
Redditi di lavoro dipendente all'estero: tassazione in Italia

di [Maria Benedetto](#)

Publicato il 21 Luglio 2016

a grande richiesta dei nostri lettori (dopo i dubbi espressi sul nostro forum e sui social) proponiamo un ripasso delle regole per la tassazione in UNICO 2016 di eventuali redditi di lavoro dipendente prestatato all'estero: situazioni che spesso generano perplessità nella gestione e nel calcolo

I lavoratori dipendenti che svolgono la loro attività lavorativa all'estero per lunghi periodi, se mantengono la residenza fiscale in Italia, devono pagare le imposte sia in Italia che all'estero.

Dal punto di vista fiscale, la tassazione dei redditi sorti da attività di lavoro dipendente svolta all'estero è applicata secondo un sistema di coordinamento fra la normativa nazionale e quella convenzionale. Il contribuente ha diritto ad un credito per le imposte pagate nel Paese estero a titolo definitivo per i redditi di lavoro dipendente percepiti da lavoratori residenti nel territorio dello Stato e prodotti in un Paese Extra – Ue in cui non esiste alcun tipo di convenzione contro le doppie imposizioni e per quelli in cui esiste una convenzione in base alla quale tali redditi devono essere assoggettati a tassazione sia in Italia che all'estero.

Premessa

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.

La tassazione dei redditi sorti da attività di lavoro dipendente svolta all'estero è applicata secondo un sistema di coordinamento fra la normativa nazionale e quella convenzionale.

Il contribuente ha diritto ad un credito per le imposte pagate nel Paese estero a titolo definitivo per i redditi di lavoro dipendente percepiti da lavoratori residenti nel territorio dello Stato e prodotti in un

Paese Extra – Ue in cui non esiste alcun tipo di convenzione contro le doppie imposizioni e per quelli in cui, invece, esiste una convenzione in base alla quale tali redditi devono essere assoggettati a tassazione sia in Italia che all'estero.

Redditi di lavoro prodotti all'estero: la normativa interna e la normativa convenzionale

L'art. 3 del TUIR stabilisce che i soggetti residenti in Italia sono assoggettati a tassazione in Italia in relazione a tutti i redditi posseduti e di conseguenza anche per quello da lavoro dipendente prodotti all'estero.

Ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R. , ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice Civile.

In tutti i casi in cui un lavoratore mantiene la residenza fiscale si rende applicabile il criterio di tassazione su base mondiale e, conseguentemente, anche il reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero è sottoposto all'imposizione nel nostro Paese.

L'art. 51, comma 8 bis del TUIR dispone che il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del Lavoro e della Previdenza sociale di cui all'art. 4 comma 1 del D.L: 31 luglio 1987 n. 317, convertito con modificazioni dalla L. 3 ottobre 1987 n. 398.

La normativa è applicabile a condizione che:

- Il dipendente sia fiscalmente residente in Italia;
- L'attività sia svolta all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto;
- Il dipendente soggiorni nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi.

Altro fattore molto importante da tenere in considerazione per la determinazione del reddito risulta essere la presenza o meno di convenzioni contro le doppie imposizioni. Pertanto, si possono distinguere tre diverse fattispecie a seconda di dove viene svolta l'attività lavorativa:

- Paese comunitario;
- Paese extra – comunitario con il quale esiste una convenzione;
- Paese extra – comunitario con il quale non esiste una convenzione.

Nel primo caso vige il principio della libera circolazione dei lavoratori e non è necessaria alcuna specifica autorizzazione amministrativa preventiva; invece nel caso in cui l'attività lavorativa venga svolta in un Paese extra – comunitario non è necessaria alcuna specifica autorizzazione amministrativa per l'impiego di personale all'estero da parte delle aziende private, bensì è necessario fare riferimento alla specifica convenzione. Infine, se l'attività lavorativa viene svolta in un paese extra – comunitario con il quale non esiste una convenzione, si dovrà fare riferimento alle disposizioni previste dal nostro ordinamento

Attenzione : l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che:

- La normativa non si applica nel caso di invio di un dipendente in trasferta;
- Il requisito di 183 giorni è realizzabile anche a cavallo di due anni solari;
- Il periodo di permanenza all'estero, utile al superamento del limite dei 183 giorni, non deve necessariamente essere continuativo;
- Al fine della verifica della permanenza all'estero si deve tener conto anche del periodo di ferie, delle festività, dei riposi settimanali e degli altri giorni non lavorativi;
- Al fine di individuare la retribuzione convenzionale mensile di riferimento deve essere fatto un raffronto tra il trattamento economico complessivo del dipendente diviso per dodici;
- Se il contratto stipulato con il dipendente prevede la permanenza all'estero per un periodo superiore ai 183 giorni il sostituto di imposta può effettuare le ritenute sulla base delle retribuzioni

convenzionali fin dal primo periodo di paga.

Reddito dipendente prodotto all'estero: gli aspetti fiscali

Dal punto di vista fiscale, la tassazione dei redditi sorti da attività di lavoro dipendente svolta all'estero è applicata secondo un sistema di coordinamento fra la normativa nazionale e quella convenzionale. In particolare, il contribuente ha diritto ad un credito per le imposte pagate nel Paese estero a titolo definitivo per i redditi di lavoro dipendente percepiti da lavoratori residenti nel territorio dello Stato e prodotti in un Paese Extra – Ue in cui non esiste alcun tipo di convenzione in base alla quale tali redditi devono essere assoggettati a tassazione sia in Italia che all'estero.

L'art. 15 del Modello OCSE si occupa di disciplinare la modalità di tassazione degli stipendi, dei salari e delle altre remunerazioni percepite dai soggetti residenti di uno Stato contraente come corrispettivo dell'attività di lavoro dipendente: il principio generale di tassazione nello Stato nel quale è effettivamente svolta l'attività di lavoro dipendente.

Se l'attività di lavoro dipendente è svolta in uno Stato diverso da quello di residenza, la tassazione nello Stato di svolgimento dell'attività non esclude la tassazione anche nello Stato di residenza.

In deroga al principio generale, l'art. 15 par. 2 del modello OCSE prevede, a determinate condizioni, l'esenzione da tassazione nello Stato dove è svolta l'attività di lavoro dipendente e la tassazione nel solo Stato di residenza del lavoratore.

Queste sono le condizioni:

- Il beneficiario deve soggiornare nello Stato in cui esercita l'attività di lavoro dipendente per un periodo che non supera in totale 183 giorni;
- Le remunerazioni devono essere pagate da un datore di lavoro che non è residente nello Stato dove viene svolta l'attività di lavoro dipendente;
- L'onere delle remunerazioni non deve essere sostenuta da una stabile organizzazione di cui il datore di lavoro dispone nello Stato in cui è svolta l'attività.

La normativa italiana prevede tre tipologie di tassazione dei redditi da lavoro dipendente svolto all'estero:

1. **Tassazione sulla base delle retribuzioni convenzionali:** il reddito di lavoro dipendente derivante dall'attività prestata all'estero, in via esclusiva e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, da soggetti che soggiornano all'estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato forfettariamente sulla base delle retribuzioni convenzionali definite con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali. Condizione fondamentale è che venga stipulato uno specifico contratto che prevede l'esecuzione della prestazione in via esclusiva all'estero e il dipendente deve essere collocato in uno speciale ruolo estero.
2. **Tassazione analitica dei redditi:** quando l'attività prestata dal dipendente non rientra in nessuno dei settori previsti dal decreto del Ministro del lavoro e delle Politiche sociali, la tassazione deve avvenire in base alle retribuzioni lorde effettivamente erogate, al netto dei contributi previdenziali obbligatori a carico del dipendente, anche se versati nello Stato estero.
3. **Tassazione dei redditi di lavoro dipendente dei c.d. "frontalieri":** tali redditi concorrono a formare il reddito complessivo ai fini IRPEF per l'importo eccedente i 7.500 euro dal 2015. Le condizioni che si devono verificare per applicare tale modalità di tassazione sono:
 - Lavoratori fiscalmente residenti in Italia;
 - Lavoratori che prestano la propria attività all'estero in zone di frontiera o in altri paesi limitrofi, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro;
 - I lavoratori devono recarsi quotidianamente all'estero per svolgere la prestazione di lavoro.

Credito di imposta ex art. 165 del TUIR

Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo.

Un'imposta si ritiene pagata a titolo definitivo quando questa è irripetibile ossia quando non può essere ottenuto rimborso parziale o totale. Non rientrano, quindi, in questa categoria le imposte pagate a titolo d'acconto.

Nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente.

In molti casi, in attesa del rimborso, il lavoratore concorda con il proprio datore di lavoro di ottenere un prestito pari alle tasse corrisposte all'estero, fino a quando queste gli verranno poi restituite.

Il criterio di rimborso del credito è disciplinato in modo dettagliato dall'art. 165 del TUIR o in alternativa in base all'art. 23 comma 3 del DPR 600/1973; non è possibile avere in restituzione imposte superiori a quelle pagate in Italia e non devono essere prese in considerazione le perdite dei precedenti periodi di imposta ammesse in deduzione.

Continua a leggere nel PDF