

Redditi di lavoro dipendente all'estero: tassazione in Italia

di Maria Benedetto

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

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

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.

Esempio

Reddito estero = € 10.000,00

Imposta estera = € 3.000,00

Aliquota media tassazione estera = 30%

Reddito estero tassato in Italia = € 8.000,00

Reddito complessivo tassato in Italia = € 250.000,00

Imposta italiana = € 100.000,00

Reddito estero tassato in Italia = € 8.000,00

Imposte sul reddito estero tassato in Italia = $30\% * 8.000 = 2.400$

Imposte pagate all'estero = € 3.000,00

Capienza credito di imposta = $8.000 * 100.000,00 / 250.000,00 = 3.200$

Credito di imposta ammesso = 2.400

Retribuzioni corrisposte da un consolato di uno Stato estero ai

propri dipendenti

L'art. 4 comma 2 del DPR n. 601/1973 prevede l'esclusione dalla base imponibile ai fini IRPEF dei redditi percepiti solo nei confronti di soggetti non cittadini italiani che esercitano l'attività di consoli, di agenti e di impiegati delle rappresentanze diplomatiche e consolari degli Stati esteri.

Nel caso in cui i dipendenti siano cittadini italiani e non esercitino attività consolari ai sensi dell'art. 4, le remunerazioni corrisposte a favore di tali soggetti sono soggette a tassazione.

L'art. 19, par. 1 **della Convenzione di Tokyo** prevede che le somme corrisposte da uno Stato contraente, da una sua suddivisione politica ovvero da un suo ente locale, ad un dipendente come compenso per i servizi resi allo stesso Stato o articolazione nell'esercizio di funzioni di carattere pubblico, sono soggette a tassazione in tale Stato. Se il dipendente risulta essere cittadino italiano, egli sarà soggetto a tassazione nel territorio dello Stato italiano, mentre sarà esente da tassazione nello Stato di appartenenza del consolato.

Viene riconosciuta a tali soggetti, titolari di redditi anche in territorio straniero, la possibilità di dedurre dal proprio debito d'imposta in Italia, l'imposta pagata nello Stato estero, nei limiti della quota d'imposta attribuibile ai predetti redditi e nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo.

Per usufruire di tale deduzione è necessario che i redditi di cui sopra siano stati assoggettati ad imposta a titolo definitivo nello Stato estero e che gli stessi concorrono a formare, in sede di dichiarazione, il reddito complessivo IRPEF del cittadino italiano.

Esempio

Pagamento a titolo definitivo delle imposte estere frazionato in più periodi.
Periodo di imposta n

Reddito di fonte estero Stato A	100
Reddito di fonte italiana	200
Reddito complessivo netto (RCN)	300
Imposta lorda = Imposta netta dovuta in Italia	82,50
Imposta estera pagata a titolo definitivo	15
Quota di imposta italiana relativa al reddito estero	$100/300 * 82,50 = 27,50$
Detrazione spettante	15 (15 inferiore di 27,50)

Nel periodo n il credito di imposta detraibile sarà pari a 15

Nel periodo di imposta n + 1

Reddito di fonte estera Stato A	0
Reddito di fonte italiana	50
Reddito complessivo netto	50
Imposta netta dovuta in Italia	13,75
Imposta estera pagata a titolo definitivo su reddito estero di 100 che ha concorso nel periodo n	
Imposta estera complessiva su RE nel periodo n	20
Detrazione spettante	35

La quota d'imposta italiana relativa al reddito estero che ha concorso all'imponibile dell'esercizio n = $100/300 * 82,50 = 27,50$

Detrazione spettante complessiva = 27,50 (27,50 inferiore a 35) che trova capienza nell'imposta netta del periodo

Nel periodo di imposta n+1 il credito di imposta detraibile dall'imposta netta di 13,75 sarà pari a 12,50, cioè pari alla differenza tra il credito di imposta complessivamente detraibile (27,50) e il credito di imposta già detratto nel periodo n. (15).

Omessa dichiarazione dei redditi di lavoro prestato all'estero

Il comma 8 articolo 165 del TUIR nega il diritto alla detrazione delle imposte pagate all'estero nel caso di:

- Omessa presentazione della dichiarazione;
- Omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero;

Con specifico riferimento alle ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione, ai sensi dell'art. 2, comma 7 del DPR 322/1998, si considerano omesse le dichiarazioni presentate con un ritardo superiore a 90 giorni.

Pertanto, al contribuente spetta il credito di imposta in caso di presentazione tardiva della dichiarazione se tale presentazione avviene entro 90 giorni successivi al termine ordinario.

Diversamente, il comma 8 art. 165 del TUIR preclude la detrazione delle imposte pagate all'estero nel caso di dichiarazioni presentate con un ritardo superiore a 90 giorni, dal momento che queste ultime sono da ritenersi omesse, benché costituiscano titolo per la riscossione degli imponibili in esse indicati. Per quanto riguarda, invece, le ipotesi di omessa indicazione nella dichiarazione presentata in Italia dei redditi prodotti all'estero, tale fattispecie si verifica nel caso in cui nella predetta dichiarazione non risulti indicato un reddito estero derivante dalla medesima fonte produttiva e appartenente alla medesima categoria reddituale.

Questo significa che il comma 8 art. 165 del TUIR non si applica ad un soggetto residente che abbia parzialmente dichiarato il reddito di impresa prodotto da una propria stabile organizzazione all'estero.

In caso di presentazione di dichiarazione integrativa a sfavore resta ferma l'applicazione del ravvedimento.

Tale istituto anche esso oggetto di una recente revisione, consente ai contribuenti di beneficiare della riduzione delle sanzioni graduate in funzione della tempestività della correzione degli errori o delle omissioni.

La legge di stabilità 2015, in particolare, ha ampliato il limite temporale in base al quale il ravvedimento operoso è applicabile ed ha eliminato le preclusioni di accesso all'istituto derivanti dalla conoscenza di controlli fiscali in corso.

Dal 1 Gennaio 2015 il contribuente che presenta una dichiarazioni integrativa a sfavore, può avvalersi del ravvedimento, anche se è già decorso il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale la violazione è stata commessa e senza che vi siano preclusioni connesse ad eventuali attività di controllo in fase di svolgimento.

21 luglio 2016
Maria Benedetto