



# Problematiche derivanti dall'abrogazione dell'esclusione dalla base imponibile dei redditi da lavoro dipendente prestato all'estero

di **Alessandro Adelchi Rossi**  
e **Luigi Perin**

*George R. Funaro & Co., P.C. - New York*

## 1. Introduzione

L'art. 5 del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, ha abrogato quanto contenuto nell'art. 3, comma 3, lettera c), del Tuir con decorrenza dal 1° gennaio 2001. Verrà così a cadere una delle eccezioni al *worldwide principle*, vale a dire il principio di tassazione mondiale dei residenti vigente nell'ordinamento tributario italiano.

Il regime che sarà oggetto di abrogazione prevede attualmente l'esclusione dalla base imponibile dei redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa (1) e come oggetto esclusivo del rapporto. Tale trattamento era stato introdotto per agevolare quei lavoratori italiani che, pur mantenendo in Italia la propria residenza fiscale, si trovassero a svolgere le proprie mansioni in un altro Paese e fossero ivi soggetti a tassazione (2). La relazione governativa giustifica la soppres-

(1) Per quanto riguarda il requisito della continuità, si rammenta che l'Amministrazione finanziaria (si veda la risoluzione n. 5-1885 del 3 marzo 1995, in *"il fisco"* n. 27/1995, pag. 6828) si è espressa nel senso di considerare avente carattere di continuità un periodo minimo di 183 giorni. Tale periodo minimo viene spesso, ma non sempre, a coincidere con il periodo massimo di permanenza nel Paese di produzione del reddito consentita ai fini dell'esclusione prevista in sede convenzionale di cui si dirà più avanti.

(2) Il requisito dell'effettivo assoggettamento a tassazione nel Paese quale condizione necessaria per godere del regime in esa-

sione della norma attualmente in vigore argomentando che la disposizione: a) ha creato un notevole contenzioso; b) non è coerente con le disposizioni che prevedono una riduzione dell'imponibile per gli assegni di sede e le altre indennità percepiti per servizi prestati all'estero; c) per tutte le altre categorie di reddito il trattamento fiscale è rimesso alle convenzioni.

È interessante notare come la stessa relazione, poi, ammetta che "...tuttavia, tenuto conto delle difficoltà operative che la soppressione della disposizione in questione potrebbe comportare e al fine di evitare il rischio di assoggettare tali redditi a una doppia imposizione, è stato previsto che l'abrogazione ...abbia effetto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2000 ...".

Senza voler entrare nel merito delle giustificazioni su esposte, ci si propone di evidenziare quelle che potranno essere le "difficoltà operative" e i "rischi di doppia imposizione" derivanti dall'abrogazione della norma.

## 2. La doppia imposizione giuridica e gli strumenti per la sua eliminazione

Venuto meno il regime di esclusione dalla base imponibile del soggetto residente in Italia per redditi di lavoro dipendente prestato all'estero, in assenza di interventi legislativi, sarà frequente il verificarsi di casi di doppia imposizione giuridica.

me, sebbene non corrisponda al tenore letterale della norma, è stato affermato da certa giurisprudenza. Si veda Comm. centrale del 3 luglio 1990, dec. n. 4934, Sez. XII.

Da una parte, infatti, il Paese della fonte (il Paese ove le prestazioni vengono effettuate) avvanzerà le proprie pretese impositive in base al nesso di territorialità che caratterizza il reddito prodotto; dall'altra, il Paese della residenza (l'Italia), avvanzerà a sua volta pretese impositive in base al *worldwide principle*.

La maggior parte delle convenzioni contro la doppia imposizione stipulate dall'Italia, ricalcando il Modello OCSE, prevedono - come criterio per l'eliminazione della doppia imposizione del reddito di lavoro dipendente percepito all'estero da un residente italiano - la regola secondo cui tale reddito è imponibile solamente in Italia, ed è quindi escluso da imposizione all'estero, al verificarsi di tre condizioni:

- a) il beneficiario soggiorna nello Stato ove è svolta l'attività per periodi che non oltrepassano in totale i 183 giorni nell'anno fiscale considerato;
- b) i compensi sono stati corrisposti da un datore di lavoro che non è residente dello Stato ove è svolta l'attività; e
- c) l'onere dei compensi non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nello Stato ove viene svolta l'attività.

Ne discende che, per la maggior parte (3) di quei casi per i quali si rende oggi applicabile il regime da abrogare, e cioè nelle fattispecie in cui il lavoratore residente in Italia soggiorna all'estero per più di 183 giorni, non è possibile usufruire della norma di esenzione prevista in sede convenzionale.

Attualmente, in assenza di copertura convenzionale, il mancato verificarsi della doppia imposizione giuridica è in ogni modo garantito dall'esclusione prevista dal regime di cui all'art. 3, comma 3, lettera c) del Tuir.

In futuro, tuttavia, attesa l'abrogazione del regime in oggetto, verrà a cadere un fondamentale strumento di difesa del contribuente atto ad evitare il verificarsi della doppia imposizione giuridica. Rimarrà fermo invece il regime degli assegni di sede e delle altre indennità percepite per servizi prestati all'estero di cui all'art. 48 del Tuir.

L'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di precisare (4) che il nuovo "... comma 8 dell'art. 48 del Tuir conferma, con alcune novità, l'attuale regime degli assegni di sede e delle altre indennità percepite per servizi prestati all'estero, contenuto nel comma 5 dell'art. 48 nella precedente formula-

(3) Rimangono salvi alcuni casi limite quali, ad esempio, la fattispecie per la quale un dipendente viene trasferito all'estero per il periodo 2 luglio 1998 - 2 luglio 1999. In tale circostanza si potrebbe configurare addirittura un cosiddetto salto d'imposta: il reddito sarebbe esente in Italia ex art. 3, comma 3, lettera c), del Tuir, ed allo stesso tempo esente nel Paese estero in virtù del disposto convenzionale. Si veda però la nota 2.

(4) Circolare n. 326/E del 24 dicembre 1997 (riportata in allegato n. 2 a "il fisco" n. 1/1998).

zione ..." e che la nuova disposizione avrà fino al 31 dicembre 2000 carattere residuale, per estendere successivamente il suo ambito applicativo anche alle ipotesi di redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto.

Il nuovo regime prevederà, quindi, in futuro l'esclusione dalla base imponibile di solo il 50 per cento (5), e non più dell'intero importo, delle retribuzioni per lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto.

### 3. Il meccanismo del credito d'imposta e il requisito di definitività delle imposte pagate all'estero

L'ordinamento tributario italiano prevede il meccanismo del credito d'imposta per tributi assolti all'estero. Le disposizioni contenute nell'art. 15, comma 3, del Tuir stabiliscono che, ai fini del calcolo del credito d'imposta, vadano considerate le imposte pagate all'estero in via definitiva. L'Amministrazione finanziaria ha più volte precisato (6) che per imposta pagata all'estero in via definitiva deve intendersi quella che nello Stato estero, una volta pagata, non è più ripetibile. Di conseguenza, non possono essere considerate definitive le imposte pagate a titolo di acconto e quelle per le quali è previsto eventuale conguaglio o rimborso.

Lo sfasamento temporale che occorrerà con l'entrata in vigore del nuovo regime tra il momento d'imposizione del reddito estero in Italia ed il riconoscimento del relativo credito d'imposta può esemplificarsi come segue.

Si supponga che il Sig. X, persona fisica residente fiscale in Italia, lavori 2 anni negli Usa a partire dal 1° gennaio 2000 per conto di un datore di lavoro italiano, la società Alfa S.p.a.. In base alla legge fiscale degli Stati Uniti (7), durante tale periodo lavorativo negli Usa, Alfa S.p.a. dovrebbe assumere la veste di sostituto d'imposta Usa ed effettuare le ritenute obbligatorie e i relativi versamenti all'Amministrazione finanziaria statunitense.

Si supponga altresì, che il 15 aprile del 2001 il Sig. X presenti una dichiarazione dei redditi negli Usa, indicando - quale non residente - solamente l'ammontare dei redditi prodotti nel territorio Usa, e che a maggio dello stesso anno il Sig. X presenti analogo dichiarazione in Italia escludendo dalla base imponibile - in base all'articolo del Tuir in esame - i redditi di lavoro dipendente prestato negli Usa durante il 2000.

(5) Art. 48, comma 8, del Tuir.

(6) Si vedano, ad esempio, le istruzioni al Modello Unico '98.

(7) *Internal Revenue Code, Section 3402*, peraltro spesso pericolosamente ignorata dalle società italiane con dipendenti negli Stati Uniti.

il fisco

Per l'anno 2000, quindi, il Sig. X dichiarerebbe il suo reddito di lavoro dipendente (nonché pagherebbe le relative imposte) solamente negli Stati Uniti.

Nel corso del 2001, tuttavia, in virtù dell'abrogazione del regime di esclusione di cui all'art. 3, comma 3, lettera c), del Tuir, Alfa S.p.a. si troverà obbligata a trattenere dalla paga del Sig. X le ritenute Irpef di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973 sul 50 per cento dello stipendio corrisposto. Ferma restando l'imponibilità negli Usa del 100 per cento di tali redditi, ne consegue che per tutto il 2001 il Sig. X si troverebbe a percepire uno stipendio decurtato, almeno in parte, da una doppia imposizione.

Solamente una volta presentata la dichiarazione dei redditi Usa per i redditi 2001, e quindi non prima del gennaio 2002, le imposte Usa assumeranno il carattere di definitività necessario al riconoscimento del credito d'imposta (8) con un evidente danno di natura finanziaria. Una volta acquisita tale definitività, in virtù del novellato art. 23 del

il fisco

(8) Art. 15, comma 3, del Tuir:

Si riporta il citato art. 15 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni ed integrazioni.

#### Art. 15

##### *Credito di 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 fino alla concorrenza della quota di imposta italiana corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo al lordo delle perdite di precedenti periodi di imposta ammesse in diminuzione.

2. Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato.

3. La detrazione deve essere richiesta a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui le imposte estere sono state pagate a titolo definitivo. Se l'imposta dovuta in Italia per il periodo di imposta nel quale il

D.P.R. n. 600/1973, Alfa S.p.a., già al momento di effettuare le ritenute relative ai redditi del 2002 potrà attribuire al Sig. X il credito d'imposta relativo alle imposte pagate nel 2001.

#### 4. Conclusioni

Al fine di ovviare agli inconvenienti di natura finanziaria sopra delineati e che possono interferire nei programmi di penetrazione estera di banche ed imprese italiane con possibili ripercussioni a livello macroeconomico, sarebbe opportuno, sull'esempio di quanto già avviene in altri Paesi fiscalmente più avanzati (9), sostituire il requisito della definitività con un meccanismo che preveda: a) il riconoscimento del credito d'imposta secondo il criterio non solo di cassa, ma anche di competenza, e b) contestualmente la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di riprendere a tassazione le imposte estere precedentemente detratte, ma, in un secondo tempo, risultanti non dovute.

reddito estero ha concorso a formare la base 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 di imposta cui si riferisce la dichiarazione nella quale è stata chiesta. 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.

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

5. Per le imposte pagate all'estero dalle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 la detrazione spetta ai singoli soci, associati o partecipanti nella proporzione ivi stabilita.

(9) Si veda, ad esempio, quanto avviene negli Stati Uniti in virtù del disposto della *Section 901* e seguenti dell'*Internal Revenue Code*.