed il **distacco** (si veda la **tavola 1**).

La missione o trasferta

La fattispecie di missione o trasferta riguarda un **temporaneo cambiamento** della *location* abituale della presta-

zione di lavoro dipendente, con carattere accessorio rispetto all'attività «principale» svolta in Italia. Come specificato dalla circolare ministeriale n. 207/00, in questo caso non vige il presupposto di continuità ed esclusività del rapporto, derivante da specifico contratto.

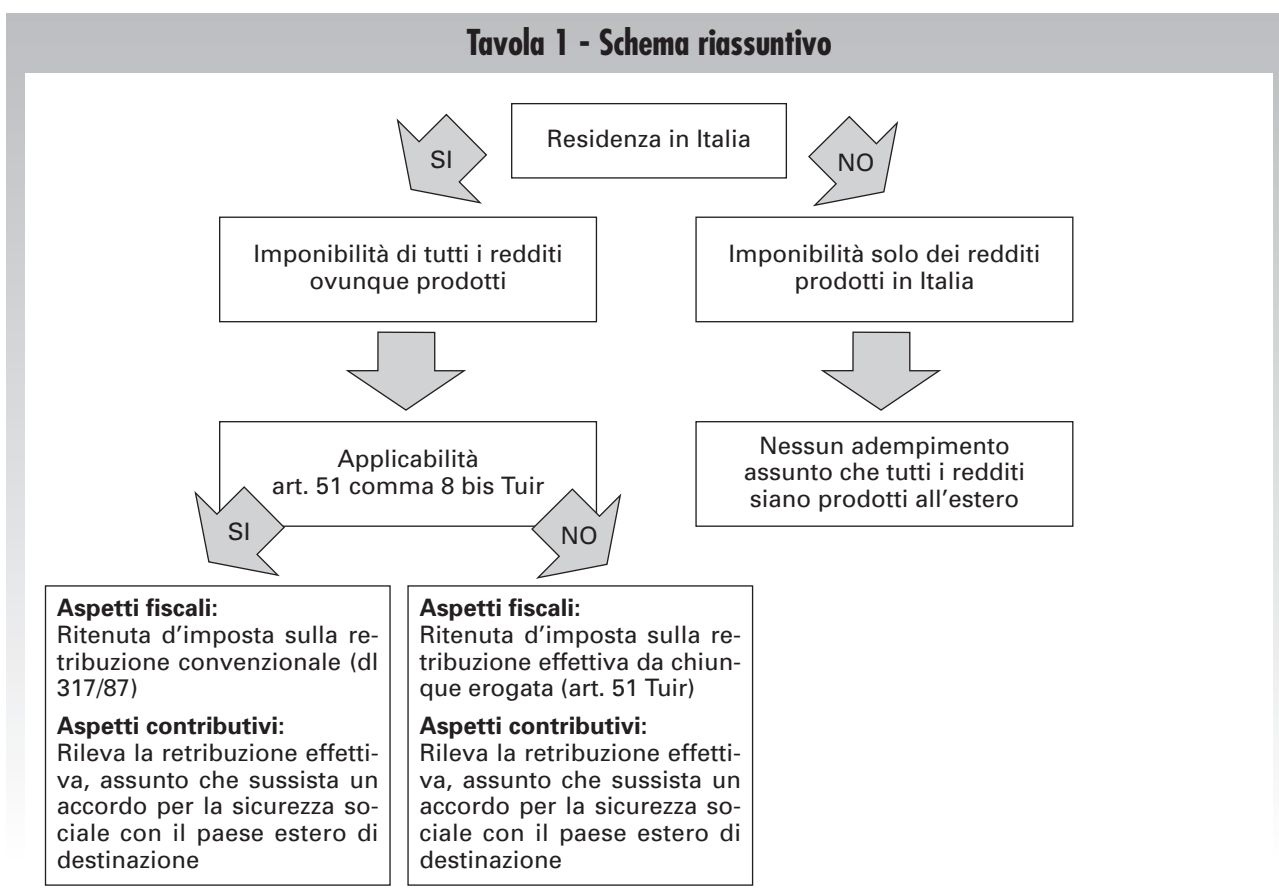
Trasferimento

Il trasferimento, disciplinato dall'art. 2103 C.c., costituisce un **passaggio del lavoratore da un'unità produttiva ad un'altra**, con conseguente modifica del luogo in cui il soggetto svolge la propria attività. Si assume che la fattispecie in questione abbia carattere definitivo e che si verifichi qualora ci sia un cambiamento definitivo del luogo geografico e quando il provvedimento di trasferimento sia motivato dall'impresa ed accettato dal lavoratore.

Distacco

La fattispecie del distacco implica lo **svolgimento temporaneo** dell'attività presso un'altra impresa, per un arco temporale non necessariamente definito. È, tuttavia, necessario, che tale modifica sia contemplata da pattuizioni

Tavola 1 - Schema riassuntivo



integrative del contratto originario di subordinazione. Nel caso in cui il distacco interessi luoghi esteri, all'impresa spetterà l'onere di annotare gli estremi identificativi del lavoratore sul «ruolo estero» del libro paga e matricola, e specificare il paese estero ed i compensi da erogare.

Lavoratori frontalieri

Il sistema tributario italiano manca di specifica definizione dei requisiti oggettivi e soggettivi volti a qualificare il lavoratore frontaliere. Tuttavia, la prassi ministeriale e la dottrina hanno contribuito a determinarne i tratti salienti.

Il regolamento Cee 1408/71 del Consiglio del 14 giugno 1971 definisce il lavoratore frontaliere come soggetto che esercita attività professionale nel territorio di uno Stato membro dove, di massima, ritorna ogni giorno o almeno una volta alla settimana. Tuttavia, il lavoratore frontaliere, che è distaccato dall'impresa da cui normalmente dipende o che fornisce una prestazione di servizi nel territorio dello Stato o di un altro Stato membro, conserva la qualità di lavoratore frontaliere per un periodo inferiore a 4 mesi, anche se in questo periodo non possa ritornare ogni giorno o almeno una volta alla settimana nel luogo di residenza. Sono, dunque, considerati lavoratori frontalieri i soggetti fiscalmente residenti in territorio italiano che, per svolgere attività lavorativa continua ed esclusiva, **si recano quotidianamente all'estero in zone di frontiera** (Città del Vaticano, San Marino, Francia, Svizzera, Austria, Slovenia) **o in paesi limitrofi** (Principato di Monaco). Non sono inclusi i rapporti lavorativi che implicano una permanenza per periodi superiori a 183 giorni (7).

Fino al 31 dicembre 2000, i redditi frontalieri non erano considerati imponibili se costituivano attività continuativa e ad oggetto esclusivo (8). Con la legge finanziaria 2003 il legislatore ha optato per una imposizione fiscale parziale, che prevede il concorso dei redditi frontalieri alla formazione del reddito complessivo per importi eccedenti la franchigia di 8.000,00 euro. Tale regime è stato prorogato ai periodi di imposta 2004 e 2005 (9).

Solo tre delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia contemplano la fattispecie reddituale transfrontaliera; in particolare quelle siglate con l'Austria e la Francia prevedono una sovranità tributaria a favore dello Stato della residenza, mentre l'accordo con la Svizzera si risolve a favore dello Stato della fonte.

Tassazione dei redditi di lavoro dipendente nel modello Ocse

L'art. 15 del modello Ocse disciplina il regime impositivo per i redditi da lavoro dipendente (10).

In linea generale, il modello Ocse nel paragrafo 1 dell'art. 15 attribuisce potestà impositiva allo Stato della fonte. Tuttavia, l'art. 15 al paragrafo 2 riconosce il diritto di **assoggettamento fiscale** in capo allo Stato di residenza, solo qualora si verifichino:

- un soggiorno all'estero inferiore ai 183 giorni nell'arco di 12 mesi che abbia inizio o termine nel corso dell'anno fiscale considerato;
- le remunerazioni siano pagate da e per conto di un datore di lavoro non residente nell'altro Stato contraente;
- l'onere delle retribuzioni non faccia capo ad una stabile organizzazione nello Stato di soggetti esteri.

Sono escluse dall'ambito di applicazione le remunerazioni percepite dai membri del Consiglio di amministrazione, a titolo di pensione e per servizi resi ad uno Stato contraente o suddivisione o ente locale (11).

Nel caso in cui anche una sola delle predette condizioni non sia rispettata, tornerà immediatamente applicabile la regola generale di tassazione prevista dal paragrafo 1 dell'art. 15; la *ratio* del paragrafo 2 dell'articolo in esame è, infatti, quella di **facilitare la libera circolazione dei lavoratori tra gli Stati contraenti** (*all individual rendering*

Note:

(7) In altri termini, non sono cumulabili i benefici fiscali previsti per la tassazione dei redditi dei frontalieri con quelli previsti per il reddito di lavoro dipendente prestato all'estero convenzionalmente determinato.

(8) Per gli anni 2001 e 2002, l'art. 3 comma 2 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (finanziaria 2001) e la legge finanziaria 2002 hanno confermato il regime di non concorrenza delle somme percepite da lavoro frontaliere alla formazione del reddito complessivo.

(9) Art. 1, comma 504, legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria 2005).

(10) Cfr. Valente P., «Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni», Milano, 2003, p. 531 ss. come chiarito dal par. 2.1 del Commentario all'art. 15 del modello Ocse, i salari e gli stipendi comprendono non solo i compensi in denaro, ma anche le remunerazioni in natura, quali l'uso dell'abitazione o dell'automobile, assicurazioni sulla vita e le iscrizioni a club. Sul punto si veda anche Vogel, «On Double Taxation Conventions», London, The Hague, Boston, 1997, p. 889.

(11) Tali fattispecie sono disciplinate rispettivamente dagli artt. 16, 18 e 19 del modello Ocse.

dependent personal services - sales representatives, construction workers, engineers, ecc.) (12). Particolari condizioni agevolative o esenzioni possono comunque essere previste dai singoli Stati contraenti.

Al fine del calcolo dei 183 giorni di permanenza nello Stato estero, il modello Ocse, a differenza della normativa interna, adotta il metodo dei *days of physical presence* per calcolare i giorni di permanenza nel territorio dello Stato contraente. Nel calcolo dei 183 giorni, in particolare, sono da includere i giorni o parti di essi di presenza fisica nel territorio, sono inoltre inclusi i giorni di partenza e di arrivo, i festivi e quelli di malattia, brevi interruzioni (formazione, scioperi, sospensioni lavorative e ritardi imputabili ai fornitori) e assenze a causa di lutti familiari. Non sono inclusi dal computo i giorni trascorsi in transito nello Stato estero in cui viene prestata l'attività nell'ambito di un viaggio in due diversi Stati.

In linea di principio, ogni giorno speso integralmente al di fuori dello Stato (per vacanza, viaggi di lavoro, o qualsiasi altra ragione) non convogliano nel calcolo (13).

Il paragrafo 3 dell'art. 15 prevede inoltre particolari disposizioni per le remunerazioni relative ad attività di lavoro dipendente svolta a bordo di:

- navi;
- aeromobili in traffico internazionale;
- battelli addetti al trasporto in acque interne.

I redditi percepiti per tali attività sono imponibili nello Stato in cui è situata la sede di direzione effettiva dell'impresa interessata.

L'articolo in esame non prende in considerazione i **lavoratori transfrontalieri**; tale previsione è demandata alle singole convenzioni bilaterali. Il paragrafo 10 del Commentario Ocse all'art. 15 precisa infatti che le problematiche poste da condizioni locali devono essere direttamente risolte tra gli Stati contraenti interessati; ad esempio, il caso delle convenzioni stipulate dall'Italia con Francia e Svizzera (la disciplina dei lavoratori transfrontalieri è prevista nel rispettivo art. 15, paragrafo 4).

Nella **tavola 2** si riepiloga quanto sopra illustrato in relazione all'ipotesi di lavoratore dipendente italiano che presta la propria attività all'estero in uno Stato convenzionato.

Note:

(12) Nella risoluzione 17 luglio 1996, n. 5-1437, il Ministero, in relazione al caso di un lavoratore statunitense distaccato in Italia, che aveva mantenuto il rapporto di lavoro con la società distaccante, ha chiarito che «sotto un profilo sostanziale, sulla base dell'art. 15, par. 2, della convenzione Italia-Stati Uniti per evitare le doppie imposizioni, detto reddito non è comunque tassabile in Italia se oltre al fatto che le remunerazioni sono pagate dal datore di lavoro estero, il dipendente soggiorna in Italia per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nell'anno fiscale considerato e l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione che il datore di lavoro ha in Italia. Se invece, pur restando ferme le altre due condizioni, il dipendente soggiorna in Italia per più di 183 giorni, il reddito di lavoro dipendente, ovunque sia percepito, sarà tassabile nel nostro paese e quindi formerà oggetto di dichiarazione».

(13) Cfr. par. 5 del Commentario sull'art. 15 del modello Ocse.

Tavola 2 - Soggetto italiano che lavora in uno Stato convenzionato

Periodo di permanenza all'estero	Effetti fiscali
Meno di 183 giorni	Tassazione solo in Italia.
Almeno 183 giorni	Tassazione concorrente in Italia e all'estero. Credito per le imposte pagate all'estero in via definitiva, ex art. 165 del Tuir.