

## 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**  $[18.000 * (65.000 - 7.000) / 68.700]$