

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Lavoro all'estero e retribuzioni convenzionali

di **Ennio Vial**



Esaminiamo il caso di un **soggetto fiscalmente residente in Italia** che svolge una **attività di lavoro dipendente all'estero per un datore di lavoro estero**.

Il reddito di lavoro dipendente, ancorché derivante da un **rapporto di lavoro con un soggetto non residente**, sarà tassato in Italia secondo il principio dell'[articolo 3 Tuir](#), che prevede una **tassazione su base mondiale in capo ai soggetti residenti**.

Nel rispetto di determinati requisiti, però, è possibile utilizzare come **base imponibile**, in luogo dell'effettiva retribuzione percepita, le c.d. **retribuzioni convenzionali**. Si pensi al caso seguente.

Tizio, residente in Italia per tutto il 2019, ha lavorato **da gennaio ad aprile e poi ancora da settembre a dicembre 2019 in Austria per una società ivi residente**. Tizio rientrava in Italia ogni **weekend**.

Sicuramente, l'importo percepito dalla società austriaca come lavoratore dipendente (50.000 euro), dovrà essere **dichiarato in Italia in base all'[articolo 3 Tuir](#)**, che tassa i **soggetti residenti in Italia sui redditi ovunque prodotti**. Sarà poi riconosciuto un **credito per le imposte effettivamente subite in Austria ai sensi dell'[articolo 165](#)**.

In merito all'utilizzo delle **retribuzioni convenzionali**, si segnala quanto segue.

L'**articolo 51, comma 8-bis**, stabilisce che *"in deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, 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'articolo 4, comma 1, del D.L. 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987,*

n. 398 ”.

Il **D.M. 11.12.2019**, pubblicato sulla **Gazzetta Ufficiale n. 5 del 01.01.2020**, ha infatti **fissato le retribuzioni convenzionali** di cui all'[articolo 4 D.L. 317/1987](#), applicabili nel **2020** ai lavoratori dipendenti operanti all'estero. E, ancora prima, il **Decreto 21.12.2018, in G.U. il 17.01.2019** ha fissato le retribuzioni convenzionali applicabili al **2019**.

Tale disciplina, tuttavia, è **applicabile solo se si verificano contemporaneamente i presupposti di seguito illustrati**:

1. la persona fisica deve essere **fiscalmente residente in Italia**. La [risoluzione 92/E/2009](#) ha confermato che la norma si **rivolge esclusivamente ai lavoratori dipendenti** che risultano **fiscalmente residenti in Italia nel periodo in cui prestano l'attività lavorativa all'estero** in via continuativa e come **oggetto esclusivo del rapporto di lavoro**;
2. la persona intrattiene un **rapporto di lavoro dipendente**;
3. il lavoro deve essere **prestato all'estero in via continuativa**. L'incarico di lavoro deve essere **stabile** ovvero **permanente** e, comunque, **non di tipo occasionale**;
4. il lavoro deve essere **oggetto esclusivo del rapporto**. In merito all'esclusività del rapporto, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che **tale requisito si realizza quando lo specifico contratto di lavoro preveda che la prestazione dell'attività lavorativa sia svolta integralmente all'estero**. La prestazione di lavoro all'estero deve costituire quindi **l'unica ed esclusiva mansione** affidata al dipendente e **non deve configurarsi come accessoria o strumentale** rispetto allo **svolgimento delle normali mansioni svolte in Italia**;
5. il dipendente, **nell'arco di dodici mesi, deve soggiornare all'estero per un periodo superiore a 183 giorni**. L'Agenzia delle Entrate ([circolare 207/E/2000](#)) ha precisato che il **periodo da considerare non necessariamente deve risultare continuativo**, essendo sufficiente che il lavoratore presti la propria opera all'estero per un **minimo di 183 nell'arco di dodici mesi**. Con l'espressione **“nell'arco di dodici mesi”** non si deve far riferimento al **periodo d'imposta**, ma alla **permanenza del lavoratore all'estero stabilita nello specifico contratto di lavoro**, che può anche prevedere un **periodo a cavallo di due anni solari**. Per l'**effettivo conteggio dei giorni di permanenza del lavoratore all'estero** rilevano, in ogni caso, nel computo dei 183 giorni, il **periodo di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi**, indipendentemente dal luogo in cui sono trascorsi.

Nell'ipotesi in cui operino le **condizioni suesposte**, il contribuente può applicare le **retribuzioni convenzionali** che molte volte sono di importo inferiore rispetto all'**effettiva retribuzione**. Si badi, altresì, che **nella ragionevole ipotesi di utilizzo di retribuzioni convenzionali di importo inferiore rispetto a quanto effettivamente percepito**, anche il **credito per le imposte pagate all'estero** dovrà essere **ragguagliato in proporzione ai sensi dell'[articolo 165, comma 10](#)**.

Al riguardo, si ricorda che la [risoluzione 48/E/2013](#) ha chiarito che il credito per le imposte pagate all'estero deve essere **ragguagliato al rapporto tra la retribuzione convenzionale e la**

retribuzione effettiva estera ricalcolata con i criteri italiani.