



Venerdì 30/12/2011

## LE RETRIBUZIONI CONVENZIONALI PER I DIPENDENTI ALL'ESTERO: LA DISCIPLINA NEL TUIR

A cura di: *Bollettino Tributario d'Informazioni*

La tassazione dei redditi di lavoro dipendente percepiti dai lavoratori inviati all'estero ha sempre beneficiato, nel nostro ordinamento tributario, di un regime di favore: nel tempo si è passati da un sistema generalizzato di esclusione dall'imponibile IRPEF a un regime di determinazione convenzionale della base imponibile per i residenti fiscali.

Tali agevolazioni accordate al lavoratore chiamato a svolgere la propria attività all'estero devono, però, essere coordinate con le obbligazioni a carico del datore di lavoro che, in qualità di sostituto d'imposta, è chiamato a effettuare correttamente le relative ritenute. In tali circostanze, il datore di lavoro, nel procedere alla determinazione delle imposte dovute, deve verificare lo status del lavoratore: nel caso di «non residenza fiscale» il sostituto d'imposta potrà sospendere legittimamente le ritenute, mentre, nel caso di «residenza fiscale», dovrà verificare se sussistono o meno le condizioni per applicare le retribuzioni convenzionali. La questione risulta particolarmente rilevante dal momento che, come approfondito in un precedente contributo in questa Rivista, i criteri individuati dalla prassi amministrativa e dalla giurisprudenza per determinare la residenza fiscale di una persona fisica risultano indefiniti e spesso contrastanti. Trattasi, infatti, di una disciplina che tende a colpire soprattutto le persone che trasferiscono fittiziamente la propria residenza all'estero, con l'obiettivo di ridurre il proprio carico fiscale, ma che trova applicazione anche nei confronti del lavoratore dipendente che, complice una crescente globalizzazione dei mercati, viene inviato dal proprio datore di lavoro a svolgere l'attività lavorativa in contesti territoriali sempre differenti. Come diretta conseguenza di tale sistema, molti datori di lavoro, al fine di non incorrere in eventuali sanzioni o in lunghi contenziosi con l'Amministrazione finanziaria dalle conclusioni incerte, adottano approcci prudenziali, non sempre condivisibili, considerando il lavoratore, in ogni caso, come residente fiscale.

Nelle presenti note si verificherà, dapprima, l'evoluzione dei criteri di imposizione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero, soffermandosi sulle condizioni richieste dal TUIR per l'utilizzo delle retribuzioni convenzionali, per poi analizzare le principali problematiche di tipo operativo che il sostituto d'imposta incontra nella loro applicazione. Si concluderà richiamando i recenti sviluppi giurisprudenziali che, nel rispetto dei requisiti previsti dal comma 8-bis dell'art. 51 del TUIR, ritengono ammissibile l'utilizzo delle retribuzioni convenzionali anche per la determinazione della base imponibile previdenziale.

### 2. I REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE PRODOTTI ALL'ESTERO NEL TUIR

Nel diritto tributario italiano il trattamento fiscale dei redditi di lavoro dipendente è strettamente connesso al concetto della residenza fiscale. Ai sensi del primo comma dell'art. 3 del TUIR, l'IRPEF «... 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». Per i lavoratori qualificati come residenti fiscali trova, dunque, applicazione la c.d. world wide taxation, che prevede la tassazione in Italia dei redditi ovunque prodotti, anche se percepiti in costanza di assegnazione estera.

Il criterio della tassazione mondiale dei soggetti residenti ha trovato, sino al 31 dicembre 2000, una specifica eccezione nell'art. 3, comma 3, lett. c), del TUIR, che, con la duplice finalità di evitare al datore di lavoro e all'Amministrazione finanziaria la verifica della condizione di residenza fiscale e di compensare il lavoratore per i disagi connessi all'assegnazione transnazionale, prevedeva l'esclusione dalla base imponibile IRPEF dei «... redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto».



A partire dal 1° gennaio 2001, con l'abrogazione della richiamata lett. c), comma 3, dell'art. 3 del TUIR, e ripristinato il principio della world wide taxation per i lavoratori dipendenti residenti fiscali in Italia, il legislatore tributario ha provveduto ad inserire il comma 8-bis all'art. 48 del TUIR (ora art. 51), consentendo, in deroga alla determinazione analitica dei redditi di lavoro dipendente, di cui ai commi da 1 a 8 dell'art. 51 del TUIR e nel rispetto di specifiche condizioni, di determinare le imposte dovute mediante l'adozione di appositi importi forfetari: le retribuzioni convenzionali.

### 3. LE RETRIBUZIONI CONVENZIONALI

Anteriormente al 1° gennaio 2001 le retribuzioni convenzionali, determinate con riferimento ai contratti collettivi nazionali di categoria raggruppati per settori omogenei, venivano utilizzate unicamente per determinare i contributi dovuti dai lavoratori dipendenti in Paesi non convenzionati, ovvero in Paesi con i quali l'Italia avesse stipulato un apposito accordo di sicurezza sociale, ma con riferimento alle forme contributive non contemplate dallo stesso accordo.

Con l'introduzione del comma 8-bis nell'art. 48 del TUIR (ora art. 51), ad opera dell'art. 36 della legge 21 novembre 2000, n. 342, è stato previsto che le medesime retribuzioni convenzionali contemplate in ambito previdenziale dovessero essere utilizzate anche in ambito fiscale, ma nel rispetto di determinate condizioni. Nello specifico, il comma 8-bis prevede 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 decreto-legge 31 luglio 1987, n. 314, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398». Verificate le condizioni stabilite dal comma 8-bis, l'adozione delle retribuzioni convenzionali ai fini fiscali diviene obbligatorio, indipendentemente dalla circostanza che le retribuzioni effettive siano inferiori.

Specifiche eccezioni sono state dettate per i lavoratori marittimi italiani imbarcati su navi battenti bandiera straniera, per i pubblici dipendenti e in tutti quei casi in cui «... il contribuente presti la propria attività lavorativa in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo per evitare le doppie imposizioni e lo stesso preveda per il reddito di lavoro dipendente la tassazione esclusivamente nel Paese estero». Oltre ai requisiti richiamati dalla legge, l'Amministrazione finanziaria ha condizionato l'applicabilità del regime convenzionale ai fini fiscali alla stipula di uno specifico contratto che preveda l'esecuzione della prestazione in via esclusiva all'estero e alla collocazione del dipendente in uno speciale «ruolo estero». Per la prassi ministeriale il dipendente in trasferta non potrebbe beneficiare di tale regime, mancando «... il requisito della continuità ed esclusività dell'attività lavorativa all'estero, derivante da un contratto specifico».

Per visualizzare l'intero articolo [clicca qui](#). Per abbonarsi al Bollettino Tributario e ricevere l'omaggio di AteneoWeb [cliccare qui](#).