

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, **affermando 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.

