



## IMPOSTE SUL REDDITO

### **Deducibili i contributi versati all'estero in caso di retribuzioni convenzionali**

di Francesca Benini

Convegno di aggiornamento

### **Novità del periodo estivo per imprese e persone fisiche**

Scopri di più

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 17747 del 27.6.2024](#), ha statuito il principio secondo il quale i **contributi previdenziali versati all'estero** - in ottemperanza a disposizioni di legge - **sono deducibili dal reddito complessivo del contribuente** che dichiara il reddito di lavoro dipendente **sulla base delle retribuzioni convenzionali**, ai sensi dell'[articolo 51, comma 8-bis, Tuir](#).

Come noto, tale articolo del testo unico prevede che, quando il **lavoro dipendente è prestato all'estero in via continuativa**, come oggetto esclusivo del rapporto e soggiorna nel Paese **per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi**, il **reddito da dichiarare è determinato** sulla base delle **retribuzioni convenzionali**, le cui tabelle sono definite annualmente con decreto del Ministero del Lavoro.

Fin dall'introduzione della citata norma, gli addetti ai lavori avevano sollevato la questione circa la **deducibilità dal reddito di lavoro dipendente dei contributi previdenziali obbligatori**. Tale dubbio nasceva dal fatto che l'[articolo 51, comma 8-bis, Tuir](#), prevede, tra l'altro, una deroga espressa al comma 2, lett. a), del medesimo articolo, ossia una **deroga alla deducibilità dal reddito di lavoro dipendente dei contributi obbligatori**.

Il tema era stato affrontato con la **risposta a interrogazione parlamentare n. 7-01021 dell'1.2.2001** che, pur in deroga al dato letterale dell'[articolo 51, comma 8-bis, Tuir](#), aveva riconosciuto la **deducibilità dei contributi previdenziali dal reddito di lavoro dipendente, anche in caso di applicazione delle disposizioni relative alla retribuzione convenzionale**.

In particolare, in tale risposta, era stata riconosciuta la possibilità per il sostituto di imposta italiano di **scomputare i contributi previdenziali direttamente dalle retribuzioni periodiche**.

In senso conforme a tale impostazione, l'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 17/E/2015](#) (paragrafo 4.7), aveva stabilito che il **reddito di lavoro dipendente di fonte estera**, tassato con le retribuzioni convenzionali, **potesse essere dichiarato dal contribuente nella propria**



**dichiarazione dei redditi, già al netto dei contributi previdenziali.**

Nonostante i citati chiarimenti, numerosi uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate, nel corso degli anni, hanno ritenuto che i **contributi previdenziali non possano essere dedotti dal reddito di lavoro dipendente**, in caso di applicazione delle disposizioni di cui all'[articolo 51, comma 8-bis, Tuir](#).

Secondo i citati uffici, infatti, **nelle ipotesi di retribuzioni convenzionali**, il reddito assoggettato a tassazione **non corrisponde al reddito effettivamente percepito all'estero**, in quanto viene **determinato sulla base di un calcolo "convenzionale" favorevole al contribuente**.

In altre parole, a detta di tali uffici, il reddito convenzionale **costituisce una base imponibile del tutto sganciata dai contributi previdenziali e assistenziali** che, quindi, **esclude la deducibilità** degli stessi ai fini del reddito convenzionale.

La presa di posizione dei citati uffici territoriali ha fatto **nascere diversi contenziosi**, tra cui quello oggetto della sentenza della Corte di cassazione in commento.

In particolare, nella citata sentenza, i giudici di legittimità si sono pronunciati in merito ad un **recupero a tassazione, scaturito da un controllo formale ex articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973**, di **contributi previdenziali e assistenziali versati in Svizzera** da parte di un contribuente fiscalmente residente in Italia che **li aveva dedotti nella propria dichiarazione dei redditi**.

La Corte di Cassazione, in tale vicenda, ha ritenuto di **annullare la pretesa impositiva** avanzata dall'Agenzia delle entrate, **affermendo il principio secondo il quale** *“nel caso in cui il reddito di lavoro dipendente sia stato determinato sulla base della retribuzione convenzionale di cui all'art. 51, comma 8-bis, del TUIR, che esclude la deducibilità degli oneri contributivi e assistenziali di cui all'art. 51, comma 2, lett. a), nella determinazione del reddito complessivo del contribuente devono comunque essere dedotti gli oneri di cui all'art. 10, comma 1, lett. e), del TUIR”*.

Secondo la Corte di cassazione, infatti, *“tra le norme sulla determinazione delle singole categorie di reddito e le norme sulla determinazione del reddito complessivo esiste un rapporto di specialità reciproca, con la conseguenza che l'esclusione normativa della deducibilità degli oneri contributivi e assistenziali dalla determinazione del reddito di lavoro dipendente non comporta l'esclusione della deducibilità di quegli stessi oneri dalla determinazione del reddito complessivo del contribuente, ma, anzi, ai sensi del comma 1 dell'art. 10 del TUIR, costituisce il presupposto della deducibilità dei citati oneri dalla determinazione del reddito complessivo”*.

La sentenza della Corte di cassazione **deve essere accolta con favore** dal momento che, a parere di chi scrive, fornisce una **corretta interpretazione dell'interrelazione tra norme** che riconoscono la deducibilità degli oneri, ai fini della **determinazione del reddito appartenente ad una singola categoria** e quelle che la **riconoscono ai fini del reddito complessivo**.

