

MODELLO 730/2019

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE CONSEGUITI ALL'ESTERO

I **cittadini italiani** che **trasferiscono** la loro **residenza** da un comune italiano all'estero devono iscriversi all'AIRE. La predetta iscrizione, è un **diritto-dovere** del cittadino e comporta la **cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente** del Comune italiano di provenienza. **L'iscrizione all'AIRE però non basta per potere affermare di risiedere fiscalmente all'estero** e pagare le tasse solo in quel Paese. **Ai fini fiscali** i concetti di **domicilio**(luogo dove la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi) e **residenza** (luogo in cui la persona ha la propria dimora abituale) **devono intendersi non solo letteralmente secondo quanto disposto dall' art. 43 del Codice civile**, ma più ampiamente, ricomprendendo all'interno della categoria **affari e interessi non solo quelli di natura strettamente patrimoniale** ma anche quelli **morali, sociali e familiari** e considerando quale **dimora abituale** quella che può essere **dimostrata dalle abitudini di vita** (cfr. **Circ. Ministero delle Finanze n. 304 del 2.12.1997**).

MANTENIMENTO DELLA RESIDENZA IN ITALIA:

Il mantenimento della **residenza in Italia** comporta l'obbligo di **pagare le imposte nel nostro Paese anche sui redditi prodotti all'estero**, sulla base del principio della **worldwide taxation** (art.3 D.P.R. 22.12.1986, n.917), salvo previsioni particolari contenute nelle **convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni**. Secondo la norma citata, infatti, **i soggetti residenti pagano le imposte nel Paese di residenza** sulla base dei **redditi ovunque prodotti**, mentre **i soggetti non residenti pagano le imposte nel Paese nel quale lavorano** solo sull' **ammontare dei redditi ivi prodotti**(principio della fonte e della territorialità). La legislazione fiscale italiana introduce la **nozione di "residenza"** all'art.2, D.P.R. 917/1986, che **considera fiscalmente residenti in Italia** le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, ossia **per più di 183 giorni nell'anno d'imposta**, sono iscritte nelle Anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il **domicilio o la residenza** ai sensi del Codice Civile.

RESIDENZA FISCALE ALL'ESTERO:

i residenti all'estero assolvono le imposte solo sui redditi **“prodotti” in Italia** salvo le previsioni delle **convenzioni contro le doppie imposizioni**.



E' pertanto fondamentale, in caso di trasferimento nel corso dell'anno, verificare la data di iscrizione ed accertare se per più della metà dell'anno il contribuente sia stato iscritto all'AIRE. In caso di trasferimento all'estero, nel corso dell'anno 2018 si è considerati fiscalmente residenti all'estero solo se ci si sarà iscritti all'AIRE entro il 30/06/2018 (in questo caso, infatti, risulterà cancellato all'anagrafe della popolazione residente dal 01/07/2018 al 31/12/2018 e cioè per un totale di 183 giorni).

ACCERTAMENTO DEI REQUISITI:

L'iscrizione all'Anagrafe degli Italiani residenti all'estero (AIRE) non comporta automaticamente per il fisco italiano la perdita della residenza fiscale italiana in capo al contribuente ed è ammesso ogni mezzo di prova da parte del fisco.

Per coloro che si trasferiscono nei c.d. Paesi a fiscalità privilegiata il fisco italiano presume siano residenti in Italia ed è ammessa però la prova contraria del contribuente.

Nei casi di iscrizione all'AIRE, l'attività investigativa dell'Amministrazione finanziaria (C.M. n. 304/1997) è rivolta a reperire concreti elementi di prova relativi all'esistenza in Italia, da parte del contribuente di:

- legami familiari ed affettivi;
- interessi economici;
- interesse a mantenere o far entrare in Italia proventi conseguiti da prestazioni svolte all'estero;
- intenzione di abitare in Italia anche in futuro.

RESIDENZA E CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI:

Le Convenzioni per evitare la doppia imposizione internazionale rappresentano il risultato di un accordo tra due Stati per regolamentare, sulla base del principio di reciprocità, la sovranità tributaria di entrambi. Di regola questi accordi internazionali sono redatti sulla base di un apposito modello di convenzione elaborato in ambito Ocse, periodicamente aggiornato, e a cui l'Italia fa riferimento per disciplinare i propri accordi con gli Stati comunitari ed extracomunitari. Le Convenzioni possono riguardare le imposte sul reddito e, talvolta, alcuni elementi del patrimonio. Oltre a disciplinare la cooperazione tra le Amministrazioni fiscali degli Stati contraenti, le Convenzioni mirano a evitare la doppia imposizione e a prevenire l'evasione e l'elusione fiscale eliminando le doppie esenzioni. La funzione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni è di evitare la doppia imposizione in senso giuridico ovvero quella che riguarda uno stesso soggetto per uno stesso reddito in due Stati diversi. L'applicazione delle Convenzioni Internazionali contro le doppie imposizioni raramente prevedono che sia un unico Stato, tra i due contraenti, ad assoggettare ad imposizione una determinata tipologia di reddito (tassazione esclusiva) di conseguenza sarà necessario dichiarare in Italia anche i redditi conseguiti all'estero. La doppia imposizione conseguente al pagamento delle Imposte nel Paese di residenza del dichiarante (Italia), oltre che nel Paese estero di produzione del reddito, viene comunque neutralizzata mediante l'applicazione dell'articolo 165 del Tuir secondo il quale **le Imposte pagate all'estero a titolo definitivo sono ammesse in detrazione dall'Imposta netta fino alla concorrenza della quota di Imposta italiana corrispondente al rapporto tra redditi prodotti all'estero e reddito complessivo**. Le imposte pagate all'estero a titolo definitivo vanno indicate nella Sez. III del quadro G del Modello 730. **Per maggiori dettagli riguardo la disciplina dei crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero, in particolare in merito alla documentazione da conservare ai fini della verifica della detrazione e quella idonea a dimostrare l'avvenuto pagamento delle imposte all'estero, si rinvia alla circolare n. 9/E del 5 marzo 2015 e n.3/E del 2 marzo 2016 (risposta 1.4).**

TASSAZIONE ESCLUSIVA O CONCORRENTE:

Per regola generale, il reddito da lavoro dipendente è tassato nello Stato in cui viene svolta l'attività lavorativa, qualora coincida con lo Stato di residenza del lavoratore.

Diversamente, vige il principio di tassazione concorrente in entrambi gli Stati, quello di residenza del lavoratore e quello della fonte del reddito, con diritto al credito d'imposta da parte dello Stato di residenza.

Come è stato chiarito, le situazioni che possono verificarsi sono due:

A) il contribuente ha svolto in via esclusiva (interamente all'estero) e continuativa (per più di 183 giorni nei 12 mesi precedenti) la propria attività lavorativa all'estero (come lavoratore dipendente);

B) il contribuente ha svolto attività lavorativa per meno di 183 giorni (come lavoratore dipendente).

COMPILAZIONE DEL MODELLO 730:

Per i redditi di lavoro dipendente, anche se percepiti all'estero, il modulo di riferimento è sempre il quadro "C" della dichiarazione 730. Per quanto riguarda i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero, in deroga alle ordinarie regole, l'art. 51, comma 8 bis, TUIR prevede che: *"... 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"*. Nel caso in cui il contribuente ha svolto in via esclusiva e continuativa per più di 183 giorni nei 12 mesi precedenti la propria attività lavorativa all'estero (come lavoratore dipendente), il reddito da dichiarare dovrà essere determinato con riferimento ai redditi delle "retribuzioni convenzionali" in relazione al suo inquadramento e al settore di attività indipendentemente dall'importo indicato nella Certificazione estera (per l'anno d'imposta 2018 è stato pubblicato il decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali di concerto con il Ministero delle Finanze del 20 dicembre 2017 - in G.U. del 18/01/2018 n.14 - che determina quali sono le retribuzioni da utilizzare suddivise per settori, per qualifica e per fasce).



E' importante evidenziare che, in questo caso, anche le ritenute assolte in via definitiva all'estero vanno rapportate al "reddito convenzionale" (se il reddito convenzionale è più basso di quello dell'attestazione anche le ritenute vanno ridotte proporzionalmente). Si evidenzia che la Circolare 20/2011 ha chiarito che nel caso in cui non sia possibile ricondurre l'attività svolta dal dipendente in uno dei settori economici elencati nel decreto ministeriale, è possibile non applicare il particolare regime delle "retribuzioni convenzionali" ma considerare l'importo che risulta dalla certificazione.

CONVERSIONE DEGLI IMPORTI IN VALUTA ESTERA:

l'articolo 9 comma 2 del TUIR cita: *"Per la determinazione dei redditi e delle perdite, i corrispettivi, i proventi, le spese e gli oneri in valuta estera sono valutati secondo il cambio del giorno in cui sono stati percepiti o sostenuti o del giorno antecedente più prossimo e, in mancanza, secondo il cambio del mese in cui sono stati percepiti o sostenuti; quelli in natura sono valutati in base al valore normale dei beni e dei servizi da cui sono costituiti."* **Per la conversione delle valute estere dei Paesi non aderenti all'euro è necessario convertire in euro redditi, spese e oneri originariamente espressi in valuta estera deve essere utilizzato il cambio indicativo di riferimento del giorno in cui gli stessi sono stati percepiti o sostenuti o quello del giorno precedente più prossimo. Se in quei giorni il cambio non è stato fissato, va utilizzato il cambio medio del mese.**

Per conoscere il cambio in vigore in un determinato giorno si può consultare il sito Internet della Banca d'Italia, all'indirizzo <http://uif.bancaditalia.it>, sezione Cambi, Cambi fiscali.

Esempi di compilazione:

Caso n. 1 - Lavoro dipendente prestato per più di 183 giorni all'estero in via continuativa

Il Sig. Bianchi nel 2018 ha conseguito un reddito di lavoro dipendente per aver lavorato per 365 giorni negli Stati Uniti.

Il reddito dalla Certificazione rilasciata all'estero è di 12.500\$ e le imposte assolute in via definitiva sono pari a 2.500 \$.

Il reddito certificato, grazie alla documentazione fornita dall'assistito, è stato modificato in base al regime delle retribuzioni convenzionali, quindi i nuovi importi da tenere in considerazione non sono più quelli presenti sulla certificazione, ma quelli disposti dal Decreto del 20/12/2017.

Applicando le retribuzioni convenzionali il nuovo reddito da dichiarare in base alle tabelle suddivise per qualifica, settore, fasce è di 10.000 \$. Anche le Imposte assolute all'estero in via definitiva vengono di conseguenza ridotte proporzionalmente (nella stessa misura del reddito) da 2.500 \$ a 2.000\$.

N.B. : per l'utilizzo delle retribuzioni convenzionali è necessario che il dichiarante consegni al CAF idonea documentazione al fine di fornire tutte le informazioni necessarie per la corretta applicazione delle retribuzioni convenzionali.

Entrambi gli importi sono stati convertiti in Euro ad un controvalore di Euro 8.467 (10.000 \$) per il reddito di lavoro ed Euro 1.693 (2.000 \$) per le Imposte Estere assolute a titolo definitivo.

Si procede alla compilazione del quadro C per i redditi da lavoro, mentre le Imposte assolute all'estero (se sono a titolo definitivo) costituiscono credito d'imposta vanno indicate nella Sez. III del quadro G del Modello 730:

Quadro "C" sezione I:

Rigo C1: tipologia di reddito, colonna 1 : "2" lavoro dipendente", ... a col. 3: il reddito percepito in Euro 8.467; a colonna 4 (Redditi Esteri): indicare il codice "1" che identifica la fonte estera dei redditi di lavoro dipendente.

Rigo C5, colonna 1 : 365 gg. Lavoro dipendente

Quadro "G" sezione III :

Rigo G4 : colonna 1 (codice stato estero) : " 069" Stati Uniti ; colonna 2 (Anno) : 2018 ; colonna 3 (Reddito estero) : reddito estero percepito già indicato nel quadro C , Euro 8.467 ; colonna 4 (Imposta estera) : imposte a titolo definitivo Euro 1.693.

N.B. : In riferimento all'apposizione del visto di conformità sul modello 730/2019 se le imposte assolute all'estero a titolo definitivo non sono certificate da una CU2019 rilasciata da un Sostituto d'imposta residente in Italia l'Agenzia in fase di controllo documentale, nella generalità dei casi, richiede anche le quietanze di versamento delle imposte pagate all'estero e/o analogha documentazione, rilasciata dal datore di lavoro estero, che comprovi l'effettivo pagamento.

Caso n. 2 - Lavoro dipendente prestato per meno di 183 giorni all'estero

Il Sig. Rossi nel 2018 ha conseguito un reddito di lavoro dipendente per aver lavorato per 180 giorni negli Stati Uniti.

La certificazione evidenzia un reddito di 8.500 \$ ed imposte assolute all'estero in via definitiva di 1.220 \$.

Entrambi gli importi sono stati cambiati in Euro ad un controvalore di Euro 7.197 per il reddito di lavoro ed Euro 1.033 per le imposte estere definitive.

Si procede alla compilazione del quadro C per i redditi da lavoro, mentre le Imposte assolute all'estero (se sono a titolo definitivo) costituiscono credito d'imposta e vanno indicate nella Sez. III del quadro G del Modello 730 :

Quadro "C" sezione I:

Rigo C1: tipologia di reddito, colonna 1 : "2" lavoro dipendente", ... a col. 3: il reddito percepito in Euro 7.197 a colonna 4 (Redditi Esteri): indicare il codice "1" che identifica la fonte estera dei redditi di lavoro dipendente.

Rigo C5, colonna 1 : 180 gg. Lavoro dipendente

Quadro "G" sezione III:

Rigo G4 : colonna 1 (codice stato estero) : " 069" Stati Uniti ; colonna 2 (Anno) : 2018 ; colonna 3 (Reddito estero) : reddito estero percepito già indicato nel quadro C , Euro 7.197 ; colonna 4 (Imposta estera) : imposte a titolo definitivo Euro 1.033.

N.B. : In riferimento all'apposizione del visto di conformità sul modello 730/2019 se le imposte assolute all'estero a titolo definitivo non sono certificate da una CU2019 rilasciata da un Sostituto d'imposta residente in Italia l'Agenzia in fase di controllo documentale, nella generalità dei casi, richiede anche le quietanze di versamento delle imposte pagate all'estero e/o analogha documentazione, rilasciata dal datore di lavoro estero, che comprovi l'effettivo pagamento.

CONTRIBUTI PREVIDENZIALI OBBLIGATORI VERSATI NELLO STATO ESTERO:

il reddito di lavoro dipendente , risultante dalla certificazione rilasciata dal datore di lavoro estero, da indicare nel quadro C deve essere assunto al netto dei contributi previdenziali obbligatori versati nello stato estero.

Con Circolare n. 17/E 2015 l' Agenzia delle Entrate, di rimando alla recedente Circolare n. 9/E/2015 evidenzia che *“Il reddito estero deve essere assunto nell'ammontare determinato secondo le regole interne relative alle varie categorie, con l'unica eccezione dei redditi dei terreni e dei fabbricati situati al di fuori del territorio italiano”*. L'AE prosegue affermando come l'art. 51, comma 2, lett. a), del T.U.I.R. , in sede di determinazione del reddito di lavoro dipendente specifici che *“non concorrono a formare il reddito : i contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge”*. Di conseguenza, l'AE è dell'avviso che il reddito estero si debba dichiarare al netto dei contributi previdenziali obbligatori versati nello Stato Estero in questione , ed in ultimo, evidenzia che il Ministero delle Finanze in passato aveva già chiarito, con Circolare n. 326 del 1997, che non avesse rilevanza la circostanza che i contributi fossero versati in Italia o all'estero, purché, beninteso , *“le somme e i valori cui i contributi si riferiscono siano assoggettate a tassazione in Italia”*. Ciò di cui va tenuto conto, come espresso nella, Circolare N. 326/1997, è la distinzione, fissata dal Legislatore, fra *“contributi obbligatori versati in ottemperanza a una disposizione di legge”* rispetto a *“quelli che, invece, tali non sono”*.