



**OGGETTO: Circolare 11.2016**

**Seregno, 30 maggio 2016**

## **UNICO 2016: REDDITI DI LAVORO ALL'ESTERO**

Per effetto del fenomeno di globalizzazione e della fase recessiva dell'economia italiana, questi ultimi anni sono stati caratterizzati da una forte migrazione di lavoratori residenti verso l'estero. Questo ha comportato delle complicazioni di carattere fiscale.

Di seguito si formulano alcuni chiarimenti in merito al lavoro svolto all'estero.

### **Suddivisione tra residenti e non residenti**

L'art. 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (Tuir) precisa che sono soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef) le persone fisiche **RESIDENTI** e **NON RESIDENTI** nel territorio dello Stato.

In particolare si considerano **residenti in Italia** le persone che, per la maggior parte del periodo d'imposta, ossia per la maggior parte dell'anno solare (183 giorni), risultino alternativamente:

- a) iscritte nelle anagrafi della popolazione residente;
- b) avere nel territorio italiano il domicilio oppure la residenza a norma dell'art. 43 del Codice Civile (il riferimento temporale alla residenza e domicilio va verificata considerando l'esistenza di eventuali legami affettivi mantenuti nel territorio italiano, quali legami familiari o interessi patrimoniali e sociali come da circolare 2.12.1997 n. 304).

Quindi, **per non essere più considerati residenti in Italia**, i requisiti sono i seguenti:

- 1) requisito temporale, rimanere all'estero per la maggior parte del periodo d'imposta;
- 2) essersi iscritti all'Aire;
- 3) avere perso il proprio centro di interessi in Italia, dove la famiglia rappresenta il fattore più significativo.

### **Base imponibile (art. 3)**

L'art. 3 del Tuir che individua base imponibile per l'applicazione della normativa.

Per le persone residenti l'imposta colpisce **TUTTI I REDDITI OVUNQUE PRODOTTI** ("worldwide taxation principle" ossia principio di tassazione su base mondiale).

Per contro, gli individui non residenti sono tassati sulla base del principio di "territorialità" che vede l'Irpef colpire i **SOLI REDDITI PRODOTTI IN ITALIA**.

Per evitare che l'applicazione della tassazione su base mondiale generi in capo ai residenti fenomeni di doppia imposizione di uno stesso reddito è previsto un credito d'imposta per le imposte pagate all'estero (art. 165 Tuir), nonché particolari disposizioni previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni stipulate tra l'Italia e gli stati esteri.

### **Modalità operative**

In caso di soggetti **residenti** o considerati tali per i requisiti di cui sopra, tutti i redditi di lavoro prodotti all'estero devono essere ricondotti alla dichiarazione e tassazione in Italia.

È opportuno per prima cosa verificare l'esistenza di una **convenzione contro le doppie imposizioni** tra l'Italia e lo Stato in cui è prodotto il reddito.



---

## STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

---

Esistono delle convenzioni firmate dall'Italia (esempio quelle con Francia, Germania, Svizzera, Regno Unito e Stati Uniti), in virtù delle quali (art. 15 – "lavoro subordinato") un residente italiano, che percepisce uno stipendio nel Paese straniero, ha una cosiddetta "tassazione concorrente". Tale reddito è imponibile sia nel relativo Paese in cui il reddito si è prodotto, sia in Italia per il principio "worldwide taxation principle" potendo però godere in Italia di un credito d'imposta per l'onere tributario sostenuto all'estero (per evitare una doppia tassazione).

L'art. 165 del Tuir regola il **credito per le imposte pagate all'estero**. Quest'ultimo consente di detrarre dall'imposta dovuta in Italia sul reddito complessivo (tassazione su base mondiale) le imposte pagate all'estero a titolo definitivo nel limite della quota parte di Irpef relativa al reddito prodotto all'estero. Qualora il reddito complessivo sia costituito dal solo reddito prodotto all'estero il suddetto rapporto sarà pari a 1 e si potrà compensare il credito derivante dall'onere tributario sostenuto all'estero fino a concorrenza dell'imposta italiana. Purtroppo è molto più probabile che il debito italiano superi il credito d'imposta estero e si debba corrispondere la differenza, piuttosto che risulti non sufficientemente capiente da compensare l'intero credito. Il credito d'imposta opera separatamente per i redditi prodotti in "ciascun" Stato estero.

Quindi, **riepilogando**, le condizioni per usufruire del credito d'imposta sono:

- reddito prodotto all'estero che genera doppia imposizione;
- reddito estero che concorre effettivamente alla formazione della base imponibile Irpef (non esente, o soggetto ad altre modalità di imposizione);
- imposte estere pagate a titolo definitivo.

Quanto sopra in linea generale. Vi sono alcune deroghe.

### **Frontalieri**

Con questo termine si individuano quei soggetti che risultano occupati in uno Stato membro diverso da quello in cui risiedono e in cui fanno ritorno tutti i giorni o almeno una volta alla settimana, fermo restando che le singole convenzioni possono fissare criteri più restrittivi.

Ai lavoratori rientranti in questa categoria la legge italiana, negli ultimi anni, assegna una franchigia variabile al di sotto della quale non sono tassati (nella dichiarazione 2016 per i redditi 2015 detta franchigia è fissata a 7.500 €).

### **Frontalieri con tassazione esclusiva in Svizzera**

L'Agenzia delle entrate ha confermato che per applicare la tassazione esclusiva in Svizzera occorre risiedere e lavorare nella fascia di confine (in Italia nei comuni ubicati a 20 Km. dal confine di Stato, in Svizzera in uno dei tre Cantoni, confinanti: Ticino, Grigioni e Vallese). Nella risposta ad un interpello (904-276/2008) non si fa più riferimento al fatto che i lavoratori debbano rientrare "quotidianamente in Italia". Si ritiene che debba valere la regola generale prevista dal Regolamento CE 88/2004 - Parlamento europeo e del Consiglio del 29 aprile 2004 relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale- testo rilevante ai fini SEE e per la Svizzera, dove il punto f) riporta: "lavoratore frontaliere", qualsiasi persona che esercita un'attività subordinata o autonoma in uno Stato membro, nel quale ritorna in linea di massima ogni giorno o almeno una volta alla settimana").

### **Personale in trasferta (per periodi inferiori a 183 giorni)**

La maggior parte delle convenzioni (sempre all'art. 15) prevedono, in deroga al disposto generale del medesimo articolo, che gli stipendi pagati da un datore di lavoro privato siano imponibili esclusivamente in Italia (o



---

## STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

---

più in generale nello stato di residenza di un contribuente che presta attività di lavoro dipendente all'estero) se:

- il lavoratore risiede in Italia e presta la sua attività all'estero per meno di 183 giorni;
- le remunerazioni sono corrisposte da un datore di lavoro residente in Italia;
- l'onere non risulta sostenuto da una Stabile Organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro dell'altro Stato.

### **Personale distaccato (per oltre 183 giorni)**

Il distacco di lavoratori (detto anche distacco di lavoro) è il fenomeno che si verifica quando il datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse legato alla gestione dell'impresa, mette temporaneamente a disposizione di un altro datore di lavoro (o di un altro soggetto) uno o più lavoratori che sono alle sue dipendenze

In base all'art. 51, co. 8-bis del Tuir il reddito di lavoro dipendente prestato all'estero (quindi si sta parlando di contribuenti che hanno mantenuto la residenza in Italia) in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, da dipendenti che nell'arco di 12 mesi (il riferimento è ad un anno di contratto, non all'anno solare) soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore ai 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali stabilite annualmente con decreto del Ministero del Lavoro.

Resta fermo che i soggetti la cui situazione è disciplinata da quest'ultima norma possono beneficiare del credito di imposta per l'onere tributario eventualmente pagato all'estero, ma sostituendo nel calcolo il reddito estero con quello convenzionale a norma del co. 10 dell'art 165 Tuir.

### **Seguono alcuni esempi:**

#### **D. Dimorante e dipendente in Svizzera dal 01-04-2015. No frontaliere. Trasferita residenza ed iscrizione AIRE dal 31-08-2015.**

**R.** Tassazione concorrente tra Svizzera ed Italia in base art. 15 della convenzione in quanto: (i) il datore di lavoro è svizzero; (ii) il soggetto è considerato residente fiscale in Italia per tutto l'anno 2015 in quanto non rispetta il limite temporale di 183 giorni all'estero. Non è frontaliere in quanto non c'è un rientro in Italia, né giornaliero, né settimanale.

Dovrà quindi pagare le tasse sia in Svizzera che in Italia e a fronte di questa duplice imposizione avrà diritto di fruire di un credito d'imposta in base all'articolo 165 del Tuir.

#### **D. Dimorante e dipendente in UK dal 01-04-2015. Trasferita residenza ed iscrizione AIRE dal 01-04-2015. Proprietaria di un immobile in Italia.**

**R.** Tassazione esclusiva in UK in base all'art. 15 della convenzione in quanto: (i) il datore di lavoro è UK; (ii) il soggetto è considerato residente fiscale in UK per tutto l'anno 2015 in quanto residente in UK per un periodo maggiore di 183 giorni nell'anno 2015; (iii) aver perso il proprio centro di interessi in Italia (famiglia, interessi patrimoniali, ecc.).

Dovrà quindi pagare le imposte solo in UK in base alle regole locali. In Italia continuerà a pagare le tasse sull'immobile di proprietà, e probabilmente anche in UK, essendo là residente (quest'ultimo aspetto lo dovrà verificare in base alle leggi locali).



---

## STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

---

### **D. Dipendente a Parigi da impresa francese. È però sempre residente in Italia, non possiede alcuna proprietà in Italia.**

**R.** In quanto residente in Italia, dovrà corrispondere in Italia le imposte anche per i redditi prodotti in tutto il mondo, in base al principio della "tassazione mondiale".

Per i redditi 2015 potrà recuperare nella dichiarazione fiscale italiana le imposte pagate in Francia in base all'art. 165 del Tuir. Entro l'anno successivo (2016) il contribuente dovrà essere in grado di esibire certificazione dell'ufficio fiscale francese comprovante le imposte definitive e quindi non più ripetibili. Nel caso non fosse in grado di dimostrare la definitività delle imposte sarà necessario rettificare la dichiarazione.

### **D. Lavoratore in Cina e India mantenendo centro di interessi in Italia**

Dipendente in Cina per una compagnia cinese con possibile trasferimento in Russia. In Italia restano una casa intestata, la moglie e figli minori.

**R.** Se rimane residente in Italia, dovrà pagare le tasse in Italia anche per i redditi prodotti in tutto il mondo (Cina e Russia). Dovrà inoltre pagare le tasse in loco, secondo le regole locali, a fronte delle quali avrà diritto ad un credito di imposte in Italia in base all'articolo 165 del Tuir. Fino a quando in Italia rimarrà la famiglia (centro degli interessi) e l'abitazione, sarà considerato residente in Italia ed iscritto negli uffici anagrafici del comune di residenza.

### **D. Lavoro in Francia senza centro di interessi in Italia**

Dipendente con contratto di lavoro da più anni in Francia con una società francese. Iscritto all'Aire e cancellato dal registro anagrafe del comune di residenza; soggiorna in Francia per più di 183 giorni nel corso dell'anno solare; celibe con genitori che vivono in Italia; lo stipendio viene accreditato su un conto corrente in Italia; proprietà di una casa in Italia che ha in affitto con regolare contratto per il quale paga le tasse in Italia;

**R.** Il dipendente non è più da considerarsi residente in Italia, essendosi cancellato dall'anagrafe del comune di residenza, vivendo all'estero per più di 183 giorni all'anno ed avendo eletto il proprio centro di interessi in Francia. Il datore di lavoro è francese per cui, non esiste alcun legame di lavoro con l'Italia, salvo eventualmente il fatto di accreditare le retribuzioni su di un conto italiano, ed avere ancora un alloggio in Italia.

Si ritiene che avere un alloggio in Italia ed essere titolare di un conto corrente, non significa avere eletto in Italia il proprio centro di interessi, per cui, dovrà pagare le imposte in Italia solamente sull'alloggio, in base al "principio di territorialità".

In Francia, dove risiede fiscalmente, dovrà pagare le tasse in base alle regole locali.

Al fine di poter acquisire elementi che provino la situazione attuale, è opportuno tenere a disposizione provare: (i) iscrizione Aire; (ii) contratto di assunzione da ditta straniera; (iii) provare il pagamento delle imposte all'estero; (iv) contratto di affitto dell'alloggio italiano (se è stato affittato), diversamente provare se è sfritto, che non ci abita (bollette delle utenze che provino i consumi irrilevanti); (v) estratto del conto corrente bancario con movimenti tali da giustificare solamente l'accredito dello stipendio e delle eventuali utenze italiane sull'immobile.

Lo Studio è a disposizione per ulteriori chiarimenti

***Studio Commercialista Associato Contrino***



---

## STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

---

### Riferimenti normativi

#### Art. 2. *Soggetti passivi*

1. Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.
2. **Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.**  
2- bis. 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 dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.

#### Art. 3. *Base imponibile*

1. **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.**
2. In deroga al comma 1 l'imposta si applica separatamente sui redditi elencati nell'*art. 16*, salvo quanto stabilito nei commi 2 e 3 dello stesso articolo.
3. Sono in ogni caso esclusi dalla base imponibile
  - a) i redditi esenti dall'imposta e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva;
  - b) gli assegni periodici destinati al mantenimento dei figli spettanti al coniuge in conseguenza di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria;
  - c) *(comma abrogato)*
  - d) gli assegni familiari e l'assegno per il nucleo familiare, nonché, con gli stessi limiti e alle medesime condizioni, gli emolumenti per carichi di famiglia comunque denominati, erogati nei casi consentiti dalla legge ;
  - d-bis) la maggiorazione sociale dei trattamenti pensionistici prevista dall'*articolo 1 della L. 29 dicembre 1988, n. 544*;
  - d-ter) le somme corrisposte a titolo di borsa di studio dal Governo italiano a cittadini stranieri in forza di accordi e intese internazionali.

#### Disposizioni relative ai redditi prodotti all'estero ed ai rapporti internazionali

##### Art. 165. *Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero*

1. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su 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 al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.
2. I redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'*articolo 23* per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato.
3. Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri, la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato.
4. La detrazione di cui al comma 1 deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta di cui allo stesso comma 1, a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione. Nel caso in cui il pagamento a titolo definitivo avvenga successivamente si applica quanto previsto dal comma 7.
5. La detrazione di cui al comma 1 può essere calcolata dall'imposta del periodo di competenza anche se il pagamento a titolo definitivo avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta successivo. L'esercizio della facoltà di cui al periodo precedente è condizionato all'indicazione, nelle dichiarazioni dei redditi, delle imposte estere detratte per le quali ancora non è avvenuto il pagamento a titolo definitivo.
6. L'imposta estera pagata a titolo definitivo su redditi prodotti nello stesso Stato estero eccedente la quota di imposta italiana relativa ai medesimi redditi esteri, costituisce un credito d'imposta fino a concorrenza della eccedenza della quota d'imposta italiana rispetto a quella estera pagata a titolo definitivo in relazione allo stesso reddito estero, verificatasi negli esercizi precedenti fino all'ottavo. Nel caso in cui negli esercizi precedenti non si sia verificata tale eccedenza, l'eccedenza dell'imposta estera può essere riportata a nuovo fino all'ottavo esercizio successivo ed essere utilizzata quale credito d'imposta nel caso in cui si produca l'eccedenza della quota di imposta italiana rispetto a quella estera relativa allo stesso reddito di cui al primo periodo del presente comma. Le disposizioni di cui al presente comma relative al riporto in avanti e all'indietro dell'eccedenza si applicano anche ai redditi d'impresa prodotti all'estero dalle



---

## STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

---

single società partecipanti al consolidato nazionale e mondiale, anche se residenti nello stesso Paese, salvo quanto previsto dall'*articolo 136, comma 6*.

7. Se l'imposta dovuta in Italia per il periodo d'imposta nel quale il reddito estero ha concorso a formare l'imponibile è stata già liquidata, si procede a nuova liquidazione tenendo conto anche dell'eventuale maggior reddito estero, e la detrazione si opera dall'imposta dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione nella quale è stata richiesta. Se è già decorso il termine per l'accertamento, la detrazione è limitata alla quota dell'imposta estera proporzionale all'ammontare del reddito prodotto all'estero acquisito a tassazione in Italia.

8. La detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata.

9. Per le imposte pagate all'estero dalle società, associazioni e imprese di cui all'articolo 5 e dalle società che hanno esercitato l'opzione di cui agli *articoli 115 e 116* la detrazione spetta ai singoli soci nella proporzione ivi stabilita. <sup>[975]</sup>

10. Nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente

### **Art. 51. Determinazione del reddito di lavoro dipendente**

.....

8-bis. 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.

### **Art. 43 Codice Civile**

Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi **(1)**.

La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale **(2)**.