

DICHIARAZIONI

Dubbi sul riproporzionamento del credito di imposta per il lavoro all'estero

di Nicola Fasano

Con la stagione dichiarativa oramai nel vivo, gli operatori si interrogano su come applicare concretamente l'orientamento espresso dall'Agenzia delle entrate con la [risoluzione 48/E/2013](#) in tema di **calcolo del credito di imposta per i lavoratori dipendenti** che svolgono l'attività lavorativa all'estero, in regime di retribuzioni convenzionali di cui all'art. 51, c. 8-bis, Tuir. Come noto, in tale caso si applica, fra l'altro, l'articolo 165, comma 10, Tuir, ai sensi del quale “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**”. Già in un [precedente intervento](#) si sono evidenziate le criticità operative derivanti dall'interpretazione dell'Agenzia delle entrate (“ufficializzata” solo con la citata risoluzione n. 48/E/2013) secondo cui ai fini del **rapporto fra retribuzione convenzionale e reddito estero** a cui va ragguagliato l'imposta estera (sempre se divenuta definitiva alla data di presentazione della dichiarazione), al **denominatore** rilevi il **reddito estero “riqualificato” in base alla normativa fiscale italiana** e non il reddito estero come quantificato e documentato nella dichiarazione dei redditi e/o nella certificazione delle retribuzioni estere.

In sostanza, come evidenziato dalla risoluzione, “*per individuare l'ammontare del “reddito prodotto all'estero” dovranno applicarsi, trattandosi nel caso in esame di lavoro dipendente, le disposizioni contenute nell'articolo 51 del TUIR, ad esclusione del comma 8-bis*”. Tale chiarimento è senz'altro più preciso rispetto alla chiosa finale della risoluzione secondo cui, ai fini del calcolo del credito di imposta occorrerebbe “*rapportare il reddito estero, determinato in misura convenzionale, al reddito che risulterebbe tassabile, in via ordinaria, se la medesima attività lavorativa fosse prestata in Italia*”.

Ciò in quanto vi sono **specifiche disposizioni** nell'art. 51, Tuir che disciplinano **l'attività svolta all'estero**, al di fuori del perimetro applicativo delle retribuzioni convenzionali e del comma 8-bis.

In particolare, dovrebbe essere possibile applicare l'art. 51, comma 8, Tuir ai sensi del quale **l'assegno di sede per i servizi prestati all'estero è imponibile nella misura del 50%**. Trattasi di norma alternativa, fra l'altro, al comma 8-bis (come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella circolare n.326/E/1996, seppur con riferimento all'allora norma equipollente, cioè l'art. 3, c. 3, lett. c), Tuir).

In via più generale, rideterminare il reddito estero sulla base delle regole italiane significa **conoscere approfonditamente tutte le voci di cui si compone la retribuzione del lavoratore** (compresi eventuali indennità e benefit), esercizio particolarmente **complesso** quando il lavoratore svolge la sua attività in forza di **contratto locale**. Così, per esempio, nel Paese estero il **benefit auto** potrebbe essere quantificato sulla base del **valore di mercato**, mentre ai fini del riproporzionamento tale voce retributiva dovrà essere determinato sulla base dell'art. 51, comma 4, basandosi sui **costi Aci**.

Altro aspetto da non sottovalutare è la deduzione dei **contributi previdenziali a carico dipendente**, espressamente **esclusi dal reddito imponibile** ai sensi dell'art. 51, comma 2, che, soprattutto quando pagati in Italia in caso di distacco, potrebbero **non essere stati dedotti** nella dichiarazione estera.

Di seguito si propone, a mero titolo esemplificativo, un'ipotesi di ricalcolo che consideri i principi della risoluzione 48/E/2013, rimarcando che sarebbero **quanto mai auspicabili tempestivi chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate**.

Tizio, fiscalmente residente in Italia, dal 2012 è distaccato nel Paese X ed ha solo redditi da lavoro dipendente.

Con riferimento al **periodo di imposta 2013** le retribuzioni convenzionali si suppongono pari a euro 65.000 a fronte di una RAL di 60.000 euro e una indennità estero complessiva pari a 25.000 euro, oltre al benefit auto (valore fringe benefit ex art. 51, Tuir: euro 3.200).

Il **reddito lordo dichiarato nel Paese X** corrisponde a euro 90.000, mentre il reddito netto imponibile è pari a euro 82.000.

A carico di Tizio sono trattenuti **contributi previdenziali** obbligatori pari a euro 7.000.

L'imposta definitiva pagata all'estero è pari a euro 18.000.

L'imposta netta italiana è pari a euro 20.000

Calcolo credito di imposta – (reddito estero rideterminato con le regole italiane)

RAL 60.000

Indennità estero tassabile..... 12.500 (25.000*50%)

Benefit auto..... 3.200

Contributi previdenziali a dedurre(7.000)

Reddito rideterminato ex art. 51, c. 1-8, Tuir = 68.700

Credito di imposta a seguito di riproporzionamento: 15.196 [18.000*(65.000-7.000)/68.700]