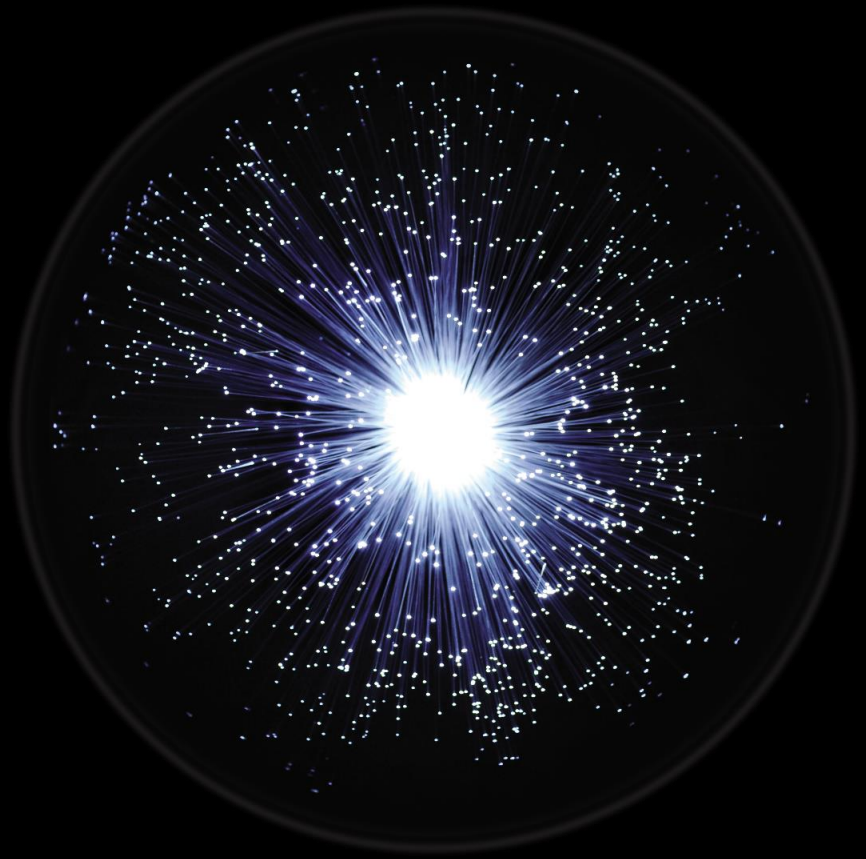
Studio Tributario
e Societario



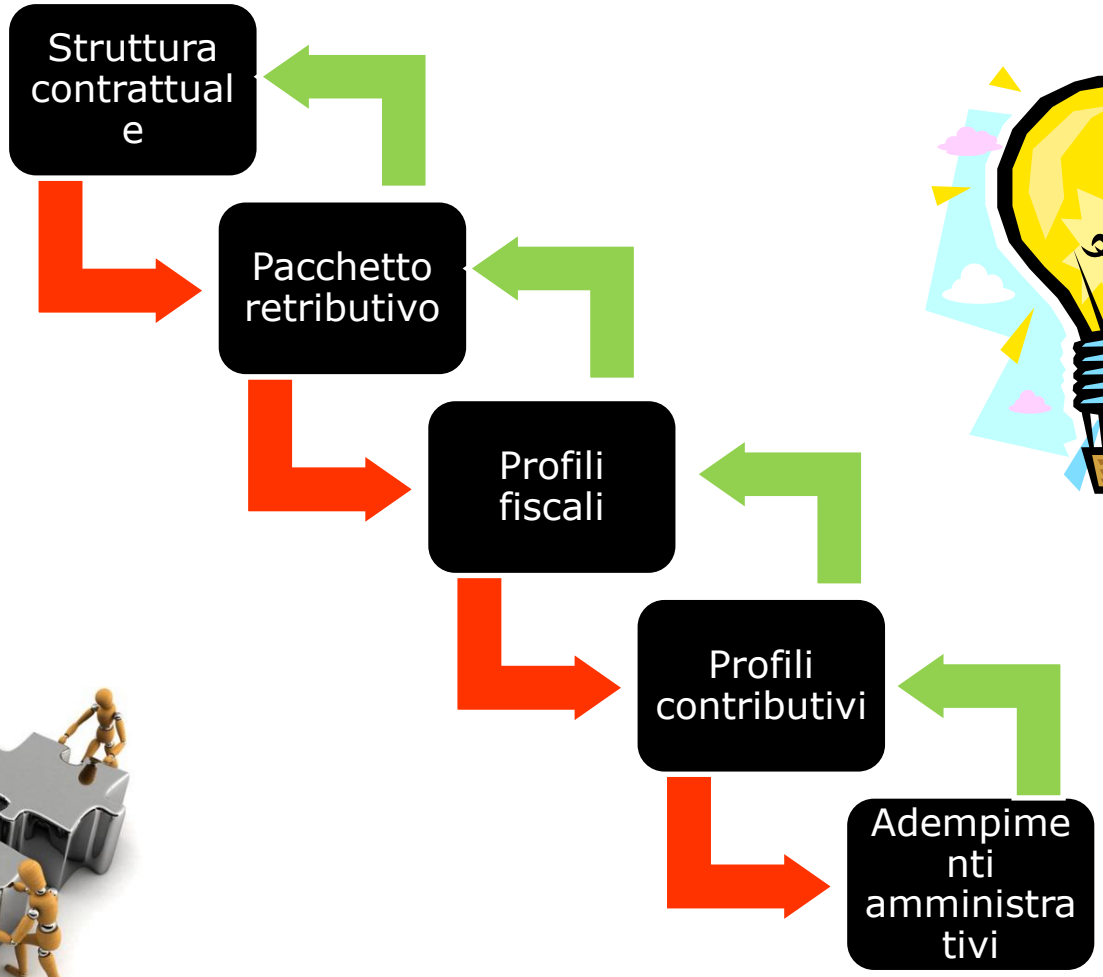
Corso di Introduzione alla Fiscalità

Redditi di lavoro dipendente e assimilati: principi generali

Carlo Rolandi, Mara Ciriani - 7 ottobre 2024

La gestione del personale inviato all’estero

La gestione del personale inviato all’estero



Il reddito di lavoro dipendente - contesti internazionali

@2024 Studio Tributario e Societario Deloitte Stp Srl SB

Reddito di lavoro dipendente e disposizioni specifiche in contesti internazionali

- La residenza fiscale: normativa domestica, prassi e giurisprudenza
- La residenza fiscale convenzionale
- Applicazione dell’imposta ai non residenti
- Gli obblighi di sostituzione d’imposta
- Il credito per imposte estere

@2024 Studio Tributario e Societario Deloitte Stp Srl SB

CRITERIO DI TASSAZIONE ADOTTATO DALL'ITALIA

SOGGETTI FISCALMENTE RESIDENTI

TASSAZIONE SUI REDDITI OVINQUE PRODOTTI

SOGGETTI FISCALMENTE NON RESIDENTI

TASSAZIONE SOLO SUI REDDITI PRODOTTI SUL TERRITORIO ITALIANO

La residenza fiscale nel territorio dello Stato: normativa domestica

Lo scorso 19 dicembre 2023, il Consiglio dei Ministri ha approvato in via definitiva il D.lgs. n. 209/2023 sulla fiscalità internazionale. Tra le principali novità, l'art. 1 è intervenuto modificando, pur senza particolari stravolgimenti, i **criteri attributivi della residenza fiscale delle persone fisiche**, con l'obiettivo di rendere la disciplina nazionale più coerente alla prassi internazionale.

La nuova formulazione dell'art. 2, comma 2 TUIR recita, infatti, che:

"Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato ovvero che sono ivi presenti".

La residenza fiscale nel territorio dello Stato: normativa domestica

Per effetto della modifica introdotta dall'art. 1 del D.lgs. 209/2023 – in vigore a partire dal 1° gennaio 2024 – la residenza fiscale viene ricollegata alla sussistenza, per almeno 183 giorni, di uno dei seguenti criteri alternativi:

- ✓ ***Residenza*** ai sensi dell'Art. 43, comma 1 del Codice Civile;
- ✓ ***Domicilio***, inteso come luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari dell'individuo;
- ✓ ***Presenza fisica*** (considerando anche le frazioni di giorno) nel territorio dello Stato

Trattasi di condizioni ALTERNATIVE, non concorrenti

Art. 3 TUIR: tassazione sui redditi ovunque prodotti nel mondo
(cd. *worldwide taxation principle*)

La residenza fiscale delle persone fisiche nella normativa domestica

Criteri di determinazione della residenza fiscale Art. 2, comma 2, del TUIR

- I tre requisiti sono **alternativi** e **non concorrenti**: il verificarsi di **una sola** di esse è sufficiente per qualificare un soggetto come fiscalmente residente in Italia (Circolare 304/E del 02-12-1997)
- Il domicilio e la residenza nel territorio dello Stato sono requisiti di **natura sostanziale.**
- **L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente** è stato derubricato a mera presunzione relativa, superabile qualora il contribuente dimostri sostanzialmente che la propria residenza, domicilio e presenza fisica sia stata all'estero per la maggior parte del periodo d'imposta.

La residenza fiscale delle persone fisiche nella normativa domestica

Requisito temporale

- Affinché un soggetto sia considerato residente è necessario che uno dei requisiti individuati dall'art. 2, comma 2 del TUIR sussista per la **maggior parte del periodo di imposta**;
- Ai sensi dell'art. 7 del TUIR il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, pertanto, ai fini dell'art. 2 un soggetto sarà considerato fiscalmente residente in Italia se uno dei requisiti sussiste per almeno 183 giorni (o 184 in caso di anni bisestili).
- Ai fini del calcolo dei giorni si considerano i giorni di effettiva presenza nel territorio dello stato a prescindere se siano continuativi (***Circ. Min. Finanze 201/1996- Commentario Ocse art. 15, par. 5***).
- A seguito della riforma introdotta dal D.lgs. 209/2023, anche una **frazione di giorno** rappresenta un giorno di presenza in Italia.

Iscrizione all'anagrafe della popolazione residente

Nella nuova formulazione dell'art. 2 comma 2 del TUIR, si assiste ad un passaggio **da presunzione assoluta a relativa** legata al mantenimento dell'iscrizione anagrafica in Italia. Infatti, "*salvo prova contraria si presumono residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente*".

Di conseguenza, la presunzione di residenza fiscale in Italia legata all'iscrizione anagrafica può essere superata qualora il contribuente sia in grado di dimostrare – da un punto di vista sostanziale – che, invece, il proprio domicilio, la residenza e la presenza fisica siano all'estero per la gran parte del periodo d'imposta, senza la necessità di ricorrere alle cosiddette *tie-breaker rules* previste dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Si segnala peraltro, a tale riguardo, come l'art. 1, comma 242 della Legge di Bilancio 2024 abbia introdotto una specifica **sanzione amministrativa da € 200 a € 1.000 applicabile a fronte della violazione dell'obbligo di iscrizione all'AIRE** per gli italiani che trasferiscono la propria residenza all'estero; tale sanzione è comminabile **per ciascun anno** in cui perdura l'inadempimento ed è ridotta ad un decimo del minimo se è l'iscrizione AIRE è finalizzata con un ritardo superiore a 90 giorni.

La residenza in senso civilistico

Art. 43 c.c.: "La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale"

E' intesa quale ***Res facti*** ovvero è un dato oggettivo desunto dalle consuetudini di vita dell'individuo.

- ***Elemento oggettivo***: stabile permanenza in un determinato luogo, stabilità e continuità
- ***Elemento soggettivo***: volontà ed intenzione di rimanere in quel determinato luogo

Concetto di **DIMORA ABITUALE**:

- ***"dimora":*** abitazione;
- ***"abituale":*** affinché sussista l'abitualità non sono necessarie la continuità o la definitività

L'abitualità della dimora permane qualora il soggetto lavori o svolga altre attività al di fuori del Comune di residenza, purché conservi in essa l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali (Circolare n. 304 del 1997).

Il concetto di residenza civilistica

La **residenza** e la **dimora** sono **situazioni di fatto**, che devono essere collegate alla presenza fisica del soggetto, abituale (che coincide con la residenza) o saltuaria (vale a dire la dimora), nel territorio dello Stato.

La **dimora abituale** (residenza) non sempre coincide con il luogo dove il soggetto trascorre la maggior parte del tempo, ovvero dove ha il proprio centro di affari ed interessi.

Il requisito dell'**abitualità** della dimora non richiede la continuità o la definitività. L'abitualità persiste anche qualora il soggetto lavori o svolga altre attività al di fuori del territorio dello Stato, purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali **(luogo normale di abitazione ossia il luogo dove la persona vive normalmente l'intimità sua e della sua famiglia).**

Nuova definizione di domicilio

Nella **precedente formulazione** dell' Art 2 del TUIR vi era un espresso riferimento al Domicilio in senso civilistico:

Art. 43 c.c. *"Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari (economici) ed interessi (vitali) "*

- ***Affari economici***: interessi di natura economica e patrimoniale (i.e. attività lavorativa in Italia, detenzione di partecipazioni in Italia, funzione di amministratore in Italia)
- ***Interessi vitali***: interessi personali (i.e. famiglia in Italia)

→ **preminenza dei legami familiari** rispetto agli interessi economici

La riforma fiscale introduce una nuova definizione di **domicilio**, che viene inteso come luogo in cui s sviluppano, in via principale, **le relazioni personali e familiari della persona**. Viene meno, invece, il riferimento alla sede principale di affari ed interessi, di cui all'art. 43, comma 1 del Codice Civile.

La presenza fisica come criterio di residenza fiscale

La riforma fiscale ha introdotto il nuovo criterio della **presenza fisica del soggetto.**

La nuova formulazione dell'art. 2, comma 2 TUIR recita, infatti, che: "*Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato ovvero che sono ivi presenti*".

Rispetto alla previgente versione, nella quale la presenza fisica era strettamente connessa all'individuazione dei concetti di domicilio o residenza, nell'attuale formulazione della norma tale criterio assume un ruolo specifico al fine dell'individuazione della residenza fiscale dell'individuo.

Di conseguenza, deve considerarsi fiscalmente residente in Italia la persona fisica che per la maggior parte del periodo di imposta, considerando anche le frazioni di giorno, è **fisicamente presente** sul territorio nazionale.

Peraltro, assume particolare rilevanza la precisazione che anche una frazione di giorno rappresenta un giorno di presenza in Italia.

La residenza fiscale – Paesi black list -

I paradisi fiscali: Art. 2, comma 2 bis, del TUIR

- *"Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale"* (PRESUNZIONE RELATIVA che trasferisce onere probatorio in capo al contribuente - inversione onere della prova).

DM 4 MAGGIO 1999 Lista dei paesi Black list in relazione ai quali opera la presunzione di residenza fiscale delle persone fisiche trasferite all'estero salvo prova contraria.

Residenza convenzionale

La residenza convenzionale

L'**Art. 4** del **Modello OCSE** dispone criteri identificativi della residenza fiscale al fine di **risolvere eventuali casi di doppia residenza**. La Convenzione è applicabile ai soggetti residenti in almeno uno dei due Stati contraenti.

Art. 4, Par. 1 (**definizione di residenza**): *«(…) l'espressione Residente di uno Stato contraente designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta a motivo del suo domicilio, residenza, sede di direzione o di ogni criterio di natura analoga (…)»*

In caso di **doppia residenza**, l'Art. 4, Par. 2 identifica le cd. ***tie breaker rules*** volte all'attribuzione della residenza - ai fini pattizi - in un solo Stato contraente. Tali criteri, in **ordine gerarchico**, sono:

- ✓ abitazione permanente
- ✓ centro degli interessi vitali ed economici
- ✓ soggiorno abituale
- ✓ Nazionalità

Art. 4, Par. 2: la finalità è limitare le ipotesi di doppia residenza e di doppia imposizione, NON di creare un nuovo presupposto impositivo in violazione delle singole normative domestiche.

Qualora i suddetti criteri non consentano di attribuire la residenza ad uno Stato contraente, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo.

Art. 4 - RESIDENZA OCSE

1. Ai fini della presente Convenzione, il termine «residente di uno Stato contraente» designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione, o di ogni altro criterio di natura analoga, e comprende anche detto Stato ed ogni sua suddivisione politica o autorità locale.
Tuttavia, tale termine non comprende le persone che sono assoggettate ad imposta in detto Stato soltanto per il reddito derivante da fonti situate in detto Stato, o per il patrimonio ivi situato.

2. Quando, in base alle disposizioni del comma 1, una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, la sua situazione è determinata nel seguente modo:

a) detta persona è considerata residente solamente dello Stato nel quale dispone di un'abitazione permanente; se essa dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti, è considerata residente solamente dello Stato nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);

b) se non si può determinare lo Stato nel quale detta persona ha il centro dei suoi interessi vitali, o se la medesima non dispone di un'abitazione permanente in alcuno degli Stati, essa è considerata residente soltanto dello Stato nel quale soggiorna abitualmente;

c) se detta persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati, o non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente soltanto nello Stato del quale ha la nazionalità;

d) se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati, o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo.

3. Quando, in base alle disposizioni del comma 1, una persona diversa, da una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti, essa è considerata residente soltanto dello Stato contraente in cui si trova la sede della sua direzione effettiva.

Trasferimento di residenza in corso d’anno

Problemi di doppia residenza quando il Paese straniero ammette la residenza frazionata

RISOLUZIONE 3 DICEMBRE 2008, N. 471/E

L’ordinamento italiano non permette di frazionare la residenza all’interno dell’anno e non ammette l’interpretazione analogica per convenzioni in cui tale previsione non è contemplata

Frazionamento del periodo d’imposta

- Ai sensi dell’ordinamento italiano un soggetto è o non è residente per tutto il periodo d’imposta (gennaio – dicembre).

- Altri ordinamenti consentono il frazionamento del periodo d’imposta (Convenzioni con Svizzera, Germania).

L’amministrazione finanziaria nella Risoluzione n. 471/2008 ha chiarito che il frazionamento del periodo di imposta è consentito soltanto dove espressamente previsto (convenzioni con Svizzera e Germania).

Tassazione dei soggetti non residenti e principi applicabili al reddito da lavoro dipendente

Base imponibile
Art. 3, comma 1, DPR 917/86

L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e, per i non residenti, soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato

Tassazione dei residenti e dei non residenti

Residenti articolo 3, D.P.R. 917/86

"L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto formato per i residenti da tutti i redditi posseduti e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato"

Non Residenti articolo 23, D.P.R. 917/86

"..si considerano prodotti nel territorio dello Stato:

- *redditi fondiari*
- *redditi di capitale*
- ***redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato ....***

Tassazione dei soggetti non residenti – art. 3 TUIR

RESIDENTI	NON RESIDENTI
Redditi ovunque prodotti PRINCIPIO DELLA TASSAZIONE SU BASE MODIALE	Redditi prodotti nel territorio dello Stato PRINCIPIO DELLA TERRITORIALITÀ

Applicazione dell’imposta ai non residenti

- ✓ i redditi di impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;
- ✓ i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato o da beni che si trovano nel territorio stesso, eccetto alcuni tipi di plusvalenze su titoli quotati e altri strumenti finanziari
- ✓ i redditi di cui all’articolo 5 (e 115-116) imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti

Si considerano in ogni caso prodotti in Italia, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti in Italia o da stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti:

- ✓ **pensioni, assegni assimilati e indennità di fine rapporto (art. 17), alcuni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (lett. c, c-bis, f, h, h-bis, i e l, art. 50), indipendentemente dal luogo dove è svolta attività lavorativa.**
- ✓ compensi per l’utilizzazione di opere di ingegno, brevetti industriali, marchi di impresa, ecc.
- ✓ compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per le prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto in Italia

Applicazione dell’imposta ai non residenti

TIPOLOGIA DI REDDITI TASSATI	DESCRIZIONE	SOGGETTI RESIDENTI	SOGGETTI NON RESIDENTE
FONDIARI	TERRENI E FABBRICATI	X	X
CAPITALE	DIVIDENDI, INTERESSI ATTIVI, RENDITE PERPETUE	X	X (*corriposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti)*
LAVORO DIPENDENTE	PRESTAZIONI DI LAVORO, PENSIONI E ASSIMILATI	X	X (Se prodotti nel territorio dello stato)
LAVORO AUTONOMO	ARTI E PROFESSIONI, AUTORI, AMMINISTRATORI E SINDACI DI SOCIETA’	X	X (Se prodotti nel territorio dello stato)
IMPRESA	PRESTAZIONI DI SERVIZI, IMPRESE NON AGRICOLE	X	X (Se derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato)
DIVERSI	LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE, AFFITTO DI TERRENI PER USO NON AGRICOLO, PLUSVALENZE, ECC.	X	X (Se derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato o da beni situati nel territorio dello Stato)

Determinazione dell’imposta dovuta dai non residenti

Art. 24, TUIR : determinazione dell’imposta per i soggetti NON residenti

- ✓ Comma 1: Nei confronti dei non residenti l’imposta si applica sul reddito complessivo e sui redditi tassati separatamente a norma dei precedenti articoli, salvo il disposto dei commi 2 e 3
- ✓ Comma 2: Dal reddito complessivo sono deducibili soltanto gli oneri di cui alle lettere a), g), h), i), e l) del comma 1 dell’art. 10. (**NO deducibilità per i contributi versati a forme pensionistiche complementari (deducibili dal reddito complessivo per un importo non superiore ad Euro 5.164,57)**
- ✓ Comma 3: Dall’imposta lorda si scomputano le detrazioni di cui all’art. 13 nonché quelle di cui all’art. 15, comma 1, lettere a), b), g), h), h-bis) ed i). **Le detrazioni per carichi di famiglia non competono**.
- ✓ Comma 3 bis: In deroga alle disposizioni di cui al comma 1 nei confronti dei soggetti non residenti l’imposta è determinata sulla base delle disposizioni ordinarie a condizione che il reddito prodotto dal soggetto nel territorio dello Stato sia pari almeno al 75% del reddito dallo stesso complessivamente prodotto e che il soggetto non goda di agevolazioni fiscali analoghe nello Stato di residenza (

Rapporti tra normativa interna e convenzioni OCSE
Reddito di lavoro dipendente - art. 15

I salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un **residente** di uno stato riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili **soltanto in detto stato**, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro stato.

Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro stato.

Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno stato riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro stato sono imponibili soltanto nel primo stato se:

a) il beneficiario soggiorna nell'altro stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato,

b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro stato,

c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro stato.

Non residenti e tassazione del reddito di lavoro dipendente

Art. 15, 2° comma Modello OCSE

ECCEZIONE !!!

1) il dipendente soggiorna nello Stato estero per – 183 gg;

2) le remunerazioni sono pagate da o a nome di un datore di lavoro che non è residente nello Stato estero;

3) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nello Stato estero;

In questo caso la **tassazione avviene unicamente nel paese di residenza** del lavoratore.

Non residenti e tassazione del reddito di lavoro dipendente

Reddito di lavoro dipendente ai fini convenzionali

In base alle Convenzioni contro le doppie imposizioni il reddito da lavoro dipendente viene tassato in base alla regola generale contenuta nel 1° paragrafo dell'art. 15 Modello OCSE.

REGOLA GENERALE

1. Residenza nello Stato di produzione del reddito	**Tassazione esclusiva nello Stato di residenza**
2. Residenza diversa dallo Stato di produzione del reddito	**Tassazione concorrente Stato di residenza e Stato della produzione di reddito**

La retribuzione convenzionale

Retribuzione convenzionale – art. 51, 8 bis TUIR

Diversa modalità di determinazione del reddito da lavoro

Art. 51, comma 8 bis " ….*il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero* ***in via continuativa*** *e come* ***oggetto esclusivo*** *del rapporto da dipendenti* *che nell'arco di 12 mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni è determinato sulla base delle* *retribuzioni convenzionali* …..*"*

La retribuzione convenzionale (stabilita annualmente con apposito DM) assorbe ogni altra erogazione sia in denaro che in natura corrisposta al dipendente. Ciò implica che ai fini della determinazione della base imponibile è necessario fare riferimento alla retribuzione convenzionale a prescindere dal compenso effettivamente percepito e da ulteriori rimborsi spese.

Il regime agevolativo dell’articolo 51, comma 8-bis del TUIR si applica solo al reddito di lavoro dipendente prodotto all’estero da residenti in Italia, mentre nulla è dovuto in Italia nell’ipotesi in cui lo stesso reddito sia prodotto da un soggetto non residente nel nostro paese.

Diventa pertanto determinante stabilire se il dipendente «inviato» all’estero è residente o non è residente in Italia

Requisiti per applicazione del regime

Il datore di lavoro al fine di applicare il regime di tassazione su base convenzionale (art. 51 comma 8 bis TUIR) deve verificare l'esistenza dei seguenti requisiti:

- **Residenza fiscale in Italia;**
- **Continuità e esclusività della prestazione all'estero;**
- **Permanenza all'estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi**;
- **QUADRI VALORI 2024**

Settore	Fascia	Retribuzione Nazionale		Retribuzione Convenzionale
Industria	I	Fino a	4.733,35	4.733,35
	II	Da	4.733,35	5.632,92
		a	5.632,92	
	III	Da	5.632,92	6.532,51
		a	6.532,51	
	IV	Da	6.532,51	7.432,09
		a	7.432,09	
	V	Da	7.432,09	8.331,70
		a	8.331,70	
	VI	Da	8.331,70	9.231,18
			In poi	

Ambito di applicazione della retribuzione convenzionale

- **Tassazione su base effettiva**
- Soggiorno all’estero in un arco temporale di 12 mesi per meno di 183 giorni

- **Tassazione su base convenzionale**
- Soggiorno all’estero in un arco temporale di 12 mesi per più di 183 giorni

Ambito di applicazione della retribuzione convenzionale

Continuità della prestazione all'estero

- Incarico affidato al dipendente di natura non occasionale ma con carattere di permanenza o comunque di stabilità all'estero (Circolare Assonime 17/2001);

Esclusività della prestazione all'estero

- Attività lavorativa svolta esclusivamente all'estero (**non è ammessa attività nel territorio nazionale sebbene il dipendente possa rientrare nel territorio nazionale per soggiornarvi per cause diverse dall'attività lavorativa**).
- Consigliabile un apposito contratto o accordo integrativo che specifichi i termini dell'incarico e la continuità ed esclusività della prestazione all'estero;

Ambito di applicazione della retribuzione convenzionale

•Il requisito della **continuità** dell'attività lavorativa è sempre stato fonte di dubbi interpretativi, tuttavia è pacifico che la norma non richieda la permanenza fisica all'estero senza interruzioni ma semplicemente la **stabilità dell'impiego** all'estero.

•In relazione agli strumenti contrattuali adottabili per soddisfare il requisito di continuità, si può ritenere che siano – in linea di principio – idonei a soddisfare il requisito di continuità: **il distacco ed il trasferimento**.

•L'agenzia delle entrate (Circolare n. 207/2000) ha chiarito che il regime della retribuzione convenzionale **non si applica** ai dipendenti in **trasferta**, in quanto manca il requisito della continuità e esclusività dell'attività lavorativa all'estero.

•In relazione al concetto di **esclusività**, lo svolgimento dell'attività lavorativa all'estero **non deve essere accessorio** rispetto a un eventuale rapporto di lavoro in Italia;

•Ancor più del concetto di continuità il concetto di **esclusività** è strettamente connesso alle condizioni contrattuali di svolgimento dell'attività lavorativa. La stipula di un contratto che preveda esclusivamente l'esecuzione dell'attività all'estero è sì un indice di stabilità e di continuità dell'attività lavorativa, **ma è essenziale ai fini del requisito di esclusività.**

Ambito di applicazione della retribuzione convenzionale

- soggiorno all'estero superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi

per il computo dei giorni si includono, anche se trascorsi in Italia:

- **i giorni di ferie**
- **le festività**
- **i riposi settimanali**

Circolare n. 207/E del 16 novembre 2000, ha chiarito che "ai fini del 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"

Ambito di applicazione della retribuzione convenzionale

- La circolare 207/E del 2000 ha chiarito che l'incidenza delle interruzioni dell'attività lavorativa va valutata anche alla luce dell'ulteriore condizione che prevede 183 giorni di permanenza minima all'estero. Ai fini del computo dei giorni, il periodo **non deve necessariamente risultare continuo** "mentre è sufficiente che il lavoratore presti la propria opera all'estero per un periodo minimo di 183 giorni nell'arco di dodici mesi".
- Permanenza del lavoratore all'estero stabilita nello specifico contratto di lavoro che può prevedere anche un **periodo di lavoro a cavallo di due anni solari (** dipendente inviato all'estero dal 15 luglio con rientro il 15 giugno dell'anno successivo soddisfa le condizioni per l'applicazione della retribuzione convenzionale).

Computo di 183 giorni	Inclusa nel computo
Giorno lavorativi all'estero	SI
Ferie non trascorse all'estero	SI
Festività non trascorse all'estero	SI
Riposi settimanali non trascorsi all'estero	SI
Altri giorni non lavorativi non trascorsi all'estero	SI

Contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro e dal lavoratore

Anche se il reddito "*convenzionale*" deroga ai principi dell'art. 51 del TUIR, l'Agenzia delle Entrate, sentita la commissione finanze della camera ha ritenuto che, in virtù dell'art. 10, comma 1, lett. C) del TUIR, il sostituto d'imposta possa dedurre i contributi già all'atto della effettuazione delle ritenute

Credito per le imposte pagate all’estero

Doppia imposizione e credito per imposte estere

Nel caso di invii di personale all'estero il dipendente potrebbe subire **una doppia imposizione giuridica sullo stesso reddito.**

I contribuenti infatti che mantengono la residenza fiscale in Italia sono tassati nel nostro paese in base alla normativa domestica e contemporaneamente sono soggetti ad imposizione nello Stato estero dove esercitano l'attività lavorativa secondo le regole locali domestiche.

I fenomeni di doppia imposizione possono essere eliminati o attenuati mediante applicazione delle convenzioni internazionali che rinviano alle seguenti modalità:

- **Metodo dell' esenzione;**
- **Metodo del credito per le imposte pagate all'estero**;

Doppia imposizione e credito per imposte estere

L’ordinamento italiano prevede l’utilizzo della metodologia del credito d’imposta come strumento per limitare eventuali fenomeni di doppia imposizione (art. 165 TUIR).

Condizioni per poter richiedere il credito d’imposta:

1. **Residenza fiscale del soggetto in Italia**
2. **Doppia imposizione giuridica sia all’estero che in Italia in relazione al medesimo reddito;**
3. **Partecipazione del reddito estero alla formazione del reddito complessivo;**
4. **Definitività delle imposte estere in base ai principi guida diramati dall’Agenzia;**

Il credito d’imposta - definitività dell’imposta

Definitività delle imposte estere

Tale concetto coincide con quello di **irripetibilità /immodificabilità** dell’imposta stessa e pertanto non possono essere considerate definitive le imposte pagate in acconto, in via provvisoria e quelle per le quali è previsto il conguaglio con la possibilità di rimborso totale o parziale. Pertanto per le imposte corrisposte in via provvisoria o in acconto, la detrazione potrà essere operata solo nell’anno in cui il pagamento assume il requisito di definitività (Circolare 50/ 2002).

Il credito d’imposta – la documentazione

Ai fini della verifica della detrazione spettante, il contribuente è tenuto a conservare i seguenti documenti (circ. 9/E 2015):

- un prospetto recante l’indicazione, separatamente Stato per Stato, dell’ammontare dei redditi prodotti all’estero, l’ammontare delle imposte pagate in via definitive in relazione ai medesimi, la misura del credito spettante;
- la copia della dichiarazione dei redditi presentata nel Paese estero, **qualora sia previsto tale adempimento**;
- *la ricevuta di versamento delle imposte pagate nel Paese estero;*
- **l’eventuale certificazione rilasciata dal soggetto che ha corrisposto i redditi di fonte estera**;
- l’eventuale richiesta di rimborso, qualora non sia inserita nella dichiarazione dei redditi.

Circolare ministeriale 9/E del 5 marzo 2015

Ambiti di chiarimento della circolare 9/E del 2015:

- **Certificazione estera**: la certificazione estera ha valenza meramente probatoria e, pertanto, non determina la definitività del pagamento del tributo.
- **Tempistica**: il credito d'imposta deve essere richiesto nella dichiarazione relativa al periodo in cui il reddito prodotto all'estero viene dichiarato o, se il pagamento a titolo definitivo avviene successivamente, dovrà essere richiesto nella prima dichiarazione utile presentata successivamente al pagamento delle imposte a titolo definitivo.
- **Documentazione da conservare**: viene chiarito che è richiesta copia della dichiarazione dei redditi presentata nel Paese estero solo qualora tale adempimento sia previsto.

Doppia imposizione e credito per imposte estere

Principio generale (1° comma) art. 165 TUIR

" Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate **a titolo definitivo** sul tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo …"

Limite 1: $\frac{\text{Reddito estero tassato in Italia}}{\text{Reddito complessivo}} \times \text{imposta lorda}$

Limite 2: in ogni caso il credito di imposta sarà recuperabile nei limiti dell'**imposta netta** dovuta per il periodo d'imposta in cui il reddito estero ha concorso al complessivo reddito imponibile.

Risoluzione n. 48/E del 8/7/2013 – art. 165, 10 comma

L'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 48/E/ 2013 interviene sulle modalità di calcolo del credito per imposte assolte all'estero e chiarisce che per effetto della parziale concorrenza alla formazione del reddito complessivo delle retribuzioni convenzionali:

- L'importo dell'imposta estera detraibile deve essere ridotto rapportando il reddito convenzionale, anziché al reddito di lavoro dipendente tassato all'estero, al reddito di lavoro dipendente **che sarebbe stato tassabile in via ordinaria in Italia** (in base ai criteri analitici previsti dalle disposizioni dei commi **da 1 a 8 dell'art. 51** del TUIR), senza però applicare il comma **8-bis.**
- In questo senso, sono state riviste le nuove istruzioni al Modello CUD 2014 relative al riconoscimento in sede di conguaglio del credito per imposte assolte all'estero, nella parte in cui affermano che l'imposta estera è **«stata ridotta proporzionalmente al rapporto tra il reddito estero, determinato in misura convenzionale ed il reddito estero che risulterebbe tassabile, in via ordinaria se la medesima attività fosse prestata in Italia ».**

Doppia imposizione e credito per imposte estere

Modalità di recupero del credito d'imposta

1) In sede di conguaglio da parte del datore di lavoro **il sostituto d'imposta** deve tener conto nel determinare il carico fiscale del dipendente in sede di conguaglio, delle imposte pagate all'estero in via definitiva, in relazione a quanto da lui erogato (art. 23 DPR 600/1973).

2) Dichiarazione Modello 730

3) Dichiarazione Modello Unico

Sostituzione d’imposta

Obblighi di sostituzione d’imposta e residenza fiscale

1. La formulazione dell’art. 23 impone l’obbligo di effettuare la ritenuta su tutte le somme e i valori di cui all’art. 51 e non più soltanto, come avveniva precedentemente, sulle somme e compensi per prestazioni di lavoro dipendente

2. Obbligo di effettuazione delle ritenute da parte del sostituto d’imposta anche in relazione a somme e valori erogate da soggetti terzi rispetto al rapporto di lavoro (sistema di comunicazione tra sostituto e terzo erogatore)

3. I sostituti d’imposta sono tenuti ad effettuare la ritenuta di acconto ogni qual volta corrispondano somme e valori di cui all’art. 51 TUIR anche a soggetti che non intrattengono contrattualmente un rapporto di lavoro dipendente (distaccati esteri in Italia).

Obblighi di sostituzione d'imposta e residenza fiscale

RESIDENTI articolo 3 del TUIR

"L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto formato per i residenti da tutti i redditi posseduti e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato"

NON RESIDENTI articolo 23 del TUIR

".... si considerano prodotti nel territorio dello Stato:

- redditi fondiari
- redditi di capitale
- redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato ....

Obblighi di sostituzione d’imposta e residenza fiscale

Adempimenti del sostituto d’imposta : lavoratore non residente

- Accertamento dello **Status di residenza fiscale** da parte del sostituto d’imposta:

  - Comunicazione dello status da parte del sostituito
  - Dichiarazione di residenza
  - Compilazione questionario di residenza
  - Certificato di iscrizione all’AIRE

  …… **al fine di sospendere le ritenute fiscali in Italia sul reddito di lavoro dipendente svolto all’estero (art. 23 TUIR)** .

Obblighi di sostituzione d’imposta e retribuzione convenzionale

Adempimenti del sostituto d’imposta: retribuzione convenzionale

- accertamento dei requisiti per l’applicazione della tassazione su base convenzionale (residenza fiscale in Italia, durata, continuità ed esclusività);
- identificazione della retribuzione convenzionale di riferimento;
- applicazione dei contributi previdenziali ed assistenziali a seconda del paese presso cui viene svolta l’attività lavorativa (!)
- deduzione dalla retribuzione convenzionale di riferimento dei contributi a carico del lavoratore calcolati su base effettiva o convenzionale a seconda del paese di destinazione (!!)
- operazioni di conguaglio a fine anno con eventuale riconoscimento del credito per le imposte pagate all’estero in via definitiva;
- predisposizione dei modelli CU e 770;

Obblighi di sostituzione d'imposta e residenza fiscale

RESIDENTE

Tassazione in Italia sulla base, della retribuzione effettiva

Tassazione in Italia sulla base della retribuzione convenzionale cui all'art 51-comma 8-bis TUIR

NON RESIDENTE

Tassazione in Italia unicamente sui redditi da lavoro dipendente prodotti in Italia

Se produce tutto il reddito all'estero sospensione da imposizione

Reddito di lavoro dipendente prestato all'estero

Non residente
(AIRE e centro interessi all'estero)

Paga tasse all'estero

Residente

Pagato da sostituto italiano il quale opera ritenute

-183 g
Tassazione ordinaria

+183 g
(nell'arco di 12 mesi)
Retribuzioni convenzionali

Pagato da soggetto estero

-183 g
Tassazione ordinaria

+183 g
(nell'arco di 12 mesi)
Retribuzioni convenzionali

Società estere e obblighi di sostituzione d'imposta

- **Art. 23 DPR 600 /1973 - Art. 73 TUIR**

Sono chiamati ad operare in qualità di sostituti d'imposta i soggetti individuati dall'art. 73 TUIR ovvero … « **le società e gli enti di ogni tipo, compresi i TRUST, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato** «.

- **Circolare ministeriale n. 326/ E del 1997**

Il ministero conferma l'inclusione delle società estere non residenti tra i sostituti d'imposta « **per i redditi corrisposti da loro sedi fisse in Italia** «.

- **Principio di Diritto n. 8 del 12 febbraio 2019**

Una società estera, **senza stabile organizzazione,** in Italia ma proprietaria di alcuni immobili in Italia ha la qualifica di sostituto d'imposta con riferimento ai compensi connessi all'incarico di alcuni professionisti per le prestazioni tecniche dei lavori di ristrutturazione effettuati. La società estera deve operare le ritenute, predisporre CU e Modello 770. Sebbene in assenza di stabile organizzazione come definita dall'art. 162 TUIR il soggetto estero è comunque obbligato ad agire in qualità di sostituto d'imposta se tenuto a presentare la dichiarazione dei rediti in Italia in quanto soggetto a tassazione per eventuali redditi prodotti.

- **Interpello n. 312 del 24 luglio 2019**

L'agenzia delle Entrate in netto contrasto rispetto al Principio di diritto n. 8, in continuità del principio ribadito dalla circolare 326/1997, ribadisce la qualifica di sostituto d'imposta per la società estera con stabile organizzazione in Italia. Le società prive di stabile organizzazione in Italia «**ne sono escluse in ragione della delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato** «.

Sostituzione d’imposta e credito d’imposta

Art. 23, comma 3 DPR 600/73

REDDITI ESTERI E CREDITO D’IMPOSTA

Se alla formazione del reddito di lavoro dipendente concorrono somme o valori prodotti all’estero le imposte ivi pagate a titolo definitivo sono ammesse in detrazione fino a concorrenza dell’imposta relativa ai predetti **redditi prodotti all’estero**.

Studio Tributario e Societario

Important notice

This document has been prepared by Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. for the sole purpose of enabling the parties to whom it is addressed to evaluate the capabilities of Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. to supply the proposed services.

The information contained in this document has been compiled by Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. and may include material obtained from various sources which have not been verified or audited. This document also contains material proprietary to Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l.. Except in the general context of evaluating the capabilities of Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l., no reliance may be placed for any purposes whatsoever on the contents of this document. No representation or warranty, express or implied, is given and no responsibility or liability is or will be accepted by or on behalf of Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. or by any of its partners, members, employees, agents or any other person as to the accuracy, completeness or correctness of the information contained in this document.

Other than stated below, this document and its contents are confidential and prepared solely for your information, and may not be reproduced, redistributed or passed on to any other person in whole or in part. If this document contains details of an arrangement that could result in a tax or insurance saving, no such conditions of confidentiality applies to the details of that arrangement (for example, for the purpose of discussion with tax authorities). No other party is entitled to rely on this document for any purpose whatsoever and we accept no liability to any other party who is shown or obtains access to this document.

This document is not an offer and is not intended to be contractually binding. Should this proposal be acceptable to you, and following the conclusion of our internal acceptance procedures, we would be pleased to discuss terms and conditions with you prior to our appointment.

Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l., a company, registered in Italy with registered number 12551830156 and its registered office at Via Tortona no. 25, 20144, Milan, Italy, is an affiliate of Deloitte Central Mediterranean S.r.l., a company limited by guarantee registered in Italy with registered number 09599600963 and its registered office at Via Tortona no. 25, 20144, Milan, Italy.

Deloitte Central Mediterranean S.r.l. is the affiliate for the territories of Italy, Greece and Malta of Deloitte NSE LLP, a UK limited liability partnership and a member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”). DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL, Deloitte NSE LLP and Deloitte Central Mediterranean S.r.l. do not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more about our global network of member firms.

© 2024 Deloitte Central Mediterranean. All rights reserved.

Deloitte.