



Venerdì 21/02/2020

## Il reddito da lavoro dipendente prestato all'estero

A cura di: Meli e Associati

Quando i cittadini italiani si recano a lavorare all'estero, in qualità di dipendenti di imprese italiane oppure estere, spesso conservano comunque la residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 2 del TUIR.

Di conseguenza si rende necessario indicare tali redditi in dichiarazione, in quanto per le persone fisiche residenti la base imponibile include tutti i redditi ovunque prodotti (principio della world wide taxation). Il lavoro dipendente all'estero è disciplinato da specifiche disposizioni da parte del Testo Unico delle Imposte sui redditi e dalle convenzioni OCSE contro le doppie imposizioni, stipulate dall'Italia con 96 Paesi.

In particolare, l'art. 51 comma 8-bis del TUIR, stabilisce che il reddito da lavoro dipendente:

- prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto
- da persone che soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi[1]

è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale. Queste ultime sono retribuzioni determinate sulla base dei contratti collettivi nazionali di lavoro in vigore per le diverse qualifiche (operai, impiegati, dirigenti ecc..), raggruppati per settori di riscontrata omogeneità (es. industria, commercio ecc.). Alcune qualifiche vengono ulteriormente suddivise in fasce di reddito, per le quali la retribuzione convenzionale è definita dalla fascia di reddito effettivo in cui ricade il lavoratore.

Questa modalità di determinazione del reddito sostituisce quella analitica basata sulle voci in busta paga, che rimane applicabile nei casi in cui non siano rispettati i requisiti di cui sopra. In caso di determinazione analitica, vanno applicate le regole previste dall'art. 51 del TUIR.

In ogni caso si pone il problema della doppia tassazione, in quanto anche lo Stato nel quale si svolge l'attività lavorativa applicherà le imposte previste dal proprio ordinamento. Le norme nazionali, all'art. 165 del TUIR, disciplinano le modalità di recupero delle imposte pagate all'estero, che vengono riconosciute nella forma di credito d'imposta.

Sono tuttavia previste delle limitazioni per evitare che lo Stato italiano finisca per finanziare le pretese tributarie di un altro Stato:

- in primo luogo, le imposte estere pagate a titolo definitivo sono ammesse in detrazione fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo.
- in secondo luogo, 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. È il caso della retribuzione convenzionale, dove spesso accade che sia più bassa rispetto a quella effettiva. Per questo motivo, l'imposta estera da considerare per il calcolo del credito d'imposta è data dal seguente calcolo: imposta estera \* (retribuzione convenzionale / retribuzione estera effettiva).



---

Il calcolo del rapporto richiede la determinazione della retribuzione estera effettiva secondo le regole del TUIR (in particolare dell'art. 51 TUIR, che prevede la non imponibilità di alcune voci di busta paga quali i contributi previdenziali).

Il lavoro dipendente è trattato anche dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. In particolare esse stabiliscono che i salari e stipendi che un residente di uno Stato contraente riceve per un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. In quest'ultimo caso, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili anche in detto altro Stato se, alternativamente:

- il beneficiario soggiorna nell'altro Stato contraente per un periodo o periodi che oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato
- le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che è residente dell'altro stato contraente
- l'onere delle remunerazioni è sostenuto da una stabile organizzazione che il datore di lavoro ha nell'altro Stato contraente

In tali casi è dunque riconosciuta la potestà impositiva di entrambi i paesi e le convenzioni prevedono il riconoscimento di un credito d'imposta che però non può eccedere la quota d'imposta italiana attribuibile al reddito in esame nella proporzione in cui lo stesso concorre alla formazione del redito complessivo.

Se i redditi prodotti all'estero non vengono inseriti in dichiarazione sono previste pesanti sanzioni.

In particolare, nel caso in cui nell'anno vengano conseguiti solo redditi esteri e non si presenti alcuna dichiarazione, si incorre in una sanzione dal 160% al 320% delle imposte dovute o del maggior credito utilizzato, con un minimo di 333 euro.

Se invece sono stati prodotti dei redditi in Italia ed è stata presentata una dichiarazione, si incorre comunque nella sanzione prevista per la dichiarazione infedele, dal 120% al 240% delle maggiori imposte dovute o del maggior credito utilizzato.

[1] I 183 giorni di soggiorno possono essere conseguiti anche a cavallo di due anni solari.