

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

I redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero

di Luca Mambrin

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**.

L'art. 3 del Tuir stabilisce infatti che l'imposta debba essere applicata sul **reddito complessivo** del soggetto, reddito formato:

- per i **soggetti residenti** da **tutti i redditi posseduti** (e ovunque prodotti) al netto degli oneri deducibili;
- per i **soggetti non residenti** invece soltanto dai **redditi prodotti nel territorio dello stato**.

Quindi è fondamentale innanzitutto chiarire il concetto di **residenza fiscale** che talvolta non è semplice da delineare; le stesse istruzioni alla compilazione del modello 730 definiscono quali sono le condizioni che devono essere soddisfatte per essere considerati soggetti residenti, ovvero sono considerati residenti:

- **i soggetti iscritti nelle anagrafi della popolazione residente** per la **maggior parte del periodo d'imposta**;
- **i soggetti non iscritti nelle anagrafi**, che hanno nello Stato **il domicilio per la maggior parte del periodo d'imposta** (dove per domicilio di una persona si intende il luogo in cui ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi, ai sensi dell' art. 43 c.c.);
- **i soggetti non iscritti nelle anagrafi che hanno nello Stato la residenza per la maggior parte del periodo d'imposta** (la residenza è il luogo in cui la persona ha la dimora abituale, art. 43 c.c.).

Le condizioni si verificano per la maggior parte del periodo d'imposta se sussistono **per oltre 183 giorni anche non continuativi** o per oltre la metà del periodo intercorrente tra l'inizio dell'anno e il decesso o la nascita e la fine dell'anno. La C.M. 304/E/1997 ha anche precisato che il riferimento temporale all'iscrizione anagrafica, al domicilio o alla residenza del soggetto va verificato anche tenendo conto della sussistenza di un **legame affettivo** con il territorio italiano; tale legame sussiste qualora **la persona abbia mantenuto in Italia i propri legami familiari o il centro dei propri interessi patrimoniali e sociali**.

Nel caso in cui un contribuente residente in Italia percepisca **stipendi, pensioni o altri redditi**

assimilati prodotti in un Paese estero bisogna verificare poi se esiste **una convenzione contro le doppie imposizioni** e, nei casi in cui:

- **non esista una convenzione contro le doppie imposizioni** o
- **esista una convenzione contro le doppie imposizioni** in base alla quale tali redditi devono essere **assoggettati a tassazione sia in Italia sia nello Stato estero**,

allora il contribuente ha diritto ad un credito per le imposte pagate all'estero a titolo definitivo, ai sensi dell'art. 165 del Tuir.

Nel caso invece in cui **esista una convenzione contro le doppie imposizioni** in base alla quale tali redditi devono essere assoggettati a **tassazione esclusivamente in Italia**, allora se gli stessi hanno subito un prelievo fiscale anche nello Stato estero **il contribuente ha diritto al rimborso delle imposte pagate nello Stato estero che deve essere chiesto all'autorità estera competente in base alle procedure da questa stabilite.**

Generalmente per gli stipendi pagati da un datore di lavoro privato, in quasi tutte le convenzioni contro le doppie imposizioni (Argentina, Australia, Belgio, Canada, Germania, Regno Unito, Spagna, Svizzera e Stati Uniti) è previsto che **il reddito venga tassato esclusivamente in Italia se:**

- **il lavoratore risiede in Italia e presta la sua attività nel Paese estero per meno di 183 giorni;**
- **le remunerazioni sono pagate da un datore di lavoro residente in Italia;**
- **l'onere non è sostenuto da una stabile organizzazione o base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.**

Inoltre i redditi conseguiti da lavoratori dipendenti, residenti in Italia, che nell'arco di **12 mesi soggiornano in uno Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni** devono essere determinati sulla base di **retribuzioni convenzionali** definite annualmente con decreto dal Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali; si tratta di quei soggetti che **pur avendo soggiornato all'estero per più di 183 giorni** sono considerati **residenti in Italia** in quanto hanno mantenuto in Italia **i propri legami familiari ed il centro dei propri interessi patrimoniali e sociali** (art. 51 comma 8 bis del Tuir). Per l'anno 2014 si deve far riferimento al D.M. 23 dicembre 2013.

Sul tema la **C.M. 20/E/2011** ha chiarito che:

- la mancata previsione nel decreto ministeriale del settore economico nel quale viene svolta l'attività da parte del dipendente **costituisce motivo ostativo** all'applicazione del particolare regime previsto dall'art. 51 comma 8-bis del Tuir;
- nel caso in cui il contratto di lavoro preveda che il rapporto di lavoro sia **svolto a tempo parziale**, la retribuzione convenzionale può essere ridotta proporzionalmente alla riduzione dell'orario di lavoro.

Infine l'Agenzia nella recente **C.M. 17/E/2015** ha fornito alcune interessanti precisazioni in merito al trattamento dei **contributi previdenziali obbligatori trattenuti dal datore di lavoro estero** al dipendente specificando **che il reddito estero debba essere dichiarato al netto dei contributi previdenziali obbligatori versati nello Stato estero.**