



**SAPIENZA**  
UNIVERSITÀ DI ROMA

## **Corso di Laurea Magistrale Management delle imprese**

**Seminari - Ulteriori attività formative (art.10, lettera D, altre conoscenze utili per l'inserimento nel mondo del lavoro)**



## **DOTT. ROBERTO ROCCHI**

PARTNER STUDIO TRIBUTARIO E SOCIETARIO, STS DELOITTE

Ciclo di 4 seminari: **AULA 5 ore 9.00 - 11.00**

- **9 novembre 2015 : «La nozione di residenza fiscale: la normativa interna e quella internazionale»**
- **16 novembre 2015: «La tassazione del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero»**
- **23 novembre 2015: «La doppia imposizione: rimedi previsti dalla legislazione interna e dagli accordi internazionali»**
- **30 novembre 2015: « La contrattualizzazione dell'espatrio con il lavoratore e tra le società: riflessi fiscali. Politiche di neutralità fiscale»**



SAPIENZA  
UNIVERSITÀ DI ROMA

# La tassazione del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero

*Roma, 16 novembre 2015*

# Definizione del reddito di lavoro dipendente

- art. 2094 c.c.: *“E’ prestatore di lavoro subordinato chi si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell’impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell’imprenditore”*
- art. 49, comma 1, del T.U.I.R.: *“Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme sulla legislazione sul lavoro”*

## Definizione del reddito di lavoro dipendente

- Secondo il c.d. principio di onnicomprensività del concetto di reddito di lavoro dipendente, costituiscono reddito di lavoro dipendente tutte le somme e i valori in genere percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro (es: mensilità aggiuntive, *fringe benefits*, ...)

costituiscono, altresì, reddito di lavoro dipendente

- le **pensioni** di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati
- gli interessi su crediti di lavoro e rivalutazione (art. 429,cc)
- art. 6, comma 2, del T.U.I.R.: *”i proventi conseguiti in sostituzione dei redditi, ..., e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, ..., costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti”* (cd. **“lucro cessante”**)

# Definizione del reddito di lavoro dipendente

costituiscono, altresì, reddito di lavoro dipendente:

- i compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del SSN,
- i compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili,
- le borse di studio, gli assegni, premi o sussidi per fini di studio o di addestramento professionale,
- le rendite vitalizie e quelle costituite a titolo oneroso a tempo determinato
- le prestazioni pensionistiche di cui al d.lgs. 124/1993
- gli assegni periodici, ivi compresi gli assegni corrisposti al coniuge separato
- i proventi derivanti dalle co.co.co. (es: lavoro a progetto, lavoro occasionale)

# Definizione del reddito di lavoro dipendente

Sono invece esclusi dalla formazione del reddito di lavoro dipendente:

- ✓ i contributi previdenziali e assistenziali;
- ✓ le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi, o, fino all'importo complessivo giornaliero di € 5,29, aumentato a € 7 in caso di somministrazione in forma elettronica, le prestazioni e le indennità sostitutive (*ticket restaurant*);
- ✓ le prestazioni di servizi di trasporto collettivo alla generalità o a categorie di dipendenti;
- ✓ i compensi reversibili
- ✓ i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province e dai Comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni
- ✓ le somme erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per frequenza di asili nido e di colonie climatiche da parte dei familiari, nonché per borse di studio a favore dei medesimi familiari;

# Definizione del reddito di lavoro dipendente

- ✓ il valore delle azioni offerte alla generalità dei dipendenti (*Stock Options*);
- ✓ le somme trattenute al dipendente per oneri deducibili, nonché le erogazioni effettuate dal datore di lavoro in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali a fronte delle spese sanitarie;
- ✓ le mance percepite dagli impiegati tecnici delle case da gioco (*croupiers*);
- ✓ ...



# I redditi di lavoro dipendente: la tassazione

I redditi di lavoro dipendente vengono tassati mediante una ritenuta alla fonte (a titolo di acconto dell'imposta complessivamente dovuta dal dipendente) operata dal datore di lavoro in qualità di sostituto d'imposta.

La ritenuta è calcolata in base all'ammontare del reddito.

Il datore di lavoro è tenuto, a sua volta, a versare all'erario le ritenute effettuate; in questo modo l'imposta dovuta affluisce immediatamente nelle casse dello Stato, rendendo minima l'evasione fiscale.

Analogo procedimento avviene per i lavoratori delle Amministrazioni statali i quali sono soggetti, per i redditi da lavoro dipendente, ad una ritenuta diretta in acconto, secondo lo stesso meccanismo della ritenuta alla fonte. Con la ritenuta diretta è lo stesso Stato che effettua direttamente il prelievo.

# I redditi di lavoro dipendente: la tassazione

Se il lavoratore dipendente non ha altri redditi, la ritenuta operata è definitiva e il lavoratore non è soggetto ad ulteriore imposizione.

Viceversa, se il lavoratore ha altri redditi da dichiarare, o percepisce redditi da più datori di lavoro, la ritenuta opera come a titolo di acconto. In quest'ultimo caso, troverà applicazione l'ordinario regime di imposizione progressiva tipico dell'IRPEF, cui andrà detratta la ritenuta d'acconto subita.

Il datore di lavoro, quale sostituto d'imposta, è anche tenuto a rilasciare al lavoratore entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello in cui i redditi sono corrisposti o entro 12 giorni dalla richiesta in caso di interruzione di rapporto di lavoro, una certificazione unica che attesta l'ammontare del reddito erogato, delle ritenute operate, delle detassazioni d'imposta operate e dei contributi previdenziali versati all'INPS o ad altre casse previdenziali.

# Modalità di tassazione

- una volta definita la categoria del reddito di lavoro dipendente è necessario verificare le concrete modalità di tassazione. Al riguardo, il nostro sistema prevede
  - la tassazione **ordinaria** (art. 51 T.U.I.R.)
  - la tassazione **separata** (artt.17 e ss T.U.I.R.)

# Principi generali di determinazione del reddito

- art. 51, comma 1, del T.U.I.R.: “*Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Si considerano percepiti nel periodo di imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dal datore di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo di imposta successivo a quello cui si riferiscono”*

# Principi generali di determinazione del reddito

- Criterio di **onnicomprensività** il reddito imponibile è composto da tutte le somme e valori (intesi quali compensi in natura e servizi) percepiti in relazione al rapporto di lavoro/collaborazione, anche se corrisposti da terzi
- Criterio di **cassa “allargata”**: il reddito imponibile è quello percepito entro il 12 gennaio dell’anno successivo

# Somme erogate a titolo risarcitorio

- Art. 53 Cost.: **principio di capacità contributiva**
- Art. 1 T.U.I.R.: presupposto dell'imposta è il «**possesso**» di redditi rientranti nelle categorie dell'art. 6
- Art. 6, c. 2 T.U.I.R.: i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti.
- Solo il risarcimento che si sostanzia in un **danno emergente** può essere escluso da imposizione fiscale, mentre il lucro cessante rappresenta un compenso fiscalmente imponibile

# Somme che non concorrono alla formazione della base imponibile

- Art. 51, comma 2, lett. a)
  - **contributi previdenziali ed assistenziali** versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge
  - **contributi di assistenza sanitaria** versati dal datore di lavoro dal lavoratore ad enti o casse aventi esclusivamente assistenziale in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, per un importo non superiore complessivamente a € 3.615,20

# Somme che non concorrono alla formazione della base imponibile

- Art. 51, comma 2, lett. c)
  - le **somministrazioni di vitto** da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi, o, fino all'importo complessivo giornaliero di € 5,29 (7 se in formato elettronico)
  - ✓ le prestazioni sostitutive (buoni pasto)
  - ✓ le indennità sostitutive corrisposte agli addetti ai cantieri edili e ad altre strutture dove manchino servizi di ristorazione



# Servizi di trasporto collettivo

- Art. 51, comma 2, lett d)
  - Non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente le prestazioni di **servizi di trasporto collettivo** alla generalità o a categorie di dipendenti; anche se affidate a terzi ivi compresi gli esercenti servizi pubblici
  - l'Agenzia si è pronunciata sulla sussumibilità in tale disposizione dei cd "**ticket trasporto**" affermando che gli stessi non possono godere dell'esenzione fiscale nei casi in cui il rapporto sia tra dipendente e prestatore del servizio e considerando la possibilità per il lavoratore di usufruire dell'abbonamento anche al di fuori dell'orario di lavoro (RM 126/07)

# Somme che non concorrono alla formazione della base imponibile

- i compensi reversibili
- l'utilizzazione da parte di dipendenti o familiari di opere e servizi utilizzabili dalla generalità o categorie di dipendenti sostenute dal datore di lavoro per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria
- le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità o a categorie di dipendenti per frequenza di asili nido e di colonie climatiche da parte dei familiari, nonché per borse di studio a favore dei medesimi

# Somme che non concorrono alla formazione della base imponibile

- il valore delle **azioni** offerte alla generalità dei dipendenti per un importo non superiore complessivamente nel periodo di imposta a € 2.065,83, a condizione che non siano riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro o comunque cedute prima che siano trascorsi almeno tre anni dalla percezione

# Valorizzazione dei compensi in natura

## Compensi in natura

- il reddito imponibile è determinato sulla base della **valorizzazione monetaria del compenso**, ai sensi dell'art. 51, comma 3, del T.U.I.R., al netto di quanto corrisposto dal dipendente (valore normale)
- vi sono delle eccezioni in cui il legislatore dispone l'esenzione ovvero individua un **livello forfetario di tassazione**
- per i generi in natura prodotti dal datore, si assume quale valore il prezzo mediamente praticato nelle cessioni al grossista
- in linea generale, inoltre, non concorre a formare il reddito il valore dei compensi in natura contenuto entro **euro 258,23** (non si tratta di una franchigia assoluta)

## Valore normale

- Art. 51, comma 3 del T.U.I.R.: *“Ai fini della determinazione del reddito in denaro dei valori di cui al comma 1, ..., si applicano le disposizioni relative alla determinazione del **valore normale** dei beni e servizi contenute nell’articolo 9. ... Non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo di imposta a lire 500.000 [€258,23, n.d.r.]; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.”*

## Valore normale

- Art. 9, comma 3 del T.U.I.R.: *“Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore.”*

# Valore normale

Art. 9, comma 4 del T.U.I.R.: *“Il valore normale e' determinato:*

- a) per le **azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri**, in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese;*
- b) per le **altre azioni**, per le quote di societa' non azionarie e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle societa', in proporzione al valore del patrimonio netto della societa' o ente, ovvero, per le societa' o enti di nuova costituzione, all'ammontare complessivo dei conferimenti;*
- c) per le **obbligazioni e gli altri titoli diversi** da quelli indicati alle lettere a) e b), comparativamente al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo.”*

## Determinazioni forfetarie dell'imponibile

- **Auto aziendali (art. 51, comma 4, lett. a):** per gli autoveicoli concessi in uso promiscuo, si assume il 30 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero delle finanze che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente



# Determinazioni forfetarie dell'imponibile

- **Prestiti a tasso agevolato (art. 51, comma 4, lett. b):** in caso di concessione di prestiti si assume il 50 per cento della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di sconto vigente al termine di ciascun anno e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sugli stessi
- **Alloggio (art. 51, comma 4, lett. c):** per i fabbricati concessi in locazione, in uso o in comodato, si assume la differenza tra la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso

# Tassazione del reddito prodotto all'estero: la determinazione della potestà impositiva

- ✓ Nella precedente lezione abbiamo avuto modo di sottolineare l'importanza della nozione di **residenza fiscale** al fine di accertare i limiti della potestà impositiva dello Stato Italiano sui redditi di lavoro prodotti all'estero
- ✓ Si ricorda che per essere considerato fiscalmente residente in Italia un dipendente deve, per la maggior parte del periodo d'imposta
  - Essere iscritto all'anagrafe della popolazione residente
  - Avere la residenza, ai sensi del codice civile, in Italia
  - Avere il domicilio, ai sensi del codice civile, in Italia

# Territorialità dell'imposta

RESIDENTI	NON RESIDENTI
<p data-bbox="155 500 846 565">Redditi ovunque prodotti</p> <p data-bbox="149 797 846 1159">PRINCIPIO DELLA TASSAZIONE SU BASE MONDIALE</p>	<p data-bbox="980 505 1759 639">Redditi prodotti nel territorio dello Stato</p> <p data-bbox="1100 802 1644 1013">PRINCIPIO DELLA TERRITORIALITÀ</p>

# Regime fiscale dei redditi prodotti all'estero

- ✓ Il reddito di lavoro dipendente di un lavoratore operante all'estero sconta imposizione in Italia solo se il contribuente mantiene la residenza fiscale nel nostro Paese (e, quindi, trova applicazione il principio di tassazione su base mondiale)
- ✓ Come visto le norme che disciplinano la tassazione dei redditi di lavoro dipendente sono contenute nell'art. 51 del T.U.I.R. il quale prevede particolari disposizioni riferite al lavoro svolto all'estero
  - Comma 5: indennità e rimborsi per **trasferta**
  - Comma 6: indennità per **trasfertismo**
  - Comma 7: indennità e rimborsi per **trasferimento di sede**
  - Comma 8: indennità per **servizi prestati all'estero**
  - Comma 8-bis: **retribuzioni convenzionali**

# Trasferta

- ✓ il lavoratore in trasferta tipicamente è chiamato a sostenere le seguenti spese
  - viaggio
  - trasporto
  - vitto
  - alloggio
- ✓ potranno anche essere sostenute altre tipologie di spesa, spesso **non documentabili**, quali, ad esempio, le mance
- ✓ il dipendente potrà anche effettuare delle spese **in nome e per conto** del datore di lavoro (si pensi ad un tecnico chiamato a svolgere un incarico di manutenzione che acquista i pezzi di ricambio)

# Trasferta

- ✓ il rimborso delle suddette spese può avvenire attraverso tre distinte modalità
  - **rimborso analitico (piè di lista)**: la società rimborsa al dipendente le spese effettivamente sostenute sulla base di idonea documentazione di supporto
  - **rimborso forfetario**: la società eroga al dipendente una indennità forfetaria volta a tenere indenne il dipendente delle spese sostenute nel corso della trasferta
  - **rimborso misto**: la società eroga sia una indennità forfetaria che un rimborso analitico di specifiche spese
- ✓ la scelta della tipologia di rimborso è discrezionale; talvolta la contrattazione collettiva (nazionale o aziendale) disciplina espressamente le modalità di rimborso delle spese di trasferta

# Trasferta

- ✓ per quanto riguarda il regime fiscale, il principio generale di assoggettamento ad imposizione di “tutte le somme e valori percepiti” è derogato dal comma 5 dell’art. 51 del T.U.I.R., il quale prevede tre regimi a seconda che il datore di lavoro proceda
  - al **rimborso analitico** delle spese
  - al **rimborso forfetario** delle spese
  - al **rimborso misto** delle spese di trasferta
- ✓ assume inoltre rilevanza **il luogo dove la trasferta effettuata** che può essere
  - al di fuori del comune dove è sita la sede di lavoro
  - nel comune dove è sita la sede di lavoro
- ✓ evidentemente nel caso di assegnazione all’estero la trasferta sarà sempre al di fuori dell’ambito comunale

# Trasferta

## ✓ la **nozione di sede di lavoro**

- l'individuazione della sede di lavoro è rimessa alla libera decisione delle parti contrattuali, decisione sulla quale né il legislatore né, tanto meno, l'Amministrazione finanziaria, hanno possibilità di intervenire (CM 326/97)
- la sede di lavoro è individuabile dal contratto di assunzione



# Trasferta

## ✓ trasferta fuori dal comune - rimborso analitico

- in tale ipotesi tutti i rimborsi erogati a fronte di spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente se supportati da idonea documentazione
- sono altresì esclusi da imposizione i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente, sempre in occasione di dette trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di euro 15,49, elevate a euro 25,82 per le trasferte all'estero
- eventuali ulteriori rimborsi sono interamente assoggettati ad imposizione fiscale

# Trasferta

## ✓ trasferta fuori dal comune - rimborso forfetario

- le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente euro 46,48 al giorno, elevate ad euro 77,47 per le trasferte all'estero
- sono sempre escluse da imposizione le spese di viaggio e di trasporto (sia rimborsate che sostenute direttamente dal datore di lavoro)

# Trasferta

## ✓ trasferta fuori dal comune - rimborso misto

- le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente euro 30,99 al giorno, elevate ad euro 51,65 per le trasferte all'estero, se il datore di lavoro rimborsa o mette a disposizione, alternativamente, l'alloggio ovvero il vitto
- le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente euro 15,49 al giorno, elevate ad euro 25,82 per le trasferte all'estero, se il datore di lavoro rimborsa o mette a disposizione, contemporaneamente, l'alloggio ed il vitto
- sono sempre escluse da imposizione le spese di viaggio e di trasporto (sia rimborsate che sostenute direttamente dal datore di lavoro)

# Trasferta

- ✓ la **scelta** per uno dei sistemi sopra esposti va fatta con riferimento **all'intera trasferta**; non è consentito, pertanto, nell'ambito di una stessa trasferta adottare criteri diversi per le singole giornate comprese nel periodo in cui il dipendente si trova fuori dalla sede di lavoro
- ✓ **documentazione del viaggio e trasporto**: mentre le spese per i viaggi compiuti con mezzi pubblici (ferrovie, aerei, ecc.) sono direttamente documentabili mediante l'esibizione da parte del dipendente dei relativi biglietti, quelle per i viaggi compiuti con propri mezzi devono essere determinate dallo stesso datore di lavoro sulla base di elementi concordanti, sia diretti che indiretti

# Trasfertisti

- ✓ si tratta dei lavoratori tenuti per contratto **all'espletamento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi**, ai quali, in funzione delle modalità di svolgimento dell'attività, vengono attribuite delle somme non in relazione ad una specifica trasferta
- ✓ tutti quei soggetti ai quali viene attribuita una indennità, chiamata o meno di trasferta, ovvero una maggiorazione di retribuzione, che, in realtà, non è precisamente legata alla trasferta poiché è attribuita, per contratto, per tutti i giorni retribuiti, senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove si è svolta la trasferta
- ✓ l'indennità erogata ai trasfertisti è imponibile, ai sensi dell'art. 51, comma 6 del T.U.I.R. **nella misura del 50%**

# Trasfertisti

- ✓ è irrilevante, ai fini della tassazione, cercare le motivazioni di detta decisione contrattuale, se cioè dipenda da una volontà delle parti di semplificare le modalità di calcolo della retribuzione, trattandosi comunque di soggetti che per l'attività svolta sono di frequente in trasferta, ovvero se dipenda dal fatto che si tratta di soggetti il cui contratto o lettera di assunzione non prevede affatto una sede di lavoro predeterminata, cosicché non è possibile individuare quando il dipendente sia in trasferta, né, tanto meno, se è in trasferta all'interno del territorio comunale o all'esterno del territorio stesso
- ✓ ovviamente, nel caso di trasfertisti i rimborsi spese eventualmente erogati saranno interamente assoggettati ad imposizione fiscale

# Trasferimento

- ✓ nel caso di trasferimento dei lavoratori l'art. 51, comma 7 del T.U.I.R. dispone l'esenzione per
  - **le indennità di prima sistemazione** limitatamente al 50% del loro ammontare entro un limite massimo di euro 1.549,37 (euro 4.648,11 in caso di trasferimento all'estero)
    - non spetta in caso di assunzione direttamente con sede estera
    - spetta solo per l'iniziale trasferimento (tale trattamento di favore non può essere riconosciuto che per il primo anno, intendendosi per anno un periodo di 365 decorrente dalla data del trasferimento)
    - l'indennità può essere erogata anche in due diversi periodi d'imposta
  - **i rimborsi delle spese di viaggio** (anche dei familiari)
  - **il rimborso delle spese di trasloco**
  - **il rimborso delle penali** per la disdetta del contratto di locazione

# Indennità per servizi prestati all'estero

- ✓ l'art. 51, comma 8 del T.U.I.R. prevede la non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente **del 50%** delle indennità e degli assegni di sede (comunque denominati) erogati a fronte dello svolgimento dell'attività lavorativa all'estero
- ✓ questa previsione è alternativa rispetto a quella relativa alla trasferta
- ✓ ambito applicativo di tale comma: prestatori di lavoro dipendente del settore privato residenti in Italia in base all'articolo 2 del TUIR che, non in base a trasferta, svolgono la loro attività all'estero in via non continuativa e non come oggetto esclusivo del rapporto (CM 326/97)
- ✓ più in generale si può ritenere che questa disposizione trovi applicazione nel caso in cui non si versi in un'ipotesi di trasferta e non siano soddisfatte le condizioni del comma 8-bis (vedi infra)



# Retribuzioni convenzionali

- ✓ retribuzioni convenzionali: art. 51, comma 8-bis, T.U.I.R.

*“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. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398”*

# Retribuzioni convenzionali

- ✓ **esclusività e continuità della prestazione all'estero**
  - attività lavorativa svolta esclusivamente all'estero (non è ammessa attività nel territorio nazionale)
  - incarico con carattere di stabilità (non occasionalità)
  - consigliabile: a) un apposito contratto o accordo integrativo che definisca i termini dell'incarico e b) la collocazione del dipendente in uno specifico ruolo estero (quest'ultima condizione non è prevista dalla normativa, ma richiesta dall'Amministrazione)

# Retribuzioni convenzionali

- ✓ soggiorno all'estero superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi
  - per il computo dei giorni (non necessariamente continuativi) si includono, anche se trascorsi in Italia, i giorni di ferie, le festività ed i riposi settimanali
  - i 12 mesi non coincidono con il periodo d'imposta in quanto è possibile che si perfezioni il requisito temporale anche a cavallo di due anni solari

# Retribuzioni convenzionali

## ✓ la base imponibile fiscale

- deroga alla determinazione analitica del reddito
- retribuzioni convenzionali fissate annualmente da appositi decreti interministeriali
- la verifica della fascia reddituale di riferimento deve essere effettuata avendo riguardo al trattamento economico annuale da contratto collettivo comprensivo anche degli altri emolumenti riconosciuti per accordo. Non si tiene conto delle somme erogate a fronte dell'invio all'estero
- retribuzione convenzionale applicabile su 12 mensilità
- la retribuzione convenzionale assorbe qualsiasi ulteriore erogazione relativa all'incarico estero (ad es: compensi in natura, indennità estere, ecc.)

# Retribuzioni convenzionali

## ✓ la base imponibile fiscale

- in via interpretativa è stata ammessa la possibilità di dedurre i contributi previdenziali obbligatori già in fase di ritenute mensili (tale possibilità era dubbia in quanto il comma 8-bis deroga alle previsioni dei commi da 1 a 8 dell'art. 51)
- qualora al momento dell'assegnazione all'estero sia già noto che saranno soddisfatti il requisiti di cui al comma 8-bis) dell'art. 51 il sostituto può operare le ritenute su base convenzionale fin dal momento dell'invio
- nel caso in cui nell'anno di riferimento non sia stato emanato il decreto di fissazione delle retribuzioni convenzionali, il sostituto può riferirsi al decreto dell'anno precedente, operando le opportune correzioni in sede di conguaglio

# Retribuzioni convenzionali

## Esempio retribuzioni convenzionali settore industria

### OPERAI E IMPIEGATI - VALORI 2015

SETTORE	QUANTIFICHE	FASCIA	RETRIBUZIONE NAZIONALE		RETRIBUZIONE CONVENZIONALE
			Da	Fino a	
Industria	Operai	I		1.920,51	1.920,51
		II	1.920,52	2.033,27	2.033,27
		III	2.033,28	2.146,03	2.146,03
		IV	2.146,04	in poi	2.258,75
	Impiegati	I		2.258,75	2.258,75
		II	2.258,76	2.684,30	2.684,30
		III	2.684,31	3.109,89	3.109,89
		IV	3.109,90	3.535,46	3.535,46
		V	3.535,47	in poi	3.961,01

# Retribuzioni convenzionali

## Esempio retribuzioni convenzionali settore industria

### QUADRI VALORI 2015

SETTORE	FASCIA	RETRIBUZIONE NAZIONALE		RETRIBUZIONE CONVENZIONALE
		Da	Fino a	
Industria	I		3.961,01	3.961,01
	II	3.961,02	4.713,80	4.713,80
	III	4.713,81	5.466,60	5.466,60
	IV	5.466,61	6.219,39	6.219,39
	V	6.219,40	6.972,21	6.972,21
	VI	6.972,22	in poi	7.724,92

# Retribuzioni convenzionali

## Esempio retribuzioni convenzionali settore industria

### DIRIGENTI - VALORI 2015

SETTORE	FASCIA	RETRIBUZIONE NAZIONALE		RETRIBUZIONE CONVENZIONALE
		Da	Fino a	
Industria	I		5.889,88	5.889,88
	II	5.889,89	6.974,23	6.974,23
	III	6.974,24	8.058,65	8.058,65
	IV	8.058,66	9.143,08	9.143,08
	V	9.143,09	10.227,49	10.227,49
	VI	10.227,50	11.311,57	11.311,57
	VII	11.311,58	12.396,00	12.396,00
	VIII	12.396,01	13.480,42	13.480,42
	IX	13.480,43	14.565,19	14.565,19
	X	14.565,20	in poi	15.649,53



# Retribuzioni convenzionali

- ✓ esempio1: quadro industria con RAL mensile di 4.500 ed indennità estero annuale di 25.000
  - individuazione fascia mensile di retribuzione convenzionale:  
 $4.500 \times 13/12 = 4.875$
  - fascia di riferimento: da 4.713,81 a 5.466,6
  - retribuzione convenzionale applicabile: 5.466,6
  - retribuzione convenzionale annua:  $5.466,6 \times 12 = 65.599,2$
  - contributi previdenziali: 7.100
  - imponibile fiscale:  $65.599,2 - 7.100 = 58.499,2$

# Retribuzioni convenzionali

- ✓ esempio2: dirigente industria con RAL mensile di 8.500, indennità estero annuale di 45.000, benefit autovettura 3.000
- individuazione fascia mensile di retribuzione convenzionale:  
 $((8.500 \times 13) + 3.000) / 12 = 9.458,33$
  - fascia di riferimento: da 9.143 a 10.227
  - retribuzione convenzionale applicabile: 10.227
  - retribuzione convenzionale annua:  $10.227 \times 12 = 122.724$
  - contributi previdenziali : 13.600
  - imponibile fiscale:  $122.724 - 13.600 = 109.124$

# Soggetti non residenti

- ✓ i soggetti fiscalmente non residenti in Italia sono tassati solo sui redditi prodotti nel territorio dello Stato
- ✓ è possibile distinguere tra
  - retribuzione corrente
  - indennità e somme erogate alla cessazione del rapporto di lavoro

# Soggetti non residenti

- ✓ art. 23, comma 1, lett. c) T.U.I.R.: **retribuzione corrente**

*Si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro dipendente (e assimilati) **prestato** nel territorio dello Stato*

- ✓ art. 23, comma 2, lett. a) T.U.I.R.: **indennità di fine rapporto**

*Si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti .... le indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c) , d), e) f) del comma 1 dell'art. 17*

# Soggetti non residenti

## ✓ Normativa internazionale: art. 15 Modello OCSE: par. 1

*Fatte salve le disposizioni degli articoli 16, 18 e 19, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato*

# Soggetti non residenti

## ✓ **Normativa internazionale: art. 15 Modello OCSE: par. 2**

- il reddito di lavoro dipendente è tassato **esclusivamente** nello Stato di residenza se ricorrono **tutte** le seguenti condizioni
  - a. il beneficiario **soggiorna** nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale i 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato [ovvero in un periodo di 12 mesi, aggiunta mia], e
  - b. **le remunerazioni sono pagate** da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato, e
  - 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

# Retribuzione corrente

- ✓ se un lavoratore dipendente è considerato come fiscalmente non residente in Italia la retribuzione prodotta all'estero non è tassabile in Italia
- ✓ il datore di lavoro, dunque, può **sospendere** l'effettuazione delle ritenute alla fonte previa verifica dello status di residenza del proprio dipendente
- ✓ nel caso in cui il lavoratore svolga anche attività in Italia i relativi redditi saranno tassabili in Italia in quanto considerati come prodotti nel nostro Paese

# Indennità e somme di fine rapporto

- ✓ se la retribuzione corrente non pone particolari problemi di tassazione altrettanto non può dirsi per le indennità e somme di fine rapporto (soggette a tassazione separata)
- ✓ in dettaglio si tratta delle erogazioni contemplate **dall'art. 17, comma 1, lett. a)** del T.U.I.R tra cui
  - trattamento di fine rapporto e indennità equipollenti
  - incentivo all'esodo
  - indennità sostitutiva di preavviso
  - patto di non concorrenza
  - somme e valori comunque percepiti al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relative alla risoluzione del rapporto di lavoro



# Indennità e somme di fine rapporto

- ✓ come visto l'art. 23 stabilisce una presunzione assoluta di produzione in Italia per tale erogazioni. Pertanto secondo il nostro ordinamento nessun dubbio può porsi circa l'astratta imponibilità delle indennità e somme di fine rapporto corrisposte a soggetti non residenti da un datore di lavoro italiano
- ✓ la normativa domestica può però essere superata dalla disciplina internazionale e segnatamente dal menzionato art. 15 del Modello OCSE
- ✓ si era posto il problema della concreta applicabilità di tale disposizione alle indennità e somme di fine rapporto (tra l'altro le fattispecie di cui all'art. 17 si caratterizzano per la loro tendenziale formazione progressiva)
- ✓ la **RM n. 234/2008** aveva ricondotto il patto di non concorrenza nella disciplina dell'art. 15 del Modello OCSE
- ✓ l'Amministrazione con la **RM n. 341/2008** si è pronunciata con specifico riferimento al TFR

# Indennità e somme di fine rapporto

## ✓ RM n. 341/2008

- la fattispecie oggetto di interpello faceva riferimento al TFR erogato ad un soggetto fiscalmente non residente in Italia che aveva svolto la propria attività parte in Italia e parte in Germania
- in primo luogo l'Agenzia afferma che la norma di riferimento a livello internazionale è rappresentata dall'art. 15 della Convenzione in quanto il TFR ha natura di retribuzione (seppur differita)
- ai fini della tassazione occorre considerare distintamente i periodi in cui il lavoro è stato effettuato in Italia da quelli nei quali il lavoro è stato svolto in Germania
- da questo ne discende che «la parte di TFR maturata nel periodo di lavoro svolto in Italia va tassata esclusivamente nel nostro stato, in quanto può essere considerata retribuzione erogata ad un soggetto residente in relazione ad una prestazione di lavoro effettuata in Italia. D'altra parte l'imposizione del TFR riferibile agli anni di lavoro effettuati in Germania è riservata esclusivamente allo stato tedesco, per analogia motivazione»

## 4. Tassazione lavoratori fiscalmente non residenti

### I «non residenti Schumacker»

- ❑ L'art. 7 della Legge europea 2013-bis (Legge n. 161/14 del 30 ottobre 2014, GU n. 261 del 10 novembre 2014) introduce la possibilità, per i c.d. "non-residenti Schumacher", cioè coloro che, pur conservando la residenza fiscale all'estero producono nel territorio dello Stato almeno il 75% del loro reddito complessivo, di godere delle deduzioni e detrazioni fiscali in forma completa, analogamente a quanto previsto per i soggetti residenti. Tali contribuenti, inoltre, potranno optare, in presenza delle altre condizioni di legge, per il regime dei minimi.
- ❑ L'art. 7 agisce, con modifiche, sull'art. 24 del T.U.I.R., relativo alla determinazione dell'imposta dovuta dai non residenti, e sull'art. 1 comma 99 della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, relativo ai soggetti che possono accedere al regime dei minimi.

## 4. Tassazione lavoratori fiscalmente non residenti

### I «non residenti Schumacker»

#### La sentenza Schumacker – Causa C-279/93

- ❑ La sentenza Schumacher trae origine dalle questioni sollevate nell'ambito di una controversia tra l'Amministrazione Finanziaria tedesca e un cittadino belga, il Sig. Schumacher, in ordine alle condizioni di assoggettamento all'imposta sui redditi da lavoro che quest'ultimo percepiva in Germania.
- ❑ In particolare, il Sig. Schumacher (residente fiscalmente in Belgio e con coniuge a carico nel medesimo Paese) lamentava il fatto che, malgrado più del 90% del suo reddito derivasse dal lavoro subordinato prestato in Germania, non gli si applicassero norme fiscali di favore previste per i soggetti residenti, quali il regime dello «splitting», istituito per attenuare la progressività dell'aliquota dell'imposta sul reddito per i lavoratori coniugati, e la procedura del conguaglio annuale dell'imposta sulle retribuzioni o, in alternativa, della procedura di liquidazione dell'imposta da parte dell'amministrazione.

## 4. Tassazione lavoratori fiscalmente non residenti

### I «non residenti Schumacker»

#### La sentenza Schumacker – Causa C-279/93 (cont.)

- ❑ La Corte, con la Sentenza C-279/93, ha sottolineato come l'art. 48 del Trattato CEE non consentisse ad uno Stato membro di trattare un cittadino di un altro Stato membro – il quale, essendosi avvalso del proprio diritto di libera circolazione, svolge un'attività lavorativa subordinata nel territorio del primo Stato – meno favorevolmente di un cittadino nazionale che si trovi nella stessa situazione.
- ❑ Tra il non residente, che non percepisce redditi significativi nello Stato in cui risiede e trae la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta nello Stato dell'occupazione, e un residente, che svolge un'attività lavorativa subordinata analoga, non sussiste alcuna obiettiva diversità di situazione tale da giustificare una disparità di trattamento per quanto riguarda la presa in considerazione, ai fini dell'imposizione, della situazione personale e familiare del contribuente.

## 4. Tassazione lavoratori fiscalmente non residenti

### I «non residenti Schumacker»

#### Le sentenze successive alla Causa C-279/93

- ❑ Sentenza Asscher - Causa C-107/94: Uno Stato membro non può applicare a un cittadino di uno Stato membro che esercita un'attività autonoma nel suo territorio e contemporaneamente un'altra attività autonoma in un altro Stato membro, dove risiede, un'aliquota d'imposta sul reddito superiore a quella che si applica ai residenti che esercitano la stessa attività, qualora tra questi contribuenti e quelli residenti ed equiparati non vi sia alcuna differenza obiettiva di situazione che possa giustificare tale disparità di trattamento.
  
- ❑ Sentenza Gschwind - Causa C-391/97: La circostanza che uno Stato membro non faccia fruire un non residente di talune agevolazioni fiscali che concede al residente non è di regola discriminatoria, in quanto, in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti in uno Stato non sono, di regola, comparabili.
  
- ❑ Sentenza Gerritse - Causa C-234/01: Il Trattato CE osta a una normativa nazionale la quale, in sede di imposizione fiscale dei non residenti, prende in considerazione i redditi lordi, senza detrazione delle spese professionali, mentre i residenti sono tassati sui loro redditi netti, previa detrazione di tali spese.

## 4. Tassazione lavoratori fiscalmente non residenti

### I «non residenti Schumacker»

#### Le sentenze successive alla Causa C-279/93 (cont.)

- ❑ Sentenza Wallentin - Causa C-169/03: Il Trattato CE osta ad una normativa di uno Stato membro secondo la quale le persone fisiche che a fini fiscali non siano considerate residenti in detto Stato ma che vi percepiscano un reddito da lavoro siano tassate con una ritenuta alla fonte di modo che non siano autorizzati l'abbattimento alla base o ogni altro abbattimento o deduzione relativi alla situazione personale del contribuente.
- ❑ Sentenza Turpeinen - Causa C-520/04: Una normativa nazionale che svantaggi determinati cittadini nazionali solo per aver esercitato la loro libertà di circolazione e di soggiorno in un altro Stato membro provoca una disparità di trattamento contraria ai principi che sono alla base dello status di cittadino dell'Unione, vale a dire la garanzia di un medesimo trattamento giuridico nell'esercizio della propria libertà di circolazione.
- ❑ Sentenza Lakebrink - Causa C-182/06: La ratio su cui si fonda la detta discriminazione concerne tutti i vantaggi fiscali collegati alla capacità contributiva del non residente che non sono presi in considerazione né nello Stato di residenza né nello Stato dell'occupazione, dato che la capacità contributiva fa parte della situazione personale del non residente.
- ❑ Sentenza Renneberg - Causa C-527/06: Il Trattato CE osta ad una normativa nazionale in forza della quale un cittadino comunitario non residente nello Stato membro in cui percepisce redditi che costituiscono la totalità o la quasi totalità delle sue risorse imponibili non può, ai fini della determinazione della base imponibile dei detti redditi in tale Stato membro, far valere i redditi negativi concernenti una casa ad uso abitativo di sua proprietà situata in un altro Stato membro, mentre un residente nel primo Stato membro può far valere tali redditi negativi ai fini della determinazione della base imponibile dei suoi redditi.

# Studio Tributario e Societario