

La tassazione italiana dei redditi di lavoro dipendente realizzati da soggetti non residenti

Le modalità di adeguamento dell'ordinamento tributario italiano al disposto della sentenza Schumacker della Corte di giustizia CE



Roberto Franzè

Professore aggregato di diritto tributario,
Università della Valle d'Aosta

Lo scopo del presente contributo è quello di descrivere il regime tributario italiano dei redditi che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri che vedano come soggetti chiamati allo svolgimento delle predette attività persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato italiano. Si precisa che non costituiscono oggetto del presente scritto l'analisi delle disposizioni contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia ed aventi ad oggetto il riparto della potestà impositiva tra i due Stati contraenti con riferimento ai redditi da lavoro dipendente.

I. Le condizioni al verificarsi delle quali il reddito derivante da attività di lavoro dipendente è soggetto ad imposta in Italia in capo a persone fisiche non residenti	90
II. Le regole generali di determinazione del reddito di lavoro dipendente prestato in Italia da un soggetto non residente	91
III. La "personalizzazione" del prelievo mediante il meccanismo degli oneri deducibili e degli oneri detraibili per le persone fisiche non residenti in genere e per le persone fisiche cd. "quasi residenti"	91
IV. Le modalità concrete di assolvimento dell'imposizione sul reddito dipendente da parte del soggetto non residente	92

I. Le condizioni al verificarsi delle quali il reddito derivante da attività di lavoro dipendente è soggetto ad imposta in Italia in capo a persone fisiche non residenti

Conviene prendere le mosse dalle condizioni al verificarsi delle quali i rapporti aventi ad oggetto la prestazione di lavoro alle dipendenze di terzi diano luogo a redditi imponibili in Italia nei confronti di soggetti non residenti.

Soggiunge, a tal fine, il disposto dell'art. 23, comma 1, lett. c) del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) del 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi, TUIR), il quale prevede che, nei confronti dei soggetti non residenti, sia rilevante in Italia il reddito "di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato".

È, dunque, il concreto svolgimento dell'attività lavorativa dipendente sul territorio dello Stato italiano a radicare la pretesa impositiva italiana su quel reddito nei confronti di una persona fisica che non sia residente. Non assumono, quindi, una valenza decisiva (se non meramente indiziaria) né lo status di residente (o meno) in Italia del soggetto datore di lavoro né l'esistenza, sul territorio italiano, di una sua stabile organizzazione. Ciò che, invece, rileva è il concreto svolgimento dell'attività lavorativa nel territorio dello Stato.

Il criterio di collegamento individuato dal citato art. 23 TUIR solleva, tuttavia, non pochi problemi interpretativi.

Non è chiaro, in particolare, se, al fine di integrare la potestà impositiva italiana, sia necessario che la prestazione di lavoro sia svolta in Italia con un carattere di stabilità ovvero, come sembrerebbe dal tenore letterale della disposizione, siano ricomprese anche prestazioni lavorative eseguite in Italia per effetto di mere occasionali trasferte, in relazione a rapporti di lavoro la cui sede stabile sia collocata in un altro Stato. Deve, al riguardo, tuttavia precisarsi che, secondo la giurisprudenza civilistica dominante^[1], il rapporto di lavoro subordinato – ancorché ciò non sia espressamente previsto dall'art. 2094 del Codice civile (c.c.) – pur sempre richiede una persistenza ideale, nel tempo, dell'obbligo di porre l'attività lavorativa a disposizione del datore. Se non è, quindi, il carattere di continuità temporale della prestazione a determinare un vincolo di subordinazione, esso, comunque, postula una disponibilità stabile nel tempo del lavoratore nei confronti del datore di lavoro. E, pertanto, ritengo che affinché il vincolo di

[1] Cass. Civ. 4152/86; 3299/82; 5807/81; 137/81.

disponibilità possa determinare un reddito imponibile in Italia in capo ad un lavoratore quivi non residente occorre che esso concerna attività da svolgersi sul territorio dello Stato italiano.

Precisato che, quindi, le trasferte occasionali in Italia da parte di dipendenti non residenti, i cui rapporti di lavoro prevedano che la loro sede stabile sia in uno Stato diverso, non sono idonee a generare redditi imponibili in Italia, e considerando che la presenza stabile di un lavoratore in Italia determina, il più delle volte, che questi acquisisca quivi anche la residenza fiscale (e quindi sia assoggettato a tassazione su base mondiale, in ragione del vincolo personale stabilito col territorio italiano), ne discende logicamente che le disposizioni qui oggetto di commento riguardano, prevalentemente, i cd. "frontalieri" non residenti (cioè coloro che vivono in altro Stato e si recano in Italia per attività lavorative rientrando quotidianamente al proprio domicilio) e le persone che, ancorché non residenti in Italia (perché, per esempio, conservano i propri affetti ed interessi personali al di fuori del territorio dello Stato), siano distaccate presso soggetti distaccatari operanti in Italia.

II. Le regole generali di determinazione del reddito di lavoro dipendente prestato in Italia da un soggetto non residente

Con riferimento alle modalità di determinazione del reddito di lavoro dipendente, occorre evidenziare che sono soggette ad imposizione tutte le somme ed i valori (dei beni e servizi) percepiti, a qualunque titolo, in relazione al rapporto di lavoro.

Il sistema italiano di imposizione del reddito di lavoro dipendente si caratterizza, quindi, per un criterio di onnicomprensività della retribuzione: costituisce reddito qualsiasi utilità percepita dal lavoratore la quale discenda dal rapporto di lavoro e, cioè, si ponga rispetto ad esso in una relazione di consequenzialità, quale che sia il soggetto (datore di lavoro o meno) che abbia erogato le utilità. Da ciò consegue che possono costituire redditi da lavoro anche utilità rese da soggetti terzi rispetto al datore di lavoro purché concesse in ragione del rapporto stesso. Deve essere, infine, precisato che ciò che rileva è il principio di cassa e cioè rilevano i compensi effettivamente incassati fino al 12 gennaio dell'anno solare successivo.

III. La "personalizzazione" del prelievo mediante il meccanismo degli oneri deducibili e degli oneri detraibili per le persone fisiche non residenti in genere e per le persone fisiche cd. "quasi residenti"

Ai fini della esatta determinazione del prelievo tributario nei confronti dei soggetti non residenti, l'art. 24 TUIR prevede che, in ossequio al carattere personale dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), dalla base imponibile possano essere dedotti degli oneri personali sostenuti dal contribuente e dall'imposta lorda possano essere sottratte alcune detrazioni che riflettono il sostenimento di spese (cd. "detrazioni per oneri") e la tipologia di redditi realizzati (cd. "detrazioni per tipologia di lavoro").

Mette, tuttavia, conto precisare che, come regola di carattere generale, il sistema di deduzioni e di detrazioni personali accordato dall'ordinamento tributario italiano alle persone

fisiche non residenti è più limitato rispetto a quello accordato a persone fisiche residenti che manifestino lo stesso indice di capacità contributiva (reddito). In particolare, ai soggetti non residenti non sono concessi: (i) alcuni oneri deducibili di carattere strettamente personale come, ad esempio, gli assegni periodici di mantenimento in favore del coniuge disposti da un giudice in conseguenza di una separazione o di un divorzio e i contributi previdenziali versati a forme pensionistiche complementari; (ii) le detrazioni d'imposta per carichi familiari; (iii) le deduzioni e le detrazioni per spese di carattere sanitario sostenute dal contribuente nel suo interesse ed in quello dei suoi familiari.

Le ragioni del più limitato novero di oneri deducibili ed oneri detraibili di carattere personale concessi dall'ordinamento tributario italiano a persone fisiche non residenti riposa sul convincimento che dette caratterizzazioni personali del prelievo tributario sul reddito dovrebbero essere accordate dall'ordinamento di residenza della persona fisica e non dall'ordinamento nel quale questa svolge un'attività lavorativa senza colà risiedere, dal momento che solo il primo ordinamento assume a fondamento della propria potestà impositiva l'intero reddito mondiale del contribuente mentre, di regola, il secondo ordinamento assoggetta ad imposizione solo il reddito colà realizzato dal contribuente.

Tuttavia, nella storica sentenza del 14 dicembre 1995, causa C-279/93, *Schumacker*, la Corte di Giustizia della (allora) Comunità europea, nel ribadire che la competenza degli Stati membri in materia di imposte dirette non poteva prescindere dal diritto comunitario, precisò che questo non poteva tollerare forme di discriminazione fiscale, da parte di uno Stato membro, nei confronti di soggetti non residenti che versassero nelle stesse condizioni di soggetti residenti in quello Stato. Il caso di specie riguardava un lavoratore residente in Belgio che svolgeva, però, la propria attività prevalentemente in Germania e che lamentava una discriminazione fiscale rispetto ai lavoratori colà residenti, ai quali era garantita l'applicazione dello *splitting* dei redditi familiari oltre ad altre agevolazioni che non potevano invece essere applicate ai lavoratori subordinati non residenti, assoggettati ad imposta mediante l'applicazione della ritenuta alla fonte a titolo definitivo. La Corte di Giustizia, pur riconoscendo che "in materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola analoghe" e che quindi la concessione di alcune agevolazioni fiscali volte a calibrare il prelievo in base alla situazione personale del contribuente debba essere accordata dagli Stati membri solo ai propri residenti, pur tuttavia la Corte ritenne che il lavoratore belga, ottenendo in Germania la gran parte dei propri redditi (nella specie, il 75% dei propri redditi) dovesse essere considerato alla stregua di un lavoratore residente in Germania e avesse quindi diritto a ricevere il medesimo trattamento fiscale (cd. "trattamento nazionale"), superando quindi ogni discriminazione basata soltanto sulla cittadinanza o sulla residenza e non giustificata né proporzionata.

Proprio per far fronte al chiaro dispositivo della sentenza *Schumacker*, l'ordinamento italiano ha prima attuato una

disposizione di carattere transitorio, per poi affrontare in modo più sistematico il tema.

Inizialmente, mediante l'art. 1, comma 1324, della Legge (L.) del 27 dicembre 2006, n. 296, – successivamente più volte modificato, da ultimo dall'art. 9, comma 15-*quater*, lettera a), del Decreto Legge (D.L.) del 30 dicembre 2013, n. 150, convertito, con modificazioni, dalla L. del 27 febbraio 2014, n. 15 – è stato previsto che ai soggetti non residenti spettassero, per gli anni dal 2007 al 2014, le detrazioni per carichi di famiglia a condizione che gli stessi dimostrassero, con idonea documentazione, che le persone alle quali tali detrazioni si riferivano non possedevano un reddito complessivo superiore, al lordo degli oneri deducibili, ad euro 2'840.51, compresi i redditi prodotti fuori dal territorio dello Stato, e di non godere, nel Paese di residenza, di alcun beneficio fiscale connesso ai carichi familiari.

Successivamente, in maniera più sistematica, l'ordinamento italiano si è dotato, mediante l'art. 7, comma 1, della L. del 30 ottobre 2014, n. 161, di una disposizione – il comma 3-*bis* dell'art. 24 TUIR – al fine di estendere il medesimo regime di determinazione dell'imposta dovuta dai soggetti residenti in Italia ai soggetti residenti in uno degli Stati membri dell'Unione europea (UE) o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) che assicuri un adeguato scambio di informazioni, a condizione che il reddito prodotto dal soggetto nel territorio italiano sia pari almeno al 75% del reddito complessivamente prodotto e che lo stesso non goda di analoghe agevolazioni fiscali nello Stato di residenza.

La disposizione, quindi, non è più transitoria e non è più limitata alla sola estensione delle detrazioni per carichi di famiglia ai soggetti non residenti. Per altro verso, la normativa attualmente in vigore è ristretta, dal punto di vista soggettivo, solamente ai soggetti residenti in uno degli Stati membri dell'UE o in uno Stato aderente all'Accordo sullo SEE che assicuri un adeguato scambio di informazioni ed è sottoposto alla duplice condizione che il reddito prodotto dal soggetto nel territorio italiano sia pari almeno al 75% del reddito complessivamente prodotto (considerando al suo interno anche il reddito realizzato in Italia e quivi assoggettato a tassazione) e che lo stesso non goda di analoghe agevolazioni fiscali nello Stato di residenza.

Come disposto dal Decreto Ministeriale (D.M.) del 21 settembre 2015 – attuativo delle (nuove) disposizioni contenute nel comma 3-*bis* dell'art. 24 TUIR – ai fini del riconoscimento, già da parte del sostituto d'imposta italiano che eroga il reddito, degli oneri deducibili dal reddito complessivo, delle detrazioni dall'imposta lorda nonché delle detrazioni per carichi di famiglia, i lavoratori dipendenti non residenti devono auto-certificare al sostituto d'imposta:

- a) lo Stato nel quale risultano avere la residenza fiscale;
- b) di aver prodotto in Italia almeno il 75% del reddito complessivamente conseguito nel periodo d'imposta, assunto al lordo degli oneri deducibili e comprensivo dei redditi prodotti anche al di fuori dello Stato di residenza;

- c) di non godere nel Paese di residenza e in nessun altro Paese diverso da questo di benefici fiscali analoghi a quelli richiesti nello Stato italiano;
- d) i dati anagrafici e il grado di parentela del familiare per il quale si intende fruire delle detrazioni per carichi familiari, con l'indicazione del mese nel quale si sono verificate le condizioni richieste e del mese in cui le predette condizioni sono cessate;
- e) che il familiare per il quale si chiede la detrazione possiede un reddito complessivo, al lordo degli oneri deducibili e comprensivo dei redditi prodotti anche fuori dello Stato di residenza, riferito all'intero periodo d'imposta, non superiore a euro 2'840.51.

IV. Le modalità concrete di assolvimento dell'imposizione sul reddito dipendente da parte del soggetto non residente

Le modalità di assoggettamento ad imposizione del reddito derivante dall'attività di lavoro dipendente svolta sul territorio dello Stato italiano da parte di persone fisiche non residenti non differiscono rispetto a quelle delle persone fisiche residenti che svolgono la stessa attività.

Di regola, il reddito di lavoro dipendente è assoggettato ad una ritenuta a titolo d'acconto che è applicata dal soggetto che effettivamente eroga il reddito (più spesso, ma non necessariamente, il datore di lavoro).

Certamente l'assoggettamento a ritenuta a titolo d'acconto presuppone che il soggetto erogatore sia tenuto ad alcuni obblighi contabili, giacché può essere sostituito d'imposta solo colui il quale sia obbligato alla tenuta ed alla conservazione dei libri contabili. Non necessariamente, quindi, il lavoratore dipendente (non residente) subisce una ritenuta a titolo d'acconto sul reddito percepito, sebbene questa sia l'ipotesi più frequente rispetto a quella nella quale la ritenuta non sia applicata per difetto, in capo al soggetto erogatore del reddito, dei requisiti per essere considerato soggetto sostituto.

In ogni caso, e cioè sia che la ritenuta sia applicata sia che non lo sia, il sostituto (dipendente) dovrà presentare una propria dichiarazione dei redditi in Italia nella quale indicherà (anche) il reddito da lavoro dipendente realizzato a fronte di attività di lavoro svolte sul territorio dello Stato italiano, determinerà l'imposta lorda corrispondente, dalla quale deterrà le ritenute d'acconto subite nel corso del rapporto di lavoro.