

Università degli Studi “G. d’ANNUNZIO”

Chieti - Pescara

Facoltà di SCIENZE MANAGERIALI

Corso di Laurea Specialistica in ECONOMIA e MANAGEMENT

TESI DI LAUREA

*La tassazione dei redditi transnazionali di lavoro dipendente
nel diritto interno, convenzionale e comunitario.*

Laureanda:

MARIANGELA CICALINI

Relatore:

Prof. CARLO GERONIMO CARDIA

Anno Accademico 2006/2007

*Ai miei genitori e a mio fratello Pierluigi,
il cui aiuto, a volte tacito, mi ha da sempre spronato ad affrontare la vita con grinta e determinazione.*

*A Marco,
senza il cui affetto la mia vita sarebbe stata certamente più insignificante.*

*Alle mie più care amiche,
persone su cui ho potuto, posso e potrò sempre contare.
Grazie perché ogni giorno trascorso con voi è un giorno felice!*

*A me stessa,
per essermi resa conto di ciò che ho ricercato finora dalla vita, culturalmente e umanamente,
consentendomi di dare il giusto peso alla parola "grazie".*

*Un sentito ringraziamento al prof. P.G. Cardia e all'avv. T. Gualtieri,
per aver messo a mia disposizione la Loro professionalità nonché la Loro disponibilità
durante la preparazione di questa tesi.*

INDICE

Introduzione	pag.	6
---------------------------	------	---

Parte prima: **DIRITTO INTERNO.**

Sezione I:

Relazioni tra il diritto tributario interno ed altre discipline dell'ordinamento nell'individuazione e nella valutazione dei redditi di lavoro dipendente.

Capitolo primo: IL LAVORO NELLA COSTITUZIONE DELLA REPUBBLICA ITALIANA.

1.1 Il lavoro: valore fondativo della Repubblica Italiana.....	pag.	11
1.2 Dovere tributario come dovere inderogabile di solidarietà.....	pag.	13

Capitolo secondo: IL CONTRATTO DI LAVORO DIPENDENTE.

2.1 Rilevanza del vincolo di subordinazione nel TUIR e nel diritto civile.....	pag.	17
2.2 Il <i>favor</i> verso il lavoratore dipendente.....	pag.	24
2.3 Il principio di omnicomprensività della retribuzione.....	pag.	27

Sezione II:

Determinazione dei redditi transnazionali di lavoro dipendente.

Capitolo terzo: LA MOBILITA' TRANSAZIONALE DEI LAVORATORI DIPENDENTI: PROFILI TRIBUTARI INTERNI.

3.1 Aspetti fiscali del reddito transnazionale.....	pag.	32
3.2 La residenza fiscale nel diritto interno.....	pag.	36
3.3 Il lavoro dipendente prestato all'estero.....	pag.	44
3.3.1 Quadro normativo vigente.....	pag.	45
3.3.2 Modalità di prestazione di lavoro all'estero del residente.....	pag.	65
3.3.2.1 Trasferta.....	pag.	65
3.3.2.2 Trasferimento all'estero e assunzione per l'estero.....	pag.	68
3.3.2.3 Distacco.....	pag.	69
3.3.2.4 Transfrontalieri e trasfertisti.....	pag.	71
3.3.3 Componenti reddituali particolari: trattamento fiscale nazionale.....	pag.	76
3.3.3.1 Fringe benefits.....	pag.	76
3.3.3.2 Diritti d'opzione dei dipendenti.....	pag.	82
3.3.3.2.1 Conseguenze fiscali per il lavoratore.....	pag.	87
3.3.3.2.2 Conseguenze di natura tributaria per il datore di lavoro.....	pag.	89

3.3.3.2.3	Profili fiscali interni.....	pag.	91
3.3.3.3	Trattamento di fine rapporto.....	pag.	100
3.3.4	L'istituto del credito d'imposta come misura concessa dallo Stato della residenza per i tributi assolti nello Stato della fonte.....	pag.	105
3.4	Il lavoro dipendente prestato in Italia.....	pag.	110
3.4.1	Presupposti per l'imposizione in Italia.....	pag.	112
3.4.2	Modalità di prestazione di lavoro in Italia del non residente.....	pag.	114
3.4.2.1	Svolgimento della prestazione esclusivamente in Italia.....	pag.	116
3.4.2.2	Assunzione presso sede all'estero e svolgimento in Italia.....	pag.	117
3.4.2.3	Distacco.....	pag.	117
3.4.2.4	Distacco improprio.....	pag.	119

Parte seconda: **DIRITTO CONVENZIONALE.**

Sezione I:

La doppia imposizione internazionale: inquadramento del principale ostacolo al perseguimento dell'efficienza fiscale.

Capitolo quarto: IL DIRITTO TRIBUTARIO CONVENZIONALE E L'ELIMINAZIONE DEGLI EFFETTI DISTORSIVI DERIVANTI DAL CONCORSO FRA PRETESE IMPOSITIVE.

4.1	Il rischio della doppia imposizione sui redditi transnazionali di lavoro dipendente.....	pag.	123
4.2	Modello OCSE: linee guida della convenzione-tipo contro le doppie imposizioni.....	pag.	125
4.2.1	Il principio di non discriminazione nel Modello OCSE.....	pag.	126
4.2.2	La disciplina convenzionale dei redditi transnazionali di lavoro dipendente: analisi degli artt. 15 e 17 OCSE.....	pag.	130
4.2.3	I problemi dell'imposizione transfrontaliera sui piani di stock option a favore dei dipendenti.....	pag.	138

Sezione II:

Le disposizioni contenute nelle singole Convenzioni fiscali come ulteriore prospettiva d'analisi dell'imposizione dei redditi transnazionali di lavoro dipendente.

Capitolo quinto: GLI ACCORDI INTERNAZIONALI CONCLUSI DALLA REPUBBLICA ITALIANA PER EVITARE LE DOPPIE IMPOSIZIONI.

5.1	I redditi prodotti dai frontalieri nelle Convenzioni stipulate dall'Italia con alcuni Paesi confinanti.....	pag.	153
5.2	Altre Convenzioni concluse a livello europeo e internazionale.....	pag.	161

Parte terza: **DIRITTO COMUNITARIO.**

Sezione I:

Il trattamento fiscale dei redditi transnazionali di lavoro dipendente alla luce dell'ordinamento comunitario.

Capitolo sesto: L'INFLUENZA DEI PRINCIPI GENERALI DELLA NORMATIVA COMUNITARIA NELL'IMPOSIZIONE DEI REDDITI TRANSNAZIONALI DI LAVORO DIPENDENTE.

6.1	La cooperazione fra gli Stati europei nella creazione di un Mercato unico interno.....	pag.	173
6.2	Il principio di non discriminazione nel Trattato UE.....	pag.	175
6.3	La libertà di circolazione dei lavoratori.....	pag.	178

Sezione II:

Il trattamento fiscale dei redditi transnazionali di lavoro dipendente alla luce delle sentenze della Corte di giustizia.

Capitolo settimo: GLI INTERVENTI DELLA CORTE DI GIUSTIZIA IN MATERIA DI FISCALITA' DIRETTA.

7.1	L'impatto delle sentenze interpretative della Corte di giustizia sull'imposizione diretta.....	pag.	181
7.2	Giurisprudenza relativa alla libera circolazione dei lavoratori.....	pag.	183
7.2.1	Violazione del principio di non discriminazione nello Stato della fonte.....	pag.	185
7.2.1.1	<i>Sentenza Biehl</i>	pag.	185
7.2.1.2	<i>Sentenza Bachmann</i>	pag.	186
7.2.1.3	<i>Sentenza Schumacker</i>	pag.	187
7.2.1.4	<i>Sentenza Gshwind</i>	pag.	190
7.2.1.5	<i>Sentenza Zurstrassen</i>	pag.	192
7.2.2	Violazione del principio di non discriminazione nello Stato della residenza.....	pag.	193
7.2.2.1	<i>Sentenza Gilly</i>	pag.	193
7.2.2.2	<i>Sentenza De Groot</i>	pag.	198
Conclusioni		pag.	203
BIBLIOGRAFIA e DOTTRINA ITALIANA.....		pag.	205
LEGISLAZIONE.....		pag.	206
PRASSI.....		pag.	208
GIURISPRUDENZA.....		pag.	209
SITOGRAFIA.....		pag.	210

Introduzione.

Il presente lavoro è orientato ad analizzare, dal punto di vista tributario, la posizione del lavoratore dipendente che deve prestare la sua attività all'estero, data l'importanza sempre maggiore che l'amministrazione del personale sta assumendo nell'attuale scenario economico e produttivo caratterizzato da un notevole grado di mobilità sia di capitali che di persone.

Nello specifico, quindi, lo scopo di questa tesi sarà quello di affrontare il problema della tassazione dei redditi transnazionali di lavoro dipendente. In altre parole, si cercherà di delineare un quadro generale del sistema impositivo dei redditi che un lavoratore dipendente produce attraverso lo svolgimento della prestazione lavorativa al di fuori del proprio Stato di residenza.

Per comprendere tale aspetto è tuttavia necessario fornire una rapida rappresentazione dell'attuale contesto economico nel quale la possibilità che un lavoratore svolga, in tutto o in parte, la propria prestazione all'estero rappresenta un'eventualità comune. Rispetto al passato, la mobilità dei lavoratori in ambito internazionale è cresciuta in modo significativo e le modalità di svolgimento all'estero di un'attività sono divenute assai numerose determinando, così, un panorama normativo assai complesso dal punto di vista fiscale. Rispetto al passato è cambiata, innanzitutto, la figura del lavoratore che svolge la propria prestazione fuori dall'Italia, il quale si presenta sempre più spesso come un lavoratore qualificato che, per esigenze di crescita professionale o di mobilità aziendale, si trova ad operare all'estero per un arco di tempo più o meno lungo. Dunque, è sempre più frequente la possibilità che il lavoratore sia impiegato in diversi Stati nell'arco della sua carriera professionale. Fino a pochi anni fa, parlando di fattori produttivi, si sottolineava la sempre crescente mobilità del capitale in contrapposizione

al maggior radicamento del fattore umano. La globalizzazione, ormai, ha toccato anche il lavoro mentre una volta esso si muoveva solo nell'ambito dei processi migratori. Oggi non è più solo così, specie per le imprese italiane che crescono e che, per rimanere competitive, devono alzare lo sguardo al di là dei confini nazionali poiché, appunto, nell'arco della vita lavorativa è ormai molto più frequente svolgere periodi di studio e di lavoro all'estero. Questa novità ha prodotto, tra l'altro, importanti cambiamenti sociali e, accanto a questi, giuridici.

L'obiettivo del presente elaborato sarà perciò quello di discutere degli aspetti più problematici del lavoro dipendente prestato all'estero, sia dal punto di vista delle tutele sociali del lavoratore e degli adempimenti delle imprese che li impiegano, sia dal punto di vista della fiscalità e degli ostacoli che ancor oggi intralciano il libero svolgimento di attività lavorative oltreconfine, specie alla luce dei principi di diritto comunitario e internazionale.

Nel panorama così brevemente tracciato occorre soffermarsi sulla situazione del lavoratore considerato come contribuente, quindi dal punto di vista della normativa fiscale, per poter in particolare individuare le risposte dell'ordinamento all'esigenza del prestatore di lavoro di evitare fenomeni di doppia imposizione.

L'esame di questa problematica verrà articolato su tre livelli normativi.

Ad un primo livello si collocherà la disciplina relativa alla tassazione di tali redditi contenuta nel diritto interno: essa è finalizzata, in particolare, a stabilire la nozione di reddito di lavoro dipendente, le regole relative all'imputazione temporale e le specifiche modalità di determinazione del reddito di categoria.

Tale disciplina può tuttavia doversi confrontare, ad un secondo livello normativo, con le disposizioni contenute nelle Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione, in particolare ove la fattispecie impositiva sia articolata su base transnazionale e coinvolga Stati con i quali siano in vigore accordi fiscali. La funzione di tali Convenzioni, come è noto, consiste non già nel sostituirsi agli ordinamenti interni, bensì nel ripartire la pretesa impositiva tra Stato della residenza e Stato della fonte in relazione a ciascuna fattispecie reddituale.

Esiste tuttavia anche un terzo livello normativo, quello comunitario che, in breve, assicura la libera circolazione dei lavoratori e abolisce qualsiasi forma di discriminazione basata sulla nazionalità.

Parte prima:

DIRITTO INTERNO.

Sezione I:

*Relazioni tra il diritto tributario interno ed altre discipline dell'ordinamento
nell'individuazione e nella valutazione dei redditi di lavoro dipendente.*

Capitolo primo

IL LAVORO NELLA COSTITUZIONE DELLA REPUBBLICA ITALIANA.

1.1 Il lavoro: valore fondativo della Repubblica italiana.

Il lavoro nel nostro ordinamento costituisce il più importante fenomeno della vita sociale, sicché la Costituzione della Repubblica italiana gli attribuisce uno speciale rilievo, pur senza accoglierne o presupporre una nozione unitaria. Ciò è dimostrato dall'ampio numero e dall'importanza delle disposizioni che ne disciplinano i vari aspetti.

Già nei principi fondamentali si riscontra l'alto valore che la Costituzione assegna al lavoro, considerato non soltanto oggetto di tutela, ma ancor prima, elemento fondamentale sul quale si fonda la Repubblica (art. 1 Cost.).

Lavoro inteso anche come criterio ispiratore del programma di emancipazione sociale che la Repubblica è chiamata a realizzare (art. 3 Cost.).

Con la stessa ampiezza di significati, il lavoro è oggetto di un diritto del quale è necessario promuovere condizioni di effettività (art. 4 Cost.), ma allo stesso tempo ogni cittadino ha il dovere di svolgere, secondo le proprie possibilità e la propria scelta, un'attività o una funzione che concorra al progresso materiale o spirituale della società. È questa un'indicazione tendenziale del concetto di lavoro inteso in un'accezione produttivistica o di utilità sociale fornita dall'art. 4, comma 2, della Costituzione.

È chiaro quindi che il lavoro, sul quale è fondata la Repubblica democratica, assume una speciale rilevanza giuridica come fatto economico e sociale. Questo carattere è sempre stato al centro delle relazioni tra gli interessi coinvolti nel processo di sviluppo della società contemporanea. È soprattutto dalla seconda metà del secolo XIX che la

contrapposizione tra capitale e lavoro assume toni sempre più rilevanti come specifica conseguenza della Rivoluzione industriale. In tale periodo storico si sviluppa il movimento operaio e contadino la cui lotta di emancipazione ha portato all'introduzione negli ordinamenti giuridici di una sempre più ampia regolamentazione del lavoro subordinato. Il nucleo più significativo della disciplina si caratterizza, sin dagli inizi, come legislazione protettiva (infortuni e sicurezza del soggetto, tutela del lavoro delle donne e dei fanciulli, limiti alla durata massima dell'orario di lavoro). Si inizia, pertanto, sia con l'intervento della legislazione statale, sia con quello dei sindacati, a contenere le forme più intense di sfruttamento proprie della prima industrializzazione e a disciplinare le condizioni più elementari dello scambio sotteso alla prestazione del dipendente. Da queste brevi ma significative considerazioni si comprende, ancor meglio, perché la Costituzione riserva all'attività lavorativa altre importanti disposizioni oltre ai principi fondamentali. Esso, infatti, è al centro di quella parte della Costituzione che riguarda i rapporti economici. E così, dopo l'ampia ed esplicita disposizione dell'art. 35 Cost. secondo la quale *“la Repubblica tutela il lavoro in tutte le sue forme ed applicazioni”*, il legislatore ha dettato principi idonei ad influenzare in modo determinante la posizione delle parti nel rapporto di lavoro in materia di retribuzione, di orario di lavoro, di riposi settimanali e ferie (art. 36 Cost.), di tutela delle donne lavoratrici e dei minori (art. 37 Cost.), di sicurezza sociale (art. 38 Cost.) di libertà sindacale (art. 39 Cost.).

Quanto stabilito dalla Costituzione consente di riflettere sull'esigenza di tutelare la persona obbligata ad eseguire un lavoro, esigenza che diviene particolarmente intensa quando il lavoro promesso deve essere prestato alle dipendenze e nell'interesse altrui e, cioè, nel caso del lavoro dipendente.

È ovvio che il rapporto di lavoro in quanto tale dev'essere oggi considerato sotto una diversa prospettiva, poiché diversi sono i caratteri che lo distinguono da quello del passato. Come già sottolineato, il contesto attuale si caratterizza per una maggiore instabilità in generale ed una maggiore mobilità dei lavoratori. La Costituzione dev'essere interpretata, dunque, alla luce di questi importanti cambiamenti e in maniera integrativa con quanto si stabilisce sia in ambito comunitario che in ambito internazionale.

1.2 Dovere tributario come dovere inderogabile di solidarietà.

In materia tributaria il lavoratore dipendente dev'essere qualificato come contribuente, cioè come *debitore d'imposta* o, più genericamente, come *soggetto passivo di obblighi verso il Fisco*¹. In altre parole, il lavoratore dipendente producendo reddito, inteso come indice diretto di capacità contributiva, fa gravare su di sé una prestazione patrimoniale imposta per legge che si estrinseca nel concetto di dovere tributario. A questo punto, risulta necessario effettuare alcune precisazioni sia terminologiche che concettuali indispensabili per inquadrare la condizione del lavoratore dipendente nella disciplina fiscale.

Il dovere tributario è un dovere inderogabile sancito dall'art. 53 Cost. che recita: “*Tutti sono tenuti a contribuire alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”.

La lettura di questo articolo deve avvenire in maniera contestuale con le altre disposizioni costituzionali e non isolatamente, per poter comprendere il senso del concetto di capacità contributiva.

¹ Tesauro F. (2004), *Istituzioni di diritto tributario*, vol. 1 parte generale, UTET, p. 123.

La Costituzione della Repubblica italiana, innanzitutto, permette il riconoscimento dei diritti inviolabili dell'uomo, ma affinché questi siano effettivamente garantiti è necessario *“l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”* (art. 2 Cost.). Il dovere tributario trova, così, la sua giustificazione nel fatto che *“nel fenomeno tributario si svela innanzitutto un aspetto della inserzione del singolo nella collettività, alla cui sussistenza egli ha il dovere di concorrere”*².

Si può perciò affermare che l'art. 53 della Costituzione si ispira all'art. 2 della Costituzione, proprio per questo ogni lavoratore deve contribuire alle spese dello Stato in quanto membro della collettività.

Partendo da queste considerazioni appare più semplice constatare la duplice finalità del prelievo tributario che, quindi, non è solo fiscale ma anche extra-fiscale. Il tributo dev'essere utilizzato, dunque, non solo per procurare entrate allo Stato, ma anche per permettere il libero svolgimento della vita economica e sociale. La politica tributaria rappresenta, perciò, uno degli strumenti fondamentali dell'azione pubblica rivolta a garantire *“la libertà e l'uguaglianza dei cittadini”* (art. 3 Cost.).

Uno degli effetti di quest'ultimo aspetto risiede proprio nell'art. 53 Cost. che, definendo il principio della capacità contributiva, implica dal punto di vista quantitativo che il sacrificio patrimoniale imposto al contribuente deve essere *“rapportato alla idoneità che il singolo mostra di potersi privare di una parte dei propri averi per metterla a disposizione della collettività”*³. In altre parole, la capacità contributiva è un principio fondamentale del diritto tributario, espressamente sancito dall'art. 53 della Costituzione, che può avere due significati: dal punto di vista dello Stato, significa che le leggi fiscali non devono colpire fatti che non siano espressivi di capacità contributiva; dal punto di

² Fedele A. (1971), Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi, in Riv. dir. fin, II, p. 27.

³ Potito E. (1978), *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, p. 18.

vista del contribuente è una garanzia, in quanto egli non può essere sottoposto a tassazione, se non in presenza di fatti che esprimono capacità contributiva. Il concetto di capacità contributiva dev'essere inteso, dunque, come forza economica, cioè come possesso di ricchezza idoneo a giustificare il prelievo fiscale nell'interesse collettivo. Nel vigente ordinamento giuridico italiano, l'osservanza di tale principio assicura che ogni prelievo sia giustificato da indici rivelatori di ricchezza, ai fini di una giusta ripartizione del carico fiscale.

Queste, seppur brevi, considerazioni sul principio della capacità contributiva rappresentano una solida base per chiarire e integrare i ragionamenti che verranno affrontati nei successivi capitoli. È bene tener presente che la potestà legislativa tributaria è vincolata nell'osservanza di tale fondamentale principio, perciò il legislatore tributario italiano non può imporre al lavoratore dipendente un sacrificio quantitativamente maggiore rispetto al valore del suo reddito.

Numerose problematiche, infine, si riscontrano nell'ambito della disciplina del rapporto di lavoro prestato all'estero poiché al lavoratore dipendente dev'essere garantita una particolare tutela da una eventuale doppia imposizione internazionale.

Il problema trova origine nella concorrenza tra lo Stato della residenza del lavoratore e lo Stato della fonte, cioè lo Stato nel quale si svolge l'attività lavorativa, nel voler attrarre materia imponibile ed è sicuramente frutto della notevole mobilità che caratterizza il sistema lavorativo attuale. Tra l'altro, in questo modo, nasce l'esigenza di ridefinire il legame tra la sovranità di uno Stato in materia tributaria e i confini territoriali dello Stato stesso.

Tale tematica verrà ampiamente affrontata in seguito facendo riferimento alle previsioni contenute nel T.U.I.R. e alle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia. Basti per ora tener presente che un lavoratore dipendente che si trova nella situazione di dover svolgere la propria obbligazione lavorativa all'estero, genera un reddito cosiddetto transnazionale. Quest'ultimo sarà oggetto sia di norme interne che convenzionali, oggetto di uno statuto giuridico composito per evitare una duplice tassazione.

Si procede, nel prossimo capitolo, alla identificazione dei caratteri propri del contratto di lavoro dipendente.

Capitolo secondo

IL CONTRATTO DI LAVORO DIPENDENTE.

2.1 Rilevanza del vincolo di subordinazione nel TUIR e nel diritto civile.

La prima norma da prendere in considerazione, nella trattazione del reddito di lavoro dipendente, è l'art. 1 del D.P.R. 917/1986. Ai sensi di tale disposizione, presupposto dell'IRPEF è il *“possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate dall'art. 6”*. L'art 1 del TUIR non individua, tra l'altro, una nozione generale di reddito, bensì una serie di redditi tassabili. Gli elementi costitutivi del presupposto d'imposta sono identificabili, dunque, nel possesso del reddito, nella circostanza che esso possa manifestarsi sotto forma di denaro o di beni e servizi ed infine nell'appartenenza ad una delle categorie di cui all'art. 6 TUIR. In conformità alle previsioni citate, il reddito di lavoro si distingue in dipendente o autonomo secondo la presenza o meno del vincolo della subordinazione. Quanto sostenuto emerge dagli artt. 49, comma 1, 50 e 51, comma 1.

La prima disposizione richiamata, pur non accennando al vincolo in oggetto, per individuare i redditi di lavoro dipendente fa riferimento a quelli *“che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri”* (art. 49, comma 1, TUIR).

Nell'art. 50, relativo ai redditi assimilati, è stato inserito un eterogeneo elenco di fattispecie accomunate dalla mancanza di qualche caratteristica necessaria per integrare la definizione generale del reddito in esame. In particolare, si può notare come non sia presente l'elemento fondamentale della subordinazione nella lett. a), concernente i redditi percepiti da lavoratori soci di cooperative di produzione e lavoro, nella lett. c),

relativa alle somme corrisposte a titolo di borsa di studio, e nelle lett. f/g), riguardanti le indennità corrisposte per lo svolgimento di pubbliche funzioni e quelle percepite dai membri di organi elettivi.

L'art. 53, comma 1, individua la categoria dei redditi di lavoro autonomo in maniera residuale. Infatti, dopo aver stabilito che essi derivano dall'esercizio di arti e professioni, richiama tutte le attività autonome, e quindi non subordinate, abituali, ancorché non esclusive, e non rientranti nel reddito agrario o nel reddito d'impresa. Tuttavia, in questa sede, ciò che maggiormente interessa è che sono considerati rapporti di lavoro autonomo quelli aventi per oggetto la prestazione di attività, aventi intrinsecamente contenuto artistico o professionale, svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto. Concludendo, si può affermare che il criterio prevalente di distinzione dei redditi di lavoro, dipendente o autonomo, è costituito dalla presenza o meno del vincolo, soggettivo, della subordinazione. In prima approssimazione ciò significa che il reddito di lavoro subordinato è quello di chi, nella propria attività, riceve ordini da altri perché inserito in una posizione gerarchica, mentre il reddito di lavoro autonomo è percepito da colui il quale ha capacità e facoltà di amministrarsi da sé, di darsi proprie regole. In particolare la più attenta dottrina ha posto in evidenza come gli elementi caratterizzanti siano rappresentati dalla carenza di iniziativa economica e, quindi, dall'alienità dai mezzi di produzione.

Per la migliore comprensione del concetto di subordinazione è necessario effettuare un breve richiamo della disciplina civilistica. Infatti, il legislatore tributario ha optato per un rinvio alle disposizioni di altri settori del diritto. Questa scelta comporta, pertanto, non solo una stretta connessione con le altre discipline, ma manifesta anche un'alta reattività alle interferenze derivanti dalle elaborazioni giurisprudenziali rese nell'ambito

non strettamente tributario. Nel diritto civile il vincolo di subordinazione appare come un elemento indispensabile per la identificazione del rapporto di lavoro dipendente o subordinato. Leggendo l'art. 2094 del codice civile e l'art. 49 del TUIR risalta immediatamente la rilevante similarità tra le due norme. Questa circostanza, oltre a porre problemi di coordinamento, richiede un esame, sia pur sintetico, dell'elaborazione civilistica. Si ricorda, innanzitutto, che il codice civile del 1865 non prevedeva il contratto di lavoro subordinato. Il legislatore del 1942, anziché definire direttamente il rapporto tra creditore e debitore, fornisce una descrizione analitica del soggetto protetto. In particolare, l'art. 2094 c.c. considera il lavoro subordinato nell'impresa, mentre riguardo a quello prestato fuori di essa, ovvero a domicilio o presso enti pubblici, provvedono, rispettivamente, gli artt. 2239 e ss., 2128 e 2129 c.c. La subordinazione è costruita come una particolare modalità attuativa della prestazione debitoria: il prestatore di lavoro subordinato è colui che si *“obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore”* (art. 2094 c.c.).

È ormai sostanzialmente consolidato l'orientamento secondo cui il fondamento del rapporto di lavoro è costituito dal contratto. Tuttavia, la definizione della relazione esistente tra le parti è ancora oggetto di ampio dibattito. La tematica è certamente influenzata sia dall'attuale fase di evoluzione del sistema economico, sia dall'innovazione tecnologica. Infatti, stanno emergendo nuove forme di prestazione di lavoro e figure professionali. La sensibilità del legislatore a queste problematiche, fin dai primi anni '80, ha prodotto fattispecie quali il contratto di formazione e lavoro, il part-time, ipotesi di lavoro a termine, il c.d. lavoro interinale. Si rende così necessario un esame dei singoli criteri distintivi che sono stati nei tempi richiamati e adottati. Essi

possono essere identificati nella subordinazione, nell'oggetto della prestazione, nell'assenza del rischio d'impresa, nella collaborazione, nell'inserimento del lavoratore nell'organizzazione imprenditoriale, nella continuità, nell'orario di lavoro, nelle modalità di retribuzione e nella volontà contrattuale.

1) La subordinazione.

Quest'elemento assume un valore essenziale e consiste in un vincolo personale di assoggettamento gerarchico del lavoratore alle direttive, alla vigilanza, al controllo e al potere disciplinare del datore di lavoro. Occorre precisare che il controllo può avvenire, anziché durante l'esecuzione della prestazione, anche in un secondo momento, allo scopo di verificare il rispetto delle direttive impartite. Il vincolo può essere più o meno intenso a seconda della tipologia e della natura delle mansioni, tant'è che elementi se ne possono riscontrare, in forma attenuata, anche nel contratto d'opera, nell'agenzia e nell'appalto. Da una ricognizione della dottrina è facile notare che quella maggioritaria, in conformità a quanto già affermato, qualifica la subordinazione come una situazione giuridica soggettiva di vincolo, piuttosto che come una condizione di inferiorità socio-economica del lavoratore, ovvero di alienità di quest'ultimo dai mezzi di produzione. L'elemento in questione, pur avendo carattere di essenzialità, talvolta concorre con altri a determinare la linea di demarcazione fra le due ipotesi di prestazione lavorativa. Ciò avviene quando esso è notevolmente attenuato e sussiste una certa libertà nell'organizzazione del lavoro. Gli indicatori sussidiari non sono generalmente dotati di valore autonomo decisivo, ma sono valutabili come meri elementi indiziari all'interno di una valutazione globale e approfondita della fattispecie.

2) *L'oggetto della prestazione.*

Un primo criterio sussidiario di determinazione delle fattispecie in questione, che richiama l'antica distinzione dottrinale tra *locatio operarum* e *locatio operis*, è quello dell'oggetto della prestazione. In tale prospettiva, l'oggetto del lavoro subordinato è l'energia lavorativa che il prestatore pone, contro corrispettivo, a disposizione del datore di lavoro sotto il controllo e la vigilanza di quest'ultimo, mentre oggetto del lavoro autonomo è l'opera come risultato della propria attività organizzata. La distinzione dottrinale tra obbligazioni di mezzi e obbligazioni di risultato è stata sottoposta a dura critica soprattutto a partire dagli anni '70, sia in relazione alla sua utilizzabilità in rapporto alla distinzione tra contratto di lavoro subordinato e contratto d'opera, sia da un punto di vista più generale; tuttavia, essa è impiegata, talora, anche dalla giurisprudenza recente.

3) *L'assenza del rischio d'impresa.*

Altro elemento discriminante è la valutazione dell'incidenza del rischio d'impresa. Esso, in genere, ricade sul datore di lavoro nell'ipotesi di prestazione subordinata, mentre incide sul prestatore d'opera nel caso di lavoro autonomo. Se il rischio economico è normalmente incompatibile con la natura giuridica del contratto di lavoro subordinato, il rischio in senso lato può ricorrere anche in tale ipotesi. Ad esempio, la retribuzione a cottimo non implica l'esclusione del rapporto di lavoro subordinato.

4) *La collaborazione e l'inserimento del lavoratore nell'organizzazione dell'impresa.*

Tale criterio ha perso, nel tempo, quei significati corporativi che parte della dottrina gli attribuiva fino a configurare il rapporto di lavoro alla stregua di un contratto associativo.

La giurisprudenza intende quest'elemento come inserimento stabile e sistematico del lavoratore nell'organizzazione tecnica e amministrativa dell'impresa; in tal modo esso esprime anche il carattere continuativo della prestazione lavorativa. Secondo quanto rilevato dalla dottrina, l'inserimento nell'organizzazione imprenditoriale, che è configurabile anche in mancanza di vincoli visibili e dichiarati, nonostante l'intermittenza e la saltuarietà delle prestazioni, può essere indice di presenza di eterodirezione e, quindi, di subordinazione.

5) La continuità.

Si tratta di un elemento non menzionato nell'art. 2094 del codice civile. Tuttavia, un richiamo ad esso è rinvenibile, come accennato, nel concetto di collaborazione. Il termine deve essere inteso in senso giuridico e non materiale. Esso esprime la persistenza ideale nel tempo dell'obbligo di mettere a disposizione del datore di lavoro la propria attività lavorativa. Di conseguenza, la discontinuità e la saltuarietà delle singole prestazioni non contrastano con il concetto di continuità giuridica. Si noti che questo criterio ha un valore secondario nell'individuazione della fattispecie in quanto è compatibile sia con il lavoro subordinato, sia con quello autonomo.

6) L'orario di lavoro.

È pacifico che la mancanza di un predeterminato vincolo d'orario, fisso e preciso, non è, di per sé, sufficiente ad escludere la sussistenza della subordinazione quando l'attività del lavoratore non comporti una tale esigenza; la flessibilità dell'orario non è carattere necessario della continuità del rapporto di lavoro. Anche la previsione di un rigido orario per la prestazione lavorativa non è decisiva, ma costituisce un indizio sicuro della

subordinazione solo quand'è espressione dell'autonomia decisionale nell'organizzazione aziendale, non quando riguarda la prestazione richiesta.

7) La retribuzione.

Il principio secondo cui la retribuzione a tempo è propria del lavoro subordinato conosce parecchie eccezioni; infatti, sia il corrispettivo di tale tipo di attività, sia quello del rapporto autonomo, può essere determinato con il sistema del cottimo o della partecipazione agli utili, oltre che in misura forfetaria, mentre la retribuzione a tempo non è incompatibile con la figura dell'autonomia. Se il giudice accerta la natura subordinata di un rapporto di lavoro formalmente qualificato come autonomo, al lavoratore spetta un trattamento retributivo determinato in base al criterio dell'assorbimento, ossia dell'individuazione del trattamento globale più favorevole tra quello goduto, comprensivo di ogni compenso pattuito, e quello spettante sulla base dei minimi tabellari, comprensivo di ogni emolumento accessorio; quindi, ad esempio, potrebbero essere escluse le mensilità aggiuntive se assorbite nel trattamento più favorevole, ma non potrà essere assorbita l'indennità di anzianità, essendo questa oggetto di disciplina inderogabile.

8) L'esclusività.

La clausola di esclusività non è caratteristica essenziale del rapporto di lavoro dipendente. Infatti, in assenza di un tale patto uno stesso prestatore può essere soggetto partecipante di contratti verso datori diversi.

In caso di contemporanea sussistenza di rapporti di lavoro subordinato e autonomo fra gli stessi soggetti, la giurisprudenza ne ha ammesso la coesistenza se la distinzione tra le

relative attività è netta e non fittizia, vale a dire se le due prestazioni non sono identiche nell'oggetto, o strumentali l'una all'altra, e con tempo di esecuzione del tutto coincidente.

9) La volontà contrattuale.

Nella pratica, la qualificazione del contratto di lavoro avviene principalmente in base alla valutazione della situazione di fatto determinata dal comportamento delle parti, essendo esso un rapporto di durata. Tuttavia, la volontà negoziale delle parti è stata rivalutata.

L'elemento letterale, pur non essendo vincolante ed esaustivo ai fini della ricostruzione della comune volontà pattizia, costituisce un indice fondamentale e prioritario che non può essere disatteso senza adeguata motivazione, soprattutto quando manca chiarezza, univocità e precisione. Nella qualificazione, la ricerca della volontà delle parti, soprattutto nei casi di mancanza di contratto scritto, deve avvenire in base ad una valutazione del comportamento complessivo dei contraenti (art. 1362, comma 2, del c.c.) sia al momento dell'instaurazione del rapporto, sia nell'intero svolgimento di esso.

2.2 Il *favor* verso il lavoratore dipendente.

Prima di esaminare le relazioni che intercorrono tra la definizione dei redditi di lavoro dipendente in sede tributaria e i relativi rapporti in sede civile, è opportuno valutare in che modo la funzione principale del diritto del lavoro, vale a dire la tutela del lavoratore, trova rilevanza in materia fiscale. A tal proposito, si analizzeranno dapprima, succintamente, le problematiche più importanti che il *favor* pone nel campo civilistico, per poi passare al diritto tributario.

Il c.d. *favor prestatoris* può essere definito, in prima evidenza, come un principio riferibile a tutte le disposizioni di legge, derogabili solo in favore del lavoratore, che disciplinano il trattamento economico e normativo del rapporto di lavoro, le quali garantiscono al soggetto una tutela minima. Esso trova giustificazione nella posizione di debolezza contrattuale del lavoratore nei confronti del datore di lavoro, dovuta ad una più generale situazione d'inferiorità socio-economica del primo rispetto al secondo.

È considerato anche come principio generale di diritto integrante le fattispecie ove sia rimasta dubbia la volontà del legislatore. Ne deriva che la debolezza economica e sociale del prestatore di lavoro subordinato costituisce “*la ragione che ha ispirato la complessa disciplina posta a tutela dell'uomo che lavora*”⁴. Le finalità di tale disciplina riguardano, innanzitutto, la tendenza dell'ordinamento nel porre rimedio al particolare stato in cui si trova il lavoratore nei confronti del datore di lavoro, poi la preoccupazione di dare una risposta al problema della libertà del prestatore di lavoro, nell'adempimento della sua obbligazione, riguardo ai poteri organizzativi e direttivi dell'imprenditore ed infine l'esigenza di prevedere un trattamento minimo di garanzia inderogabile a favore del soggetto più debole e di impedire che l'autonomia delle parti, private e collettive, si svolga in contrasto con i punti precedenti.

Queste problematiche trovano, *in primis*, risposta negli artt. 3, comma 2, 35, 36, 39, 40, 41 e 46 della Costituzione, i quali fungono da direttive precise per l'attività del legislatore.

L'art. 35 informa tutta la regolamentazione costituzionale.

L'art. 3, al secondo comma, considera il criterio del favore sotto un profilo dinamico volto al perseguimento dei fini dello Stato. In quest'ottica, la caratteristica posizione di

⁴ Persiani M., Proia G. (2005), *Contratto e rapporto di lavoro IV edizione*, CEDAM.

disuguaglianza del lavoratore, sia economica, sia inerente ai più stretti profili della sua personalità (incolumità fisica, libertà, dignità morale, ecc.), deve essere rimossa per poter realizzare il bene comune. L'attuazione dell'art. 3 avviene in diversi modi:

a) con l'imposizione di limiti: in effetti nell'art. 41 quando si afferma che l'attività economica privata non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da compromettere la sicurezza, la libertà e la dignità umana;

b) attraverso l'eliminazione di aspetti d'ineguaglianza: tale operazione avviene sia in modo diretto (art. 36, è questa una norma imperativa e di garanzia minima per il lavoratore, artt. 37, 51, commi 1 e 3, 52, comma 2), sia indirettamente (artt. 39 40 e 45);

c) ovvero con disposizioni concernenti direttamente la struttura del rapporto di lavoro: mi riferisco alla c.d. cogestione di cui all'art. 46 della Carta fondamentale.

È evidente che la *ratio* comune delle norme costituzionali citate è quella di ottenere una tutela unilaterale a favore del lavoratore in modo da eliminare gli ostacoli che, di fatto, ne impediscono il pieno sviluppo della personalità; si tratta, certamente, di una *ratio* inerente ad un interesse pubblico.

Con il conforto di quanto esposto, si può quindi affermare che il *favor* è un istituto dinamico che pervade di sé il fondamento, l'interpretazione e l'evoluzione, in primis, del diritto del lavoro, ma anche dell'intero ordinamento e, di conseguenza, del diritto tributario.

Il principio del trattamento minimo più favorevole si sostanzia nell'applicazione del precetto maggiormente vantaggioso per il soggetto protetto, tra quelli concorrenti e regolanti il medesimo rapporto di lavoro. Esso è inteso sia come corollario o frutto del più generale criterio del *favor*, sia come principio autonomo. Dunque, il *favor* prestatoris in ambito tributario vale come criterio politico-legislativo talvolta utilizzato

nella formulazione della norma, e non come regola ermeneutica applicabile alle disposizioni fiscali. Si può a questo punto sottolineare e comprendere pienamente perché il legislatore fiscale italiano ha sempre mostrato una sorta di benevolenza per i lavoratori dipendenti che svolgevano la propria attività all'estero. Fino al 31 dicembre 2000 i redditi prodotti da questi soggetti erano esenti da tassazione in Italia, infatti l'art. 3, comma 3, lettera c, TUIR, abrogata dal D.lgs. 2 settembre 1997 n. 314 stabiliva che erano esclusi dalla base imponibile *“i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto”*. La normativa faceva in questo caso riferimento a soggetti identificati come emigranti⁵.

Attualmente, il citato favore del legislatore del reddito transnazionale da lavoro dipendente non si esplica più con un'esclusione totale dalla base imponibile ma, qualora ricorrano determinate condizioni previste dall'art. 51, comma 8-bis, TUIR su cui si tornerà nella prossima sezione, tramite una determinazione dello stesso idonea nella maggioranza dei casi a garantire al prestatore un risparmio d'imposta.

2.3 Il principio di omnicomprensività della retribuzione.

La retribuzione costituisce il corrispettivo dell'attività lavorativa prestata dal lavoratore dipendente nell'interesse e sotto la direzione del datore di lavoro e, a norma dell'art. 36 della Costituzione, deve essere *“proporzionata alla quantità e alla qualità del suo lavoro ed in ogni caso sufficiente ad assicurare a sé ed alla famiglia un'esistenza libera e dignitosa”*. Poiché tale corrispettivo funge da base di calcolo per i contributi previdenziali e per le imposte sul reddito delle persone fisiche si pongono alcuni problemi riguardo l'inclusione o meno dei singoli elementi che lo compongono.

⁵ La nozione di emigrante era contenuta nell'art. 3, comma 2, DPR 29 settembre 1973, n. 597.

Inoltre esistono anche forme di retribuzione in natura oltre a quelle in denaro, in effetti sono sempre più utilizzati i fringe benefits e le stock options, di cui si delineeranno i caratteri principali nel prosieguo.

A lungo un orientamento della giurisprudenza ha ritenuto che nel nostro ordinamento vigesse il cosiddetto principio di omnicomprensività della retribuzione. In virtù di questa regola generale alla formazione del reddito concorrono tutte le erogazioni a favore del lavoratore e, dunque, intese come corrispettivo della prestazione lavorativa ed aventi i caratteri di continuità, obbligatorietà, corrispettività, determinatezza e/o determinabilità. Sulla base di tale principio si attribuisce una portata assai ampia alla retribuzione con l'evidente finalità di evitare comportamenti elusivi sia a livello di imposizione tributaria che di contribuzione previdenziale.

L'origine del principio di omnicomprensività della retribuzione va ricercata nella formulazione dell'art. 2120 c.c. relativamente alla determinazione del TFR. Tale articolo da un lato dispone che, nel calcolo, bisogna considerare tutte le voci retributive corrisposte continuativamente, con l'unica esclusione dei rimborsi spese; dall'altro lato, ammette che il contratto collettivo possa prevedere una diversa disciplina dell'istituto. Vi sono però anche alcuni istituti retributivi per i quali vige, *ex lege*, il principio di omnicomprensività: si tratta, per esempio, dell'indennità sostitutiva del preavviso, che viene corrisposta al lavoratore licenziato non per giusta causa e sempre che il periodo di preavviso non venga lavorato. A tale riguardo, l'art. 2121 c.c. dispone che, nel computo dell'indennità in questione, bisogna comprendere ogni compenso corrisposto al lavoratore in maniera continuativa (sempre con esclusione dei rimborsi spese). Ponendo, però, attenzione al quadro normativo ed alle più recenti riflessioni giurisprudenziali e dottrinali, si constata, da ormai più di un ventennio, la vigenza di un

principio opposto a quello della omnicomprensività. Sul punto si è pronunciata Cass. 19 agosto 2004, n. 16261. Con tale sentenza la giurisprudenza ha definitivamente abbandonato l'orientamento passato perché non si riconosce nel nostro ordinamento la presenza di un principio generale che impone di far sempre riferimento alla retribuzione nel suo complesso. Da tutto quanto detto discende l'inesistenza di un principio di omnicomprensività della retribuzione, la quale comporta che un certo emolumento non possa, in mancanza di una previsione esplicita di legge o di contratto collettivo, essere incluso nella base di calcolo di altri istituti retributivi e che la contrattazione collettiva possa legittimamente escludere determinate voci retributive dalla computabilità ai fini dei vari istituti indiretti, salvo che questi siano regolati da norma imperativa.

Tornando al concetto di retribuzione utile ai fini fiscali, è importante sottolineare la presenza di una discrasia con quello di retribuzione imponibile ai fini previdenziali originata, ovviamente, dalle diverse funzioni alle quali assolvono. Il novellato art. 48 del D.P.R. n. 917 del 1986, ora art. 49 TUIR, stabilisce che ai fini fiscali costituiscono redditi di lavoro dipendente *“tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro”*. Ai fini previdenziali, invece, l'art. 12 della legge n. 153 del 1969 (novellato dall' art. 6 che richiama l'art. 46 del D.P.R. n. 917 del 1986), i redditi di lavoro dipendente sono quelli *“che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri”*. Ne deriva, perciò, che mentre per la retribuzione imponibile ai fini fiscali si considera soltanto ciò che il lavoratore ha effettivamente percepito, per la contribuzione previdenziale la base imponibile non può essere inferiore all'importo delle retribuzioni stabilite dai contratti collettivi. Il reddito di lavoro dipendente così definito viene tassato

secondo il criterio cosiddetto di cassa, ovvero al momento della effettiva percezione dello stesso e la base imponibile è costituita dal reddito lordo.

Quale che sia il risultato e l'utilità pratica delle diverse ricostruzioni del concetto generale di reddito, si rileva che soltanto il dato normativo vincola l'interprete nella determinazione delle fattispecie imponibili. In questo quadro il TUIR ha rinunciato a qualsiasi definizione di reddito imponibile. L'art. 1 del Testo Unico indica così, semplicemente, che il presupposto dell'imposta personale è *“il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6”*.

Sezione II:

Determinazione dei redditi transnazionali di lavoro dipendente.

Capitolo terzo

LA MOBILITA' TRANSNAZIONALE DEI LAVORATORI DIPENDENTI:

PROFILI TRIBUTARI INTERNI.

3.1 Aspetti fiscali del reddito transnazionale.

Quando l'economia era statica e tradizionale, il reddito era per lo più ancorato al territorio e la produzione all'estero da parte di residenti era poco frequente; tutto ciò induceva così gli Stati a tassare solo i redditi prodotti nel proprio territorio, senza considerare se il titolare fosse nazionale o straniero. Cronologicamente quindi l'imposizione basata sul criterio della territorialità ha preceduto quella basata sul criterio di residenza.

Con l'aumento della mobilità internazionale, gli Stati estesero le proprie pretese fiscali tassando anche i redditi prodotti all'estero da parte di soggetti residenti nel proprio territorio.

In assenza di qualsiasi tipo di vincolo si sarebbe infatti trasferita materia imponibile all'estero soprattutto dove i Paesi offrivano un regime fiscale più vantaggioso.

Oggi la tendenza principale non è quella di tornare all'adozione del semplice principio di territorialità, poiché esso potrebbe essere limitato solo a gruppi di Paesi sostanzialmente omogenei dal punti di vista fiscale (come l'UE), ma ad un'adozione di nuovi regimi fiscali interni.

Con il termine sovranità si identifica il potere di ogni singolo Stato di disciplinare tutte le fattispecie che si verificano entro i propri confini. Questa affermazione è tanto vera quanto incompleta, o meglio, fino a qualche decennio fa era completamente

rappresentativa di un contesto caratterizzato dalla totale coincidenza tra i confini territoriali e la sovranità in campo impositivo di uno Stato.

L'inarrestabile crescita della mobilità di capitali e di soggetti, però, ha messo letteralmente in crisi questo tipo di impostazione, comportando la necessità di distinguere tra lo spazio entro il quale la sovranità può essere esercitata e le fattispecie che essa può effettivamente disciplinare. Si parla, nello specifico, di *territorialità* ed *extraterritorialità* della legge tributaria⁶.

La produzione di reddito su base transnazionale risulta essere caratterizzata, perciò, da un sistema impositivo abbastanza complesso dovuto al fatto che ciascuno Stato esercita la propria potestà impositiva in via unilaterale ma non esclusiva. In effetti, la non coincidenza tra Stato della residenza del soggetto percettore del reddito e Stato della fonte, inteso come luogo in cui avviene l'attività produttiva del reddito stesso, provoca non pochi problemi in tema di ripartizione dei poteri di detti Stati in campo impositivo.

L'ipotesi di svolgimento di un'attività generatrice di reddito in uno Stato diverso da quello in cui si risiede fiscalmente è, dunque, un'ipotesi molto ricorrente attualmente ed è oggetto del diritto tributario internazionale. Tale disciplina è costituita, in pratica, da tutte quelle norme di fonte interna che regolamentano fattispecie caratterizzate da elementi di estraneità che generano reddito transnazionale.

A questo punto è possibile configurare il reddito transnazionale come “*il reddito che deriva da una fattispecie che ha elementi di estraneità rispetto ad uno Stato e dunque criteri di collegamento personali o reali rispetto ad un altro Stato (o più altri Stati)*”⁷.

È un reddito che appare come potenzialmente soggetto alla potestà impositiva di più Stati.

⁶ Garbarino C. (2005), *Manuale di tassazione internazionale I edizione*, (IPSOA).

⁷ Garbarino C. (2005), *Manuale di tassazione internazionale I edizione*, (IPSOA), p. 20.

È bene specificare che i criteri di collegamento permettono ad uno Stato di imporre la propria sovranità impositiva su una determinata fattispecie. In particolare si tratta di identificare la presenza di un eventuale legame tra lo Stato e la fattispecie stessa; legame che può essere personale se espresso dal concetto di residenza fiscale o reale se si fa riferimento alla fonte del reddito.

Dunque, il conflitto o la sovrapposizione tra le pretese impositive dello Stato della residenza e dello Stato della fonte può comportare una doppia imposizione in capo a tutti quei soggetti che producono reddito su base internazionale. La duplice tassazione si genera nel momento in cui lo Stato della residenza e lo Stato della fonte esercitano la propria potestà impositiva su uno stesso reddito, ognuno in base alle proprie norme interne. In altre parole, si determina nei confronti dello stesso soggetto e dello stesso reddito l'applicazione delle norme tributarie di due differenti ordinamenti. Vedremo che questo tipo di ostacolo alle attività internazionali viene scongiurato tramite le Convenzioni contro le doppie imposizioni. Il reddito transnazionale di lavoro dipendente, tornando all'oggetto della nostra analisi, sarà potenzialmente soggetto ad uno statuto giuridico composito nel quale si distinguono:

- le norme interne dello Stato della residenza del percettore,
- le norme interne dello Stato della fonte,
- le norme convenzionali contenute in eventuali Trattati tra i due Stati,
- le norme di derivazione comunitaria.

Per quanto attiene l'ordinamento italiano i redditi transnazionali di lavoro dipendente sono caratterizzati da un duplice profilo. Da un lato, infatti, vi sono i redditi prodotti all'estero da soggetti residenti, mentre dall'altro si disciplinano i redditi prodotti in Italia da soggetti non residenti. Si rileva che la differenza tra le due tipologie di soggetti

passivi risiede nel concetto di residenza fiscale che verrà ampiamente analizzato con riferimento sia alle norme formali interne contenute nel TUIR che alle norme convenzionali. L'obiettivo di qualsiasi Stato è quello di attrarre la maggiore quantità di materia imponibile al fine di finanziare le proprie spese, perciò quando si tratta di redditi prodotti su base internazionale è ovvio che gli Stati coinvolti cercano di individuare i criteri di collegamento idonei per esercitare su tali redditi la propria potestà impositiva. In questo senso il sistema impositivo italiano è informato al cosiddetto *world wide principle* o principio di universalità della tassazione o dell'utile mondiale. Tale principio comporta la tassazione dei redditi dei soggetti fiscalmente residenti in Italia ovunque questi siano prodotti, laddove invece i soggetti non residenti sono soggetti ad imposizione solo per redditi prodotti nel territorio dello Stato. Infatti, ai sensi dell'art. 3 comma 1 TUIR, rubricato Base imponibile, si stabilisce che: *“L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato, al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10, nonché delle deduzioni effettivamente spettanti ai sensi degli articoli 11 e 12”*.

In tema di tassazione del reddito transnazionale dei lavoro dipendente il nostro ordinamento prevede, quindi, l'assoggettamento dei residenti a tassazione di tipo personale per i redditi ovunque prodotti, ricostruendone le condizioni economiche complessive. Ai sensi del medesimo art. 3 nei confronti dei non residenti viene, invece, applicato il principio della fonte, in virtù del quale vengono attratti ad imposizione in Italia solo i redditi prodotti nel territorio dello Stato⁸.

⁸ Circolare ministeriale 2 dicembre 1997, n. 304/E.

3.2 La residenza fiscale nel diritto interno.

In base all'art. 3 TUIR i soggetti residenti fiscalmente in Italia vengono tassati per i redditi ovunque prodotti. Ovviamente, tale criterio dev'essere applicato anche a tutti quei lavoratori dipendenti che si trovano nella condizione di svolgere la prestazione lavorativa in un luogo diverso da quello di residenza o di dimora continuativa. In questo paragrafo verranno individuati, in particolare, gli elementi indispensabili ai fini della identificazione del concetto di residenza ai fini fiscali. L'art. 2 del TUIR è quella norma che contiene in sé gli elementi che consentono di individuare i criteri di collegamento in base ai quali un soggetto viene considerato residente. In altre parole, esso enuclea i criteri per la identificazione dei soggetti residenti. Si dispone che *“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”*.

Tale articolo rappresenta la norma formale interna⁹ sulla residenza fiscale concetto sulla base del quale l'ordinamento tributario italiano può attrarre tutti quei redditi prodotti all'estero da lavoratori dipendenti residenti. Questo accade proprio perché la residenza fiscale rappresenta un criterio di collegamento personale, cioè il legame tra il territorio italiano e l'autore del reddito ed in base al quale l'Italia si configura come Stato della residenza.

Per poter definire un soggetto residente è necessario riscontrare, attraverso un'analisi dettagliata della norma citata, la presenza di due condizioni. La prima è una condizione

⁹ Le norme formali interne recano criteri di collegamento personali o reali, indicano lo Stato le cui norme devono essere applicate, Garbarino C. (2005), *Manuale di tassazione internazionale I edizione* (IPSOA).

temporale o un requisito cronologico, si parla infatti di “*maggior parte del periodo d’imposta*”. Questo sta a significare che per almeno 183 giorni nell’arco dell’anno solare e anche in via non continuativa una delle condizioni oggettive riportate nell’articolo deve caratterizzare la posizione del soggetto in esame. La seconda delle condizioni contenute nell’art. 2 TUIR è, quindi, oggettiva ed in particolare rappresentano criteri di collegamento personale, alternativi tra di loro:

- ✓ la residenza anagrafica, cioè l’iscrizione presso i registri della popolazione residente tenuti dai Comuni;
- ✓ il domicilio civilistico della persona, inteso dunque ai sensi dell’art. 43 c.c. come “*il luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e dei suoi interessi*”;
- ✓ la residenza civilistica, cioè “*il luogo in cui la persona ha la dimora abituale*” (art. 43 comma 2 c.c.).

La sentenza n. 02936 della Cassazione civile del 1980 ha stabilito che “*la residenza è determinata dall’abituale volontaria dimora di una persona in un dato luogo, sicché concorrono a instaurare tale relazione, giuridicamente rilevante, sia il fatto oggettivo della stabile permanenza in quel luogo, sia l’elemento soggettivo della volontà di rimanervi, la quale, estrinsecandosi in fatti univoci evidenzianti questa intenzione, è compenetrata normalmente nel primo elemento, mentre assume particolare rilievo in caso di trasferimento della residenza*”. Riguardo il domicilio, invece, evidenzia che esso “*individua il luogo in cui la persona ha stabilito il centro principale dei propri affari e interessi, sicché riguarda la generalità dei rapporti del soggetto – non solo economici, ma anche morali, sociali e familiari – e va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo*

luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona”.

Inoltre, la residenza anagrafica non coincide necessariamente con quella che una persona ha in un determinato luogo. Pertanto il cittadino italiano che trasferisce la propria dimora abituale all'estero, può rimanere iscritto all'anagrafe rientrando, agli effetti dell'IRPEF, nella categoria dei residenti.

Ulteriore precisazione di tipo concettuale: residenza anagrafica e residenza ai sensi dell'art. 43 sono, in ogni caso, criteri di identificazione aventi rilevanza oggettiva, a differenza del domicilio che richiede l'individuazione e la valutazione comparativa dei centri d'interesse relativi alla persona per determinarne il principale.

Un soggetto qualificato come lavoratore dipendente e, allo stesso tempo, come residente sarà soggetto passivo relativamente alle imposte sul reddito delle persone fisiche anche per i redditi che produce al di fuori del territorio italiano.

La lettura *a contrariis* dei criteri stabiliti dall'art. 2 comma 2 TUIR consente di delineare la figura del soggetto non residente che viene tassato in Italia solo per i redditi ivi prodotti.

Ricapitolando, è considerato residente il soggetto iscritto all'anagrafe italiana per la maggior parte dell'anno. Per maggior parte dell'anno si intende un periodo di almeno 183 giorni in un anno, anche se non continuativo (184 per anni bisestili). È altresì considerato residente quel soggetto che ha per la maggior parte dell'anno in Italia il domicilio o la residenza, anche se non iscritto all'anagrafe. Va precisato che nel computo dei 183 giorni, per i lavoratori dipendenti, vanno considerate le frazioni di giorno, giorni festivi e non lavorativi in cui è stata svolta l'attività lavorativa, giorno di

arrivo e partenza e i giorni di malattia¹⁰. Per quanto riguarda i soggetti non residenti, il reddito prodotto in Italia non comporta l'esclusione dall'assoggettamento ad imposta.

Sintetizzando ciò che è stato detto finora, l'ordinamento guarda, in primo luogo al collegamento soggettivo, tassando dunque i redditi ovunque prodotti dai residenti (principio dell'utile mondiale), se il collegamento soggettivo viene a mancare, poiché il soggetto è residente all'estero, allora si ripiega sul collegamento oggettivo, cioè il luogo di produzione del reddito (principio della fonte).

I riscontri normativi, in riferimento a quanto detto, sono i seguenti:

- la tassazione dei soggetti residenti in Italia, anche per i redditi prodotti all'estero, è stabilita dall'art. 3 del TUIR;
- la tassazione dei soggetti non residenti solo per i redditi prodotti nel territorio italiano avviene in base a diversi criteri in base alla tipologie di reddito.

La scelta di abbandonare il concetto di cittadinanza è coerente con l'art. 53 della Costituzione che sancisce che *“tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”*; la generalità dell'espressione è letta in relazione all'esigenza di includere nella sfera impositiva tutti i soggetti che hanno un legame con il territorio italiano o perché vi dimorano o perché vi producono dei redditi. Nella normativa italiana la cittadinanza trova scarse applicazioni, poiché la residenza dà un collegamento più stabile fra il soggetto e il territorio; non va infatti dimenticato che gli obblighi tributari, servono per concorrere alle spese pubbliche ed è quindi logico che vengano addossati ai soggetti che risiedono e dimorano stabilmente in un determinato territorio, avvalendosi dei servizi pubblici lì erogati. Una sede fissa d'affari (ricongiungibile al reddito d'impresa) o un immobile (ricongiungibile al reddito fondiario)

¹⁰ Circolare ministeriale 17 agosto 1996, n. 201/E.

richiedono l'attivazione di servizi pubblici, di cui i soggetti beneficiano ed è quindi questa una delle giustificazioni per assoggettarli a tassazione. Altre volte però il legame con il territorio è molto più labile e il legislatore vi deroga, rinunciando ad esercitare il proprio potere impositivo.

In futuro, viste le nuove tecnologie di comunicazione, si estenderà il prelievo anche a fattispecie prive di un collegamento con il territorio tradizionalmente usato.

Tra l'altro, il trasferimento all'estero di un soggetto che, però, mantiene l'abitazione in Italia, e quindi l'assenza più o meno lunga dall'Italia, non porta automaticamente alla perdita della soggettività all'imposta in Italia (circolare ministeriale 304/E/1997).

I cittadini italiani che hanno spostato la propria residenza all'estero devono iscriversi all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), cancellandosi dall'anagrafe italiana (Legge 470/1988, D.P.R. 323/1989). Fintanto che non sia stata effettuata la cancellazione dall'anagrafe italiana, il soggetto è considerato residente anche se ha acquisito nel frattempo la cittadinanza estera. Per i cittadini italiani che si recano all'estero per un periodo inferiore ai 12 mesi o che svolgono all'estero attività stagionali, l'obbligo di cancellazione non sussiste. Una delle problematiche relative all'ambito di accertamento della residenza fiscale di un soggetto, ai fini dell'attrazione di materia imponibile, riguarda il trasferimento fittizio della stessa, che spesso avviene verso Paesi caratterizzati da un regime fiscale privilegiato. Al fine di evitare questo tipo di comportamento chiaramente di carattere elusivo è stato introdotto il comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR nel quale si stabilisce che *“si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale”*. Questo per

contrastare il fenomeno del trasferimento fittizio all'estero e per sollevare l'Amministrazione finanziaria dall'onere di provare che il soggetto risiede o ha domicilio in Italia.

Il riferimento normativo ai soli "cittadini italiani" fa sì che la presunzione non operi per i soggetti residenti in Italia, ma operi per quei soggetti privi della cittadinanza italiana che emigrano in uno dei paradisi fiscali e ciò vale anche in caso di triangolazioni o trasferimenti orizzontali.

La presunzione relativa di residenza in Italia indotta con il comma 2-bis non è stata accompagnata, come era opportuno fare, da una disciplina che assicurasse un contraddittorio anticipato fra Amministrazione e contribuente, per consentire a quest'ultimo di dimostrare la propria effettiva residenza nel territorio a regime fiscale privilegiato, prima di vedersi notificare un avviso di accertamento per omessa dichiarazione dei redditi prodotti all'estero.

Inoltre, il suddetto comma, non indica gli elementi che il contribuente dovrebbe fornire per vincere la presunzione di residenza in Italia. Il cittadino emigrato dovrà dimostrare di non avere più in Italia né la dimora abituale, né il domicilio e offrire una valutazione d'insieme dei molteplici rapporti tenuti dal soggetto stesso all'estero e in Italia.

Tutto ciò per dimostrare la perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e la parallela controprova di una reale e duratura localizzazione nel Paese fiscalmente privilegiato, indipendentemente dall'assolvimento in quel Paese degli obblighi fiscali. Infine, non è richiesta la presenza del soggetto nel territorio dello Stato estero per la maggior parte del periodo di imposta pari a 183 giorni.

Costituisce obiettivo primario per l'Amministrazione finanziaria monitorare costantemente tali fenomeni e porre in essere ogni azione utile per controllarli

contrastarli, con l'intento di perseguire in concreto il concorso di tutti i cittadini alle spese pubbliche e di reprimere situazioni di evasione. A tale fine nella circolare ministeriale n. 304 del 1997 si sottolinea che *“è necessario dare impulso ad attività di tipo investigativo e di intelligence che consentano di individuare i casi in cui il trasferimento della residenza anagrafica rappresenta un facile espediente posto in essere da cittadini italiani”* con il solo scopo di acquisire un beneficio indebito andando a sottrarre all'imposizione progressiva in Italia i complessivi redditi ovunque prodotti.

Nell'ordinamento tributario italiano, dunque, vengono tassati sia i lavoratori dipendenti residenti anche per i redditi prodotti all'estero che i lavoratori dipendenti non residenti solo per i redditi prodotti in Italia. Torniamo a sottolineare che l'elemento discriminante tra le due categorie di contribuenti è rappresentato proprio dal concetto di residenza fiscale. La norma formale interna che ci consente di individuare quali redditi considerare come prodotti nel territorio dello Stato italiano è l'art. 23 TUIR.

Tale norma, cosiddetta localizzatrice¹¹, al punto c) dispone che si considerano prodotti in Italia *“i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50”*. Inoltre al comma 2 si riscontra che *“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:*

a) le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c), d), e) e f) del comma 1 dell'articolo 17;

b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c-bis), f), h), h-bis), i) e l) del comma 1 dell'articolo 50”.

¹¹ Garbarino C. (2005), *Manuale di tassazione internazionale I edizione*, (IPSOA).

Le norme oggetto di rinvio da parte dell'art. 23 TUIR disciplinano concretamente, come vedremo, le fattispecie in esame.

Riformulando l'art. 23 TUIR nei confronti dei residenti, esso dispone che ai fini dell'applicazione dell'imposta si considerano prodotti fuori dal territorio dello Stato i redditi di lavoro dipendente *non* prestato in Italia, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50. Si ritengono prodotti all'estero anche quei redditi *non* corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti:

- a) le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c), d), e) e f) del comma 1 dell'articolo 17;
- b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c-bis), f), h), h-bis), i) e l) del comma 1 dell'articolo 50.

Con riferimento all'ordinamento tributario italiano, i redditi transnazionali di lavoro dipendente risultano distinguibili, sulla base di quanto sopraesposto, in:

1. Redditi prodotti all'estero da lavoratori dipendenti residenti. Essi vengono tassati, in virtù del world wide principle, nello Stato della residenza.
2. Redditi prodotti in Italia da lavoratori dipendenti non residenti. In questo caso l'applicazione dell'art. 23 TUIR ne comporta la tassazione nello Stato della fonte, dunque in Italia.

Così, ad esempio, se un soggetto residente all'estero effettui nel territorio dello Stato italiano una prestazione nell'ambito di un rapporto di lavoro alle dipendenze di un datore di lavoro residente in Italia, tale prestazione sarà tassabile in Italia, ai sensi dell'art. 23 del DPR 1986, n. 917 se possa considerarsi produttiva di reddito di lavoro

dipendente prestato nel territorio dello Stato. Non è sufficiente, dunque, che la prestazione sia resa sul territorio italiano nell'ambito di un rapporto di lavoro dipendente, ma è necessario che detto lavoro sia caratterizzato da continuità di collegamento con il territorio, anche in relazione agli obiettivi che il datore di lavoro intenda realizzare. Non può ritenersi, dunque, che una semplice trasferta od un breve soggiorno nel territorio italiano da parte del dipendente di una impresa straniera possa dar luogo a tassazione del reddito di lavoro dipendente in capo allo stesso, mentre a diversa conclusione deve giungersi nel caso di soggiorno prolungato destinato, ad esempio, allo svolgimento di qualificate attività sul territorio dello Stato.

In conclusione, non essendo la prestazione di lavoro dipendente resa all'estero necessariamente connessa alla presenza di una base fissa o di una organizzazione, la rilevanza della prestazione stessa ai fini dell'assoggettamento a tassazione è costituita dalla continuità o comunque dalla realizzazione di un risultato obiettivamente ed autonomamente riscontrabile a favore del datore di lavoro.

3.3 Il lavoro dipendente prestato all'estero.

L'unità produttiva nella quale il dipendente è tenuto a svolgere le proprie prestazioni dev'essere definita contrattualmente e necessariamente comunicata per iscritto al lavoratore entro trenta giorni dall'assunzione¹². Al fine di soddisfare le mutevoli esigenze produttive dell'impresa, però, resta salva la possibilità che al prestatore di lavoro sia richiesto di spostarsi in luoghi diversi da quello di esecuzione della prestazione lavorativa o da quello consensualmente definito al momento dell'assunzione.

¹² D.lgs. 26 maggio 1997, n. 152.

La prestazione di lavoro dipendente all'estero può configurarsi secondo modalità tali da comportare il trasferimento della residenza, ma in tali circostanze il soggetto non più residente non sarà tassabile in Italia. Al contrario, nei casi in cui, pur essendo il luogo dell'adempimento della obbligazione lavorativa al di fuori dei confini territoriali, non avviene il trasferimento della residenza fiscale, l'Italia potrà esercitare la propria potestà impositiva sui redditi di fonte estera in virtù del già accennato principio della *world wide taxation*.

Qui di seguito verranno considerate solamente le ipotesi appartenenti alla seconda categoria, poiché nel primo caso si potranno assoggettare a tassazione solo quei redditi aventi fonte in Italia.

3.3.1 Quadro normativo vigente.

Nell'ordinamento tributario interno la disciplina generale dei redditi di lavoro dipendente è contenuta al Capo IV, articoli da 49 a 52 del TUIR.

In particolare, l'articolo 49 TUIR definisce redditi di lavoro dipendente quelli derivanti da *“rapporti aventi ad 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 della legislazione sul lavoro. 2. Costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente: a) le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati; b) le somme di cui all'art. 429, ultimo comma, del codice di procedura civile”*. Costituisce, pertanto, reddito di lavoro dipendente a fini fiscali quella ricchezza che trova causa nel rapporto definito dall'articolo 49 del TUIR il quale, dunque, contiene la nozione interna della fattispecie in esame.

L'articolo 50 del TUIR elenca in modo analitico i redditi fiscalmente assimilati a quelli di lavoro dipendente:

“a) i compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca;

b) le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato;

c) le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante;

c-bis) le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui

all'articolo 53, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente;

d) le remunerazioni dei sacerdoti, di cui agli articoli 24, 33, lettera a), e 34 della legge 20 maggio 1985, n. 222, nonché le congrue e i supplementi di congrua di cui all'articolo 33, primo comma, della legge 26 luglio 1974, n. 343;

e) i compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale, del personale di cui all'articolo 102 del decreto del Presidente della Repubblica 11 luglio 1980, n. 382 e del personale di cui all'articolo 6, comma 5, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni, nei limiti e alle condizioni di cui all'articolo 1, comma 7, della legge 23 dicembre 1996, n. 662;

f) le indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni, sempreché le prestazioni non siano rese da soggetti che esercitano un'arte o professione di cui all'articolo 53, comma 1, e non siano state effettuate nell'esercizio di impresa commerciale, nonché i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, ai giudici di pace e agli esperti del tribunale di sorveglianza, ad esclusione di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato;

g) le indennità di cui all'articolo 1 della legge 31 ottobre 1965, n. 1261, e all'articolo 1 della legge 13 agosto 1979, n. 384, percepite dai membri del Parlamento nazionale e del Parlamento europeo e le indennità, comunque denominate, percepite per le cariche elettive e per le funzioni di cui agli articoli 114 e 135 della Costituzione e alla legge 27 dicembre 1985, n. 816, nonché i conseguenti assegni vitalizi percepiti in dipendenza

dalla cessazione delle suddette cariche elettive e funzioni e l'assegno del Presidente della Repubblica;

h) le rendite vitalizie e le rendite a tempo determinato, costituite a titolo oneroso, diverse da quelle aventi funzione previdenziale. Le rendite aventi funzione previdenziale sono quelle derivanti da contratti di assicurazione sulla vita stipulati con imprese autorizzate dall'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private (ISVAP) ad operare nel territorio dello Stato, o quivi operanti in regime di stabilimento o di prestazioni di servizi, che non consentano il riscatto della rendita successivamente all'inizio dell'erogazione;

h-bis) le prestazioni pensionistiche di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, comunque erogate;

i) gli altri assegni periodici, comunque denominati, alla cui produzione non concorrono attualmente né capitale né lavoro, compresi quelli indicati alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 10 tra gli oneri deducibili ed esclusi quelli indicati alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 44;

l) i compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative.

2. I redditi di cui alla lettera a) del comma 1 sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente a condizione che la cooperativa sia iscritta nel registro prefettizio o nello schedario generale della cooperazione, che nel suo statuto siano inderogabilmente indicati i principi della mutualità stabiliti dalla legge e che tali principi siano effettivamente osservati.

3. Per i redditi indicati alle lettere e), f), g), h) e i) del comma 1 l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente non comporta le detrazioni previste dall'articolo 14”.

In linea di principio, la determinazione dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero segue le medesime regole dettate dagli artt. 51 e 52 del TUIR che dettano i criteri di determinazione rispettivamente dei redditi di lavoro dipendente e di quelli assimilati a questi ultimi. Di conseguenza tali redditi sono costituiti *“da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono”* (art. 51 comma 1 TUIR).

Una disciplina del tutto particolare è riservata alla fattispecie del lavoro dipendente prestato all'estero, contenuta all'articolo 51, commi 5, 8 e 8-bis, mentre il trattamento fiscale relativo ai redditi di lavoro dipendente prestato in Italia da non residenti è contenuto all'articolo 23 del TUIR.

In riferimento alla problematica del lavoro dipendente prestato all'estero, manca attualmente nel nostro ordinamento una definizione univoca che permetta di seguire un'omogeneità interpretativa riguardo le disposizioni contrattuali, fiscali, previdenziali, amministrative da applicare da parte del sostituto d'imposta.

Il comma 8-bis dell'art. 51 del TUIR è il riferimento normativo più significativo in materia. Tale articolo stabilisce 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”* (cioè in una misura determinata forfetariamente) *“definite annualmente con il decreto del Ministro del*

lavoro e della previdenza sociale di cui all'art. 4, comma 1, del D.L. 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 ottobre 1987, n. 398". Si stabilisce, quindi, una modalità di tassazione forfetaria.

In dettaglio le condizioni necessarie per rientrare nella fattispecie dell'art. 51, comma 8-bis, sono:

a) permanenza in Italia della residenza fiscale del lavoratore dipendente;

b) contratto specifico per l'estero, sulla base del quale verificare:

- esclusività

- continuità della prestazione di lavoro all'estero;

- durata del soggiorno del lavoratore all'estero per almeno 184 giorni (si puntualizza che la durata del soggiorno non fa riferimento ai dodici mesi costituenti l'ordinario periodo d'imposta, bensì ad un segmento temporale che può porsi anche a cavallo di due distinti periodi d'imposta).

Se il lavoratore è fiscalmente residente in Italia e viene inviato all'estero, ma non sono soddisfatte contemporaneamente tutte le condizioni previste dal comma 8-bis dell'art. 51 del TUIR, allora il reddito, prodotto fuori dai confini nazionali, verrà tassato con le modalità ordinarie sulla base delle retribuzioni effettive.

Oltre alla stipulazione di uno specifico contratto che preveda l'esecuzione della prestazione in via esclusiva all'estero, nella circolare ministeriale n. 207/E del 16 novembre 2000, l'Agenzia delle Entrate ritiene necessario che il dipendente interessato venga collocato in un speciale ruolo estero. Anche precedentemente, l'Amministrazione finanziaria aveva ritenuto necessaria l'istituzione del ruolo estero a riguardo; tuttavia, tanto la dottrina quanto la giurisprudenza avevano però respinto l'assunto secondo il quale la fruizione del regime agevolativo in oggetto, fosse subordinato all'istituzione di

un apposito ruolo estero. In particolare la Commissione tributaria centrale, sez. VIII, n. 3558 del 18 aprile 1988, aveva chiarito che il ruolo estero non era un libro fiscale obbligatorio, ma costituiva semplicemente una formalità resa operativa da una circolare ministeriale.

Non rientrano nella fattispecie agevolativa del comma 8-bis dell'art. 51 del TUIR le seguenti principali casistiche:

- *soggetti fiscalmente non residenti in Italia*: poiché si tratta di prestazioni lavorative effettuate in uno Stato estero, il reddito da lavoro dipendente non assume rilevanza in Italia per carenza dei presupposti di tassazione, in quanto un soggetto non residente, a norma dell'art. 3, comma 1, del TUIR, nel nostro Paese è tassabile solo per i redditi che, ai sensi dell'art. 23 del TUIR, si considerano prodotti nel territorio italiano;

- *dislocazioni estere a titolo di trasferta*: in questa ipotesi vi è uno spostamento temporaneo del lavoratore in un luogo diverso da quella in cui normalmente svolge la propria prestazione lavorativa e trova applicazione la disciplina fiscale dettata per le trasferte e i correlati rimborsi spese regolata dal comma 5 dell'art. 51 del TUIR; in generale il dipendente verrà tassato in Italia sulla base del reddito effettivo calcolato in base alle previsioni dell'art. 51 TUIR;

- *dislocazioni in Paesi esteri nei quali le Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni prevedano la tassazione solo nel Paese estero*: in questa ipotesi è importante controllare che cosa è previsto nella Convenzione fiscale bilaterale stipulata dall'Italia con il Paese estero di dislocazione del lavoratore. Il dipendente potrebbe non essere tassato in Italia in quanto la Convenzione fiscale bilaterale potrebbe prevedere che vi debba essere tassazione esclusivamente nel Paese estero di produzione del

reddito. La situazione più comune è solitamente quella in cui vi è tassazione in entrambi i Paesi, quello della fonte del reddito e quello di residenza del soggetto dipendente;

- *redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente*: il regime agevolativo non è applicabile ai collaboratori coordinati continuativi per il lavoro prestato all'estero.

Sino al 1° gennaio 2001, la lettera c), comma 3, dell'articolo 3 del DPR 917/86 prevedeva la totale esclusione dalla base imponibile dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto lavorativo. Tale norma è stata abrogata ad opera del D.lgs. 2 settembre 1997, n. 314, emanato in attuazione della delega per il riordino della tassazione dei redditi di lavoro dipendente contenuta nella legge 662/96. Successivamente, l'articolo 36 della legge 342/2000 ha inserito il comma 8-bis all'articolo 48 del TUIR (oggi articolo 51), che ha introdotto un sistema di tassazione su base convenzionale, ossia forfetaria.

La maggior parte degli ordinamenti tributari prevede, in applicazione del *worldwide taxation principle*, che i cittadini siano assoggettati a imposta per i redditi ovunque prodotti, mentre, per quanto riguarda i non residenti, è prevista la tassazione dei soli redditi conseguiti nello Stato secondo il principio del *source based taxation*. La contemporanea applicazione di tali principi determina, a livello internazionale, fenomeni di duplicazione di imposta, contro i quali sono possibili vari rimedi quali l'esclusione dalla base imponibile dei redditi prodotti all'estero o il riconoscimento di un credito di imposta a fronte delle imposte pagate all'estero. Nell'ordinamento interno, il totale esonero da imposizione dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero aveva scongiurato qualsiasi rischio di duplicazione di imposta consentendo tuttavia ambiti di totale esclusione qualora lo Stato della fonte non provvedesse ad assoggettare a prelievo

il reddito ivi prodotto. La disciplina vigente, modificando radicalmente prospettiva, ha ricondotto a imposizione all'interno dello Stato i redditi in argomento.

Il D.lgs. 10 settembre 2003, n. 276, in attuazione della delega contenuta nella legge 14 febbraio 2003, n. 30, ha apportato profonde modifiche alla disciplina del mercato del lavoro, introducendo una pluralità di modelli contrattuali che, in ambito tributario, impongono un'analisi volta alla individuazione della categoria reddituale cui ricondurre le manifestazioni economiche sottostanti. Le varie forme di lavoro intermittente, lavoro a progetto, lavoro occasionale e lavoro ripartito trovano ospitalità all'interno delle categorie proprie del lavoro dipendente e assimilato di cui agli articoli 49, 50 e 51 del TUIR, ma in taluni casi anche all'interno della categoria del lavoro autonomo, disciplinata dall'articolo 53 TUIR. Al fine di individuare il trattamento riservato alle prestazioni rese al di fuori del territorio nazionale, andranno verificate le condizioni imposte dalle disposizioni tributarie in materia. I primi anni di applicazione della nuova disciplina impositiva dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero sono stati costellati da numerosi dubbi e difficoltà e, in taluni casi, da errori, come sempre accade nei casi in cui un sistema impositivo già consolidato venga radicalmente riformulato e nonostante gli interventi normativi abbiano introdotto la riforma gradualmente. Notevoli difficoltà sono sorte dal coordinamento delle disposizioni interne con sistemi impositivi vigenti in altri Stati e con le Convenzioni contro le doppie imposizioni, difficoltà peraltro amplificate nel caso di datori di lavoro residenti all'estero. Spesso si è assistito alla mancata effettuazione di ritenute d'acconto oppure all'utilizzo improprio del credito di imposta anche laddove le imposte sono state erroneamente prelevate nello Stato estero, ma ivi non dovute in base alle disposizioni interne e convenzionali.

Il trattamento fiscale dei redditi conseguiti da lavoratori dipendenti dislocati all'estero risente di alcuni margini di incertezza dovuti principalmente al fatto che, pur in presenza di norme che fanno espresso riferimento a redditi di lavoro dipendente all'estero, nell'ordinamento positivo è ancora assente una definizione generale di tale fattispecie. Pertanto, al fine di individuare la disciplina riferibile ai singoli casi di distacco, trasferta, trasferimento, comando, assegnazione di personale all'estero, eccetera, è necessario fare ricorso, oltre che alle disposizioni normative, anche alle elaborazioni dottrinali e giurisprudenziali e, non ultimo, alle disposizioni di prassi. In estrema sintesi, si può affermare che il regime fiscale applicabile ai lavoratori dipendenti dislocati all'estero varia a seconda dello Stato di residenza del lavoratore, del periodo di permanenza all'estero e delle modalità di invio. Per i residenti in Italia, che prestano la propria attività lavorativa all'estero, sono previste tre diverse forme di tassazione che si distinguono fondamentalmente per i differenti criteri di determinazione della base imponibile. Quest'ultima può infatti corrispondere ai compensi effettivamente percepiti, come disposto all'articolo 51, commi da 1 a 8, oppure può essere determinata, per i redditi conseguiti a partire dall'anno di imposta 2001, sulla base della retribuzione convenzionale, come disposto dall'articolo 51, comma 8-bis, oppure, a partire dall'anno d'imposta 2003, nel caso di lavoratori transfrontalieri, il reddito imponibile corrisponde alla somma eccedente gli 8 mila euro, come previsto dall'articolo 2, comma 11, della legge 289/2002.

Il comma 8-bis dell'articolo 51, riportandone nuovamente il testo ai fini di una maggiore comprensibilità, dispone 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 decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale [..]". A ben vedere, almeno per quanto riguarda i presupposti di applicazione dell'esclusività e della continuità, la norma trova corrispondenza con quanto previsto dall'abrogato articolo 3, comma 3, lettera c), del Testo unico. E' pertanto possibile estendere alle odierne disposizioni i principi antecedentemente affermatasi in ambito giurisprudenziale e di prassi. Il presupposto della continuità impone che l'attività lavorativa sia svolta nello Stato estero per un determinato periodo di tempo ma senza considerevoli interruzioni. Al riguardo appare significativa la decisione della Commissione tributaria centrale 18 aprile 1988, n. 3558, la quale precisa che *"occorre verificare non già se l'obbligo di recarsi all'estero discenda da accordi precedenti o stipulati al momento dell'invio, ma se tali pattuizioni precedenti o contemporanee prevedano l'espletamento di attività lavorative un po' in Italia e un po' all'estero o esclusivamente all'estero per un periodo di tempo congruo e determinato"*. Con la risoluzione n. 12/1197 del 30 luglio 1990 è stato ritenuto sussistere il requisito della continuità nel caso di lavoratori dipendenti operanti su navi italiane in acque territoriali estere per periodi di circa 5 mesi senza interruzioni. Ulteriore condizione per l'applicabilità della disciplina convenzionale è che l'attività lavorativa sia svolta all'estero come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro. L'esecuzione della prestazione lavorativa dev'essere integralmente svolta all'estero sostanziandosi in un *"vincolo di incardinamento occupazionale"*, come precisa la Commissione tributaria centrale (decisione 5 maggio 1990, n. 3405). Tale circostanza deve emergere da specifici accordi contrattuali. La risoluzione 17 luglio 1980, n. 1171, ha precisato che, nel caso di contratto lavorativo preesistente alla dislocazione in uno

Stato estero, debbano essere assunti accordi integrativi espliciti che prevedano le necessarie variazioni normative e tributarie del rapporto di lavoro.

Oltre ai requisiti della esclusività e della continuità del rapporto lavorativo è stato altresì introdotto, al comma 8-bis dell'articolo 51, un requisito temporale per il quale il reddito imponibile è determinato sulla base della retribuzione convenzionale qualora il lavoratore soggiorni all'estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi. La circolare n. 207/E del 16 novembre 2000 ha precisato che nel computo dei giorni rilevano anche i periodi di ferie, le festività, i riposi settimanali indipendentemente dal luogo ove siano trascorsi e che l'intervallo di 12 mesi non necessariamente deve coincidere con l'anno ma può essere collocato anche a cavallo di due anni solari. La medesima circolare ha precisato, inoltre, che il periodo non deve necessariamente essere continuativo essendo sufficiente a tal fine che il lavoratore presti la propria opera all'estero per un numero di giorni superiore a 183 nell'arco dei 12 mesi, purché sia rispettata l'ulteriore condizione della continuità. Si deve pertanto ritenere non applicabile il regime convenzionale nel caso in cui la prestazione lavorativa sia svolta non solamente all'estero ma anche in Italia (ad esempio, una settimana in Italia e tre all'estero durante ciascun mese). Qualora, invece, nell'arco dei 12 mesi il lavoratore dipendente abbia prestato la propria attività in via continuativa in più di uno Stato estero e per un numero di giorni superiore a 183, il presupposto di applicabilità del comma 8-bis dell'articolo 51 si deve ritenere realizzato. Una conferma è rintracciabile nella circolare n. 9/E del 26 gennaio 2001, che contiene la risposta a un quesito sollevato da un dipendente che ha prestato attività lavorativa sia in Francia che nel Regno Unito.

Al verificarsi delle condizioni previste dal comma 8-bis dell'articolo 51 TUIR, la base imponibile relativa ai redditi di lavoro dipendente svolto all'estero non è costituita dalla

retribuzione effettivamente percepita, ma dalla retribuzione convenzionale prevista con decreto interministeriale ai sensi del decreto legge 317/87, convertito dalla legge 398/87. Con detto decreto sono stabilite annualmente le retribuzioni di riferimento a fini previdenziali per gli Stati con i quali non sono in vigore accordi di sicurezza sociale. Le retribuzioni convenzionali dovrebbero in tal modo consentire di raggugliare le retribuzioni effettivamente percepite negli Stati esteri, condizionate dal costo della vita di ciascuno Stato, con i livelli retributivi interni, garantendo una maggiore equità del prelievo fiscale¹³. Per l'anno 2007 le retribuzioni convenzionali sono state definite dal Decreto del Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale del 19 gennaio 2007. All'art. 1 decreta: *“A decorrere dal periodo di paga in corso dal 1° gennaio 2007 e fino a tutto il periodo di paga in corso al 31 dicembre 2007, le retribuzioni convenzionali da prendere a base per il calcolo dei contributi dovuti per le assicurazioni obbligatorie dei lavoratori italiani operanti all'estero ai sensi del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398, nonché per il calcolo delle imposte sul reddito da lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 51, comma 8-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono stabilite nella misura risultante, per ciascun settore, dalle unite tabelle, che costituiscono parte integrante del presente decreto”*. All'art. 2 si stabilisce che per quelle categorie di lavoratori per le quali sono previste delle fasce di retribuzione, *“la retribuzione convenzionale imponibile e' determinata sulla base del raffronto con la fascia di retribuzione nazionale corrispondente, di cui alle tabelle citate all'art. 1”*. Si riporta di seguito, la tabella delle retribuzioni convenzionali stabilite per l'anno 2007, presente in allegato al decreto di cui sopra.

¹³ Crovato F. (2001), *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova.

INDUSTRIA

Dirigenti				Quadri			
Fascia	Da	A	Retribuzione convenzionale	Fascia	Da	A	Retribuzione convenzionale
I	fino a	4.999,51	4.999,51	I	fino a	3.362,22	3.362,22
II	4.999,52	6.557,12	6.557,12	II	3.362,23	3.882,53	3.882,53
III	6.557,13	7.518,08	7.518,08	III	3.882,54	4.402,83	4.402,83
IV	7.518,09	8.114,75	8.114,75	IV	4.402,84	4.999,51	4.999,51
V	8.114,76	8.479,03	8.479,03	V	4.999,52	5.596,16	5.596,16
VI	8.479,04	8.711,41	8.711,41	VI	5.596,17	in poi	6.557,14
VII	8.711,42	9.439,99	9.439,99				
VIII	9.440,00	in poi	13.283,78				
Operai				Impiegati			
Fascia	Da	A	Retribuzione convenzionale	Fascia	Da	A	Retribuzione convenzionale
I	fino a	1.630,19	1.630,19	I	fino a	1.917,29	1.917,29
II	1.630,20	1.701,97	1.701,97	II	1.917,30	2.278,52	2.278,52
III	1.701,98	1.773,75	1.773,75	III	2.278,53	2.639,76	2.639,76
IV	1.773,76	in poi	1.917,29	IV	2.639,77	3.139,05	3.139,05
				V	3.139,06	in poi	3.362,22

INDUSTRIA EDILE

Dirigenti				Quadri			
Retribuzione Nazionale		Fascia	Retribuzione convenzionale	Retribuzione Nazionale		Fascia	Retribuzione convenzionale
Da	A			Da	A		
fino a	4.999,51	I	4.999,51	fino a	3.362,22	I	3.362,22
4.999,52	5.919,99	II	5.919,99	3.362,23	3.602,25	II	3.602,25
5.920,00	6.840,47	III	6.840,47	3.602,26	3.842,27	III	3.842,27
6.840,48	7.760,95	IV	7.760,95	3.842,28	4.122,56	IV	4.122,56
7.760,96	8.681,43	V	8.681,43	4.122,57	in poi	V	4.402,84
8.681,44	9.601,91	VI	9.601,91				
9.601,92	10.522,39	VII	10.522,39				
10.522,40	11.442,87	VIII	11.442,87				
11.442,88	12.363,35	IX	12.363,35				
12.363,36	in poi	X	13.283,78				

Impiegati		Operai	
Impiegati d'ordine	1.917,29	Operai	1.630,20
Impiegati di concetto	2.207,34	Operai specializzati	1.792,48
Impiegati direttivi VI° livello	2.731,80	Operai 4° livello	1.917,29
Impiegati direttivi VII° livello	3.139,05		

AUTOTRASPORTO E SPEDIZIONE MERCI

Dirigenti				Quadri			
Fascia	Da	A	Retribuzione convenzionale	Fascia	Da	A	Retribuzione convenzionale
I	fino a	4.999,51	4.999,51	I	fino a	3.362,22	3.362,22
II	4.999,52	6.557,12	6.557,12	II	3.362,23	3.882,53	3.882,53
III	6.557,13	7.518,08	7.518,08	III	3.882,54	4.402,83	4.402,83
IV	7.518,09	8.114,75	8.114,75	IV	4.402,84	4.999,51	4.999,51
V	8.114,76	8.479,03	8.479,03	V	4.999,52	5.596,16	5.596,16
VI	8.479,04	8.711,41	8.711,41	VI	5.596,17	in poi	6.557,12
VII	8.711,42	9.439,98	9.439,98				
VIII	9.440,00	in poi	13.283,78				
Operai				Impiegati			
Fascia	Da	A	Retribuzione convenzionale	Fascia	Da	A	Retribuzione convenzionale
I	fino a	1.630,19	1.630,19	I	fino a	1.917,29	1.917,29
II	1.630,20	1.701,97	1.701,97	II	1.917,30	2.278,52	2.278,52
III	1.701,98	1.773,75	1.773,75	III	2.278,53	2.639,76	2.639,76
IV	1.773,76	in poi	1.917,29	IV	2.639,77	3.139,05	3.139,05
				V	3.139,06	in poi	3.362,22

CREDITO

Dirigenti				Quadri	
Fascia	Da	A	Retribuzione convenzionale	Fascia	Retribuzione convenzionale
I	fino a	5.001,49	5.001,49	I	2.721,45
II	5.001,50	5.461,79	5.461,79	II	2.894,01
III	5.461,80	5.918,81	5.918,81	III	3.268,84
IV	5.918,82	6.382,39	6.382,39	IV	3.896,74
V	6.382,40	7.248,34	7.248,34		
VI	7.248,35	8.114,32	8.114,32		
VII	8.114,33	9.332,28	9.332,28		
VIII	9.332,29	In poi	10.868,85		

Terza area professionale				Seconda area professionale
IV livello	III livello	II livello	I livello	
2.883,50	2.663,65	2.389,48	2.115,32	2.039,79

ASSICURAZIONI

Dirigenti				Quadri			
Fascia	Da	A	Retribuzione convenzionale	Fascia	Da	A	Retribuzione convenzionale
I	fino a	4.917,81	4.917,81	I	fino a	2.785,07	2.785,07
II	4.917,82	6.588,27	6.588,27	II	2.785,08	3.072,75	3.072,75
III	6.588,28	7.867,45	7.867,45	III	3.072,76	in poi	3.362,21
IV	7.867,46	9.048,37	9.048,37				
V	9.048,38	in poi	10.621,73				
Capi ufficio		Vice capi ufficio	Impiegato di concetto	Impiegato d'ordine		Ausiliario	
2.660,76		2.420,43	2.253,50	2.068,82		1.893,61	

COMMERCIO

Dirigenti				Quadri			
Fascia	Da	A	Retribuzione convenzionale	Fascia	Da	A	Retribuzione convenzionale
I	fino a	4.674,55	4.674,55	I	fino a	2.022,07	2.022,07
II	4.674,56	6.041,32	6.041,32	II	2.022,08	2.555,40	2.555,40
III	6.041,33	7.384,42	7.384,42	III	2.555,41	in poi	3.067,41
IV	7.384,43	in poi	8.727,54				
Impiegati			Personale d'ordine				
Con funzioni direttive I livello		Di concetto II livello	Di concetto III livello	IV livello	V livello	VI livello	
2.078,90		1.951,62	1.828,49	1.734,37	1.675,18	1.250,16	

TRASPORTO AEREO

Dirigenti				Quadri			
Fascia	Da	A	Retribuzione convenzionale	Fascia	Da	A	Retribuzione convenzionale
I	fino a	5.168,79	5.168,79	I	fino a	3.474,67	3.474,67
II	5.168,80	6.778,87	6.778,87	II	3.474,68	3.971,31	3.971,31
III	6.778,88	8.812,18	8.812,18	III	3.971,32	in poi	4.550,22
IV	8.812,19	11.014,80	11.014,80				
V	11.014,81	in poi	13.132,74				
Impiegati							
Con funzioni importanti in determinate aree aziendali II categoria		Con mansioni di specifico contenuto professionale con limitata discrezionalità III categoria		Di concetto e operatori aeronautici III livello	Impiegati e Operai IV e V livello	Impiegati e Operai VI , VII, VIII e IX livello	
2.896,94		2.647,72		2.482,58	2.068,23	1.987,13	

AGRICOLTURA

Dirigenti	Quadri	Operai	
		Specializzato super	Specializzato
2.606,88	1.504,11	1.314,09	1.259,64
Impiegati			
Con autonomia di concezione e potere d'iniziativa 1 categoria	Con solo potere d'iniziativa 2 categoria	Con specifiche funzioni 3 categoria	Con funzioni d'ordine 4 categoria
1.417,68	1.305,81	1.208,74	1.151,32

INDUSTRIA CINEMATOGRAFICA

Figure professionali di massimo livello 7 livello	Figure professionali intermedie 6 livello	Assistenti attività professionali e capi squadra 5 livello	Maestranze qualificate 4 e 3 livello
3.592,47	3.025,39	2.699,83	2.566,05
Aiuti attività tecniche e professionali 2 livello	Operai generici	Generici cinematografici	
2.107,90	1.942,14	1.849,81	

SPETTACOLO

Impiegati					
Direttivi	Con funzioni direttive			Di concetto	D'ordine
2.046,33	1.837,96			1.671,63	1.511,81
Operai specializzati	Operai	Professori d'orchestra	Artisti del coro	Tersicorei	Personale artistico tecnico
1.629,60	1.430,11	1.942,14	1.467,41	1.740,90	1.447,89

ARTIGIANATO

Impiegati e Operai specializzati	Impiegati d'ordine e Operai qualificati	Operai
1.931,49	1.653,88	1.525,43

GIORNALISMO

Giornalisti			
Fascia	Da	A	Retribuzione convenzionale
I	fino a	2.718,77	2.718,77
II	2.718,78	4.431,83	4.431,83
III	4.431,84	5.238,06	5.238,06
IV	5.238,07	6.144,31	6.144,31
V	6.144,32	in poi	7.206,25

Fonte: Decreto del Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale del 19 gennaio 2007 (Allegato 2).

Il datore di lavoro, al verificarsi delle condizioni previste dal citato articolo 51 comma 8-bis del TUIR, deve operare le ritenute ai fini IRPEF per l'anno 2007, non sulla retribuzione effettivamente percepita dal lavoratore per il lavoro svolto all'estero, bensì sugli importi convenzionali contenuti nel decreto ministeriale del 19 gennaio 2007. Per i lavoratori per i quali sono previste fasce di retribuzione, la retribuzione convenzionale imponibile è determinata sulla base del raffronto con la fascia di retribuzione nazionale corrispondente, di cui alle tabelle allegate al decreto ministeriale del 19 gennaio 2007.

I valori convenzionali, individuati nelle tabelle allegate al decreto ministeriale, in caso di assunzioni, risoluzioni del rapporto di lavoro, trasferimenti da o per l'estero, nel corso del mese, devono essere divisi in ragione di ventisei giornate.

Il decreto interministeriale per la determinazione delle retribuzioni convenzionali “*deve, a norma di legge essere emanato entro il 31 gennaio di ogni anno*”¹⁴. Tra l’altro il sostituto, dopo la pubblicazione dello stesso, deve tener conto delle retribuzioni convenzionali in esso contenute. Vi sono, inoltre, alcune ipotesi particolari. Una riguarda il caso in cui vengono corrisposte retribuzioni prima dell’entrata in vigore del decreto, il sostituto farà riferimento al decreto dell’anno precedente salvo conguaglio di fine anno. L’altro caso è relativo all’ipotesi in cui il settore di appartenenza del dipendente non viene menzionato nel decreto dell’anno precedente. In questa ipotesi il sostituto deve operare le ritenute sulla base del reddito effettivamente erogato, salvo il ricalcolo da effettuare in sede di conguaglio.

L’Agenzia delle Entrate, con la circolare 207/E del 16 novembre 2000, ribadendo una posizione già precedentemente espressa¹⁵, ha ravvisato necessaria la collocazione del lavoratore dipendente inviato all’estero in un così detto ruolo estero annotando a libro paga e matricola l’interruzione delle prestazioni lavorative in Italia. Con la medesima circolare 207/E è stato inoltre precisato che la tassazione in base a reddito convenzionale “*non si applica ai dipendenti in trasferta, in quanto manca il requisito della continuità ed esclusività dell’attività lavorativa all’estero, derivante da un contratto specifico*”.

Con tale interpretazione viene confermato un orientamento già espresso dall’Amministrazione finanziaria¹⁶ anche se non sono più presenti, come in passato, i riferimenti ai distacchi e alle missioni per i quali in realtà la disciplina convenzionale risulta applicabile qualora siano rispettate le condizioni espresse dal dettato normativo.

¹⁴ Circolare ministeriale 26 gennaio 2001, n. 7/E.

¹⁵ Circolare ministeriale del 18 ottobre 1977, n. 95/8.

¹⁶ Circolare ministeriale del 19 aprile 1983, n. 15.

Un definitivo allontanamento dalle norme che escludevano l'imponibilità dei redditi di lavoro dipendente prestati all'estero è operato dall'articolo 2, comma 11, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, laddove è stata prevista l'imposizione sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa ed esclusiva in zone di frontiera e in Paesi limitrofi da soggetti residenti nel territorio dello Stato. Sono pertanto assoggettati a imposta i redditi conseguiti a partire dall'anno di imposta 2003 per l'importo eccedente gli 8 mila euro. L'esclusione dalla base imponibile dei redditi in argomento era stata precedentemente prorogata dalla legge 388/2000 per gli anni di imposta 2001 e 2002. In tale occasione, con la circolare n. 1/E del 2001, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che l'agevolazione è applicabile solamente ai lavoratori dipendenti residenti in Italia che quotidianamente si recano all'estero per svolgere le proprie prestazioni lavorative.

Una definizione più ampia è contenuta alla lettera b) dell'articolo 1 del Regolamento 1408/71/Cee in materia di sicurezza sociale, ove con il termine lavoratore frontaliero si intende qualsiasi lavoratore che è occupato nel territorio di uno Stato membro e risiede nel territorio di altro Stato membro in cui rientra di massima ogni giorno o almeno una volta alla settimana. La nuova disciplina dev'essere tuttavia coordinata con le specifiche disposizioni contenute nelle Convenzioni con i Paesi limitrofi.

Le diverse configurazioni con cui il lavoro dipendente prestato all'estero può manifestarsi si distinguono l'una dall'altra a seconda della durata e degli incarichi attribuiti al lavoratore dal datore. Si riscontrano, tra l'altro, anche delle specifiche previsioni legislative per ciascuna fattispecie, che rappresentano una sorta di deroga alla disciplina sin'ora analizzata.

Nei prossimi paragrafi si prenderanno in considerazione tali modalità di prestazione di lavoro all'estero con le relative discipline fiscali.

3.3.2 Modalità di prestazione di lavoro all'estero del residente.

Nell'ambito della disciplina laboristica si distinguono molteplici fattispecie relative allo svolgimento della prestazione lavorativa all'estero. Ciascuna modalità si caratterizza, oltre che per le peculiari clausole contrattuali, anche per i differenti risvolti che hanno sulla disciplina fiscale.

Per ognuna si cercherà, quindi, di delineare la disciplina dettata dall'ordinamento interno, con riferimento naturalmente alle ipotesi che non comportano il trasferimento della residenza del prestatore di lavoro e che determinano la produzione di reddito transnazionale, rientrando dunque nella sfera di applicazione del diritto tributario internazionale.

3.3.2.1 Trasferta.

La fattispecie della trasferta non è disciplinata specificatamente dal Codice Civile che, nel dettare la disciplina privatistica del rapporto di lavoro, si limita a disciplinare il caso del trasferimento assai più rilevante per la tutela del dipendente. È grazie alla giurisprudenza che se ne identificano i caratteri essenziali.

In particolare la trasferta consiste nell'espletamento di un incarico temporaneo e limitato da svolgere in un luogo diverso rispetto all'ordinaria sede di lavoro. Essa comporta un mutamento solo momentaneo della sede di lavoro in virtù di particolari e transitorie esigenze di servizio¹⁷ terminate le quali deve essere previsto il rientro nella sede abituale¹⁸. Il potere di inviare in trasferta, tra l'altro, è sottoposto soltanto al limite

¹⁷ Cassazione Civ., Sez. Lavoro, 23 aprile 1985, n. 2681.

¹⁸ Cassazione Civ., Sez. Lavoro, 21 gennaio 1995, n. 683.

derivante dal divieto di atti illeciti o discriminatori così come dettato dall'art. 1345 c.c. e dall'art. 15 della legge n. 300 del 1970 (Statuto dei lavoratori).

Secondo una sentenza della Cassazione, *“l'ipotesi della trasferta ricorre solo nel caso in cui il lavoratore, in obbedienza agli unilaterali poteri direttivi ed organizzativi dell'imprenditore, presti temporaneamente la propria attività in luoghi diversi da quelli contrattualmente stabiliti, e non è perciò configurabile rispetto al lavoratore contrattualmente obbligatosi ad adempiere la propria prestazione in luoghi sempre diversi solo sulla base delle opere da eseguire”*¹⁹. Essa rientra fra quelle fattispecie che non comportano il trasferimento della residenza.

Nel caso della trasferta i criteri della temporaneità e provvisorietà identificati dalla giurisprudenza, escludono il reddito che ne deriva sia dal campo di applicazione delle regole ordinarie previste dall'art. 51 TUIR che dalla determinazione forfetaria prevista dal comma 8-bis del medesimo articolo.

In effetti, poiché la trasferta rappresenta una semplice modificazione temporanea del luogo dell'attività svolta in Italia, sarebbe da escludere la sussistenza del requisito della esclusività dello svolgimento all'estero della prestazione. Di questo avviso è anche la circolare ministeriale n. 207/E del 16 novembre 2000.

Relativamente al regime impositivo, il comma 5, art. 51 TUIR, delinea una particolare disciplina per l'inclusione nella base imponibile delle indennità percepite per le trasferte. Per completezza d'informazione si riporta il testo del citato articolo: *“5. Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente lire 90.000 al giorno, elevate a lire 150.000 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto; in*

¹⁹ Cassazione Civ., Sez. Lavoro, 10 maggio 1982, n. 02912.

caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente il limite è ridotto di un terzo. Il limite è ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto. In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonché 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 lire 30.000, elevate a lire 50.000 per le trasferte all'estero. Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito". Si prevedono, quindi, tre differenti regimi di tassazione.

Il primo di essi prevede un'esenzione forfetaria pari a 77,47 euro giornalieri, al netto delle spese di viaggio che, se debitamente documentate, restano a carico del datore di lavoro. Qualora quest'ultimo si faccia carico delle spese di vitto o alloggio, tale limite dovrà essere ridotto di un terzo. Mentre nel caso in cui egli sostenga entrambe le spese, la soglia di non imponibilità scende a 25,82 euro. Se il datore di lavoro rimborsa al dipendente tutte le spese da questo sostenute e analiticamente individuate, sarà comunque possibile escludere dalla formazione del reddito imponibile un eventuale rimborso per ulteriori spese non documentate pari, al massimo, a 25,82 euro.

Infine, dal punto di vista previdenziale, l'art. 5 del decreto legge 31 luglio n. 317/1987 convertito dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398, prevede che le indennità di trasferta escluse dalla base imponibile siano escluse nel calcolo dei contributi previdenziali per il medesimo ammontare considerato ai fini fiscali.

3.3.2.2 Trasferimento all'estero e assunzione per l'estero.

La legge attribuisce al datore di lavoro il potere di disporre unilateralmente del trasferimento del lavoratore, cioè di una modifica stabile del luogo di lavoro entro i limiti previsti dall'art. 2103 c.c., dallo Statuto dei lavoratori e dalla contrattazione collettiva. Questa ipotesi risulta conseguente ad un accordo tra le parti in virtù del quale il contratto precedentemente stipulato viene arricchito di una clausola che prevede, appunto, il trasferimento all'estero in via esclusiva e per un periodo continuativo.

Quando, invece, il contratto di lavoro prevede sin dal momento della stipula che il lavoratore debba adempiere la propria prestazione lavorativa al di fuori del territorio della Stato si rientra nella fattispecie dell'assunzione per l'estero.

In ambito tributario le due fattispecie vengono trattate contestualmente, poiché in entrambe si riscontra lo svolgimento fuori dall'Italia dell'attività da parte del lavoratore, mentre le principali differenze riguardano esclusivamente i caratteri del contratto da cui è sorta l'obbligazione lavorativa.

La rilevanza ai fini dell'imposizione dei redditi derivanti da tali contratti è legata alla residenza fiscale del contribuente nel nostro Paese.

Se il trasferimento o il contratto che prevede l'assunzione per l'estero si protraggono per un periodo inferiore ai 183 giorni, l'imposizione in Italia avverrà sulla base della disciplina dettata, per i redditi di lavoro dipendente dettata, dall'art. 51 TUIR. In particolare si prevede l'esclusione dalla base imponibile della metà delle somme versate una tantum a titolo di indennità di trasferimento e prima sistemazione, fino ad un massimo di euro 4.648 per gli spostamenti all'estero (art. 51 comma 7 TUIR).

Qualora lo Stato in cui si trova il lavoratore abbia stipulato con l'Italia una Convenzione contro le doppie imposizioni basata sul modello OCSE, si applicherà la disciplina

prevista dall'art. 15 paragrafo 2 nel quale si delinea la regola dei 183 giorni. Nello specifico si attribuisce potestà impositiva all'Italia nel caso in cui il residente abbia svolto l'attività dipendente all'estero per un periodo inferiore ai 183 giorni. Tale termine non ha rilevanza solo per la disciplina convenzionale, ma assume rilievo anche per la disciplina interna. Come già analizzato, infatti, il comma 8-bis dell'art. 51 TUIR prevede la determinazione del reddito imponibile tramite le retribuzioni convenzionali al verificarsi di tale lasso di tempo e dei requisiti di esclusività e continuità.

3.3.2.3 Distacco.

Il distacco del lavoratore rappresenta, in base a quanto dettato dall'art. 30 D.lgs. 10 settembre 2003, n. 276 (c.d. legge Biagi), quel caso in cui *“un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di un altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa”*.

In particolare, tale fattispecie ha quale effetto quello di creare un rapporto trilaterale in cui è un terzo ad avvantaggiarsi dell'opera prestata dal lavoratore. Il distacco, però, *“non comporta una novazione soggettiva ed il sorgere di un nuovo rapporto con il beneficiario della prestazione lavorativa; ma solo una modificazione nell'esecuzione dello stesso rapporto, nel senso che l'obbligazione del lavoratore di prestare la propria opera viene (temporaneamente) adempiuta non in favore del datore di lavoro ma in favore del soggetto (cui sono attribuiti i connessi poteri direttivi e disciplinari) presso il quale il datore medesimo ha disposto il distacco del dipendente”*²⁰. Affinché sia integrata la fattispecie del distacco la legge prevede la necessaria sussistenza del

²⁰ Cassazione Civ., Sez. Lavoro, 26 maggio 1993, n. 05907.

requisito della temporaneità e di un interesse del datore di lavoro all'esecuzione di una determinata prestazione presso il terzo.

In linea di principio, le retribuzioni sono corrisposte dal distaccante (art. 30, comma 2, del D.lgs. 276/03), il quale potrà successivamente chiedere al distaccatario un rimborso di quanto corrisposto al lavoratore. Questa circostanza non influisce sulla sussistenza dell'interesse del datore di lavoro al distacco del lavoratore presso il terzo, secondo quanto stabilito dalla Cassazione nella sentenza n. 1751 del 13 aprile 1989.

Nell'ambito del diritto tributario internazionale, l'ipotesi rilevante è rappresentata, ovviamente, dal caso in cui il distaccatario sia un'impresa che opera in uno Stato estero. Al ricorrere di questa circostanza la prestazione di lavoro non potrà essere localizzata in Italia e, dunque, sarà soggetta a tassazione secondo la medesima disciplina dettata per il trasferimento all'estero o l'assunzione per l'estero.

Ai fini della tassazione del lavoratore distaccato, in effetti, per la legge italiana assume rilevanza la modalità concreta di svolgimento della prestazione e non la circostanza che il datore di lavoro che il datore di lavoro sia residente in Italia o che la retribuzione sia corrisposta nel nostro Paese. Il distacco potrà ricadere, dunque, nelle ipotesi previste dal comma 8-bis dell'art. 51 TUIR. L'applicazione delle retribuzioni convenzionali è subordinata, come già sappiamo, alla permanenza all'estero per un periodo minimo ed al manifestarsi dei requisiti di continuità ed esclusività. Per quanto attiene, in particolare, l'esclusività dello svolgimento del lavoro all'estero, l'inserimento del lavoratore nella struttura imprenditoriale dell'utilizzatore è indice dell'effettivo collegamento con l'estero. È opportuno osservare, al fine di delineare tutte le peculiarità della fattispecie in esame, che può configurarsi anche l'ipotesi di distacco parziale in cui si richiede lo svolgimento della prestazione in parte in Italia e in parte nel Paese in cui il

lavoratore è distaccato. Inoltre, anche per il lavoratore distaccato si prefigge l'inquadramento nello speciale ruolo estero così come dettato dalla già delineata CM del 16 novembre, n. 207/E.

Se la prestazione viene svolta in uno dei Paesi con i quali l'Italia ha concluso un accordo contro le doppie imposizioni, si rientra nelle ipotesi previste dalle Convenzioni internazionali. In questo caso, se l'attività lavorativa si protrae per un periodo inferiore ai 183 giorni, il reddito corrisposto potrebbe essere soggetto ad imposizione esclusivamente in Italia. Si configura, quindi, l'ipotesi di potestà impositiva esclusiva convenzionale dello Stato della residenza. Per un maggior approfondimento si veda quanto dettato dall'art. 15 del modello OCSE, ampiamente trattato nella parte dedicata al diritto convenzionale. Qualora, invece, la durata del distacco ecceda i 183 giorni, il reddito prodotto dal lavoratore distaccato dovrà essere tassato nel Paese della fonte, a meno che la legislazione locale, o in alternativa quella convenzionale, non preveda diversamente.

3.3.2.4 Transfrontalieri e trasfertisti.

Un ulteriore caso di prestazione di lavoro all'estero è rappresentato dai cosiddetti frontalieri. Non esiste una definizione unica e generale del concetto di lavoratore frontaliere. Tale concetto può variare a seconda della materia da disciplinare (diritto di soggiorno, problemi fiscali, protezione sociale...). Si tratta, in generale, di quei lavoratori residenti in Italia che quotidianamente attraversano la frontiera per prestare la propria attività in uno Stato limitrofo. Gli elementi che possono influire decisamente sulla definizione del concetto sono, anzitutto, l'area geografica in cui si trova la residenza e/o il posto di lavoro del lavoratore e poi il numero di volte che egli attraversa

la frontiera. Ciò che distingue il lavoratore frontaliero dal tradizionale lavoratore migrante è il fatto di essere residente in uno Stato e di lavorare in un altro. Mentre il secondo lascia il suo Paese di origine, con o senza la sua famiglia, per abitare e lavorare in un Paese diverso dal suo, il frontaliero ha una doppia cittadinanza nazionale per il luogo di residenza e il luogo di lavoro. Non è necessario che si rilevi un soggiorno abituale nello Stato limitrofo, considerando la vicinanza tra la sede di lavoro e il confine dello Stato di residenza fiscale. Tuttavia risulta impossibile stabilire un concetto univoco che comprenda criteri obiettivi per la definizione del lavoro frontaliero. Tale nozione copre infatti realtà diverse, a seconda che si consideri l'accezione comunitaria, enunciata in particolare in materia di sicurezza sociale, o le numerose definizioni contenute nelle Convenzioni bilaterali di doppia imposizione, valide per la determinazione del regime fiscale applicabile ai lavoratori frontalieri.

Il reddito da lavoro dei lavoratori transfrontalieri può essere tassato in uno dei due Paesi interessati o in entrambi, in base alle Convenzioni fiscali stipulate fra questi Paesi. In quest'ultimo caso le imposte pagate in un Paese vengono generalmente prese in considerazione per determinare la parte da versare nell'altro (al fine di evitare la doppia imposizione). Tali Convenzioni bilaterali sulla doppia imposizione contengono disposizioni specifiche relative ai lavoratori transfrontalieri. La definizione di lavoratore transfrontaliero in questo contesto può essere alquanto restrittiva ed egli deve generalmente risiedere e/o lavorare in una regione frontiera e attraversare regolarmente la frontiera per tornare al proprio luogo di residenza.

Pare opportuno sottolineare che l'attività di lavoro potrebbe svolgersi con continuità ed esclusività all'estero e, dunque, si potrebbe rientrare nell'ambito applicativo dell'art. 51 comma 8-bis del TUIR. Inoltre, il nostro legislatore ha dettato una disciplina di favore

per questa particolare categoria di lavoratori. I provvedimenti legislativi assunti in materia non consistono, però, in modificazioni del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, bensì in norme introdotte di volta in volta nella legge finanziaria.

In passato i lavoratori transfrontalieri godevano dell'esenzione totale dalla tassazione in Italia per i redditi prodotti nello Stato estero, ai sensi dell'abrogata lettera c) dell'art. 3, comma 3, TUIR. Questa impostazione è stata successivamente sradicata dalla legge finanziaria del 2003 che all'art. 2 dettava: *“11. Per l'anno 2003 e per l'anno 2004 i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, all'estero in zone di frontiera ed in altri paesi limitrofi da soggetti residenti nel territorio dello Stato concorrono a formare il reddito complessivo per l'importo eccedente 8.000 euro”*²¹. I redditi derivanti dalla prestazione di lavoro dipendente in Stati limitrofi erano soggetti a tassazione, appunto, solo per la parte eccedente 8.000 euro e tale previsione legislativa ha praticamente paralizzato l'applicazione dell'art. 51 comma 8-bis del TUIR. Anche nella finanziaria 2007²² il regime fiscale a favore dei lavoratori frontalieri è stato prorogato. Pertanto, anche per l'anno 2007, non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente, dei lavoratori residenti in Italia che lavorano all'estero in zona di frontiera o altri Paesi limitrofi, la quota di 8.000 euro.

L'Amministrazione finanziaria ha sempre sottolineato come le norme in questione fossero applicabili solo a quei *“redditi percepiti dai lavoratori dipendenti che sono residenti in Italia e quotidianamente si recano all'estero in zone di frontiera (quali ad*

²¹ Legge 27 dicembre 2002, n. 289.

²² Legge 27 dicembre 2006, n. 296.

esempio, Francia, San Marino, Stato Città del Vaticano) o in paesi limitrofi (quali ad esempio il Principato di Monaco) per svolgere la prestazione di lavoro”²³.

Qualora la disciplina speciale sopra delineata non risultasse applicabile, la tassazione del reddito dovrebbe avvenire secondo quanto stabilito dall’art. 51 TUIR o, ove ne ricorrano le condizioni, secondo le retribuzioni forfetarie.

In campo fiscale, le Convenzioni bilaterali di doppia imposizione, che determinano il regime fiscale dei lavoratori frontalieri, fissano alcune definizioni restrittive, che impongono un criterio spaziale, secondo il quale il fatto di risiedere e lavorare in una zona frontiera in senso stretto, definita in modo variabile in ciascuna Convenzione fiscale, è considerato un elemento costitutivo del concetto di lavoro frontaliero. Nelle Convenzioni internazionali stipulate dall’Italia con alcuni Paesi confinanti, infatti, sono contenute le disposizioni per ripartire la potestà impositiva degli Stati sui redditi prodotti dai frontalieri.

Attualmente sono in vigore Convenzioni con Francia (Convenzione di Venezia, 5 ottobre 1989), Svizzera (Convenzione di Roma, 9 marzo 1976), Austria (convenzione di Vienna, 29 giugno 1981), mentre sono già firmate, ma in attesa di ratifica, le Convenzioni con Slovenia e San Marino. Tali norme sono il frutto di accordi specifici tra gli Stati pertanto, ai fini dell’individuazione delle disposizioni particolari contenute in ognuna delle Convenzioni sopra elencate, si rimanda alla seconda parte di questo elaborato dedicata al diritto convenzionale.

I redditi prodotti in territori con i quali non sono in vigore Convenzioni internazionali, invece, potranno essere soggetti a tassazione in entrambi gli Stati, fatta salva l’esonero e la possibilità di scomputare dall’imposta dovuta in Italia il credito spettante per

²³ CM 3 gennaio 2001, n. 1/E ribadita in identici termini per la disciplina vigente.

l'imposta versata all'estero a titolo definitivo. Così accade, ad esempio, anche per quei redditi di lavoro dipendente prodotti nello Stato Città del Vaticano, per i quali è però prevista un'esenzione totale per le retribuzioni corrisposte dagli enti centrali della Chiesa Cattolica, dalla Santa Sede e dagli enti da questa direttamente gestiti.

Accanto alla figura del frontaliero si pone quella del trasfertista, cioè di quel lavoratore che è contrattualmente tenuto a spostarsi in località sempre diverse soprattutto a causa della natura delle mansioni a cui è adibito. Si riscontrano, in tale ambito, una serie di problemi di qualificazione, poiché l'attività prestata in modo itinerante, a causa dell'assenza di una predeterminata sede di lavoro, non può essere assimilata a quella prestata in presenza della fattispecie della trasferta. Tale ostacolo è stato superato dapprima tramite la legislazione previdenziale e poi grazie a quella tributaria. In particolare il trattamento fiscale specifico è previsto dall'art. 51 comma 6 del TUIR, nel quale si introduce una deroga al principio secondo cui tutte le somme versate a favore del lavoratore costituiscono reddito imponibile. Si prevede, infatti, che le indennità e le maggiorazioni retributive attribuite per contratto ai lavoratori, tenuti allo svolgimento delle mansioni in luoghi sempre diversi, concorrano alla formazione del reddito per il 50%. Tale disciplina risulta applicabile solo nel caso in cui le somme erogate al lavoratore siano predeterminate ed indipendenti dall'effettivo svolgimento delle trasferte, mentre qualora al trasfertista vengano rimborsate le spese sostenute sembra dover trovare applicazione la disciplina ordinaria in tema di trasferta dettata dal comma 5 dell'art. 51 TUIR.

3.3.3 Componenti reddituali particolari: trattamento fiscale nazionale.

In tema di tassazione dei redditi transnazionali di lavoro dipendente, può risultare interessante focalizzare l'attenzione su quelle componenti reddituali per le quali sorge l'esigenza di effettuare una trattazione specifica, considerando le molteplici peculiarità da cui sono contraddistinte. Il punto di partenza è rappresentato dal fatto che il compenso del prestatore di lavoro può essere costituito oltre che dal denaro anche da componenti in natura. Proprio per questo, nei successivi paragrafi, si darà risalto alla disciplina fiscale specifica di tali elementi di reddito. Ulteriori considerazioni verranno sviluppate, infine, relativamente alla modalità di tassazione separata prevista per il trattamento di fine rapporto corrisposto ai lavoratori dipendenti che hanno prestato la propria obbligazione lavorativa all'estero.

3.3.3.1 Fringe benefits.

Al fine di incentivare l'attività produttiva vengono talvolta concessi vantaggi accessori alla retribuzione a favore del dipendente, vantaggi che si estrinsecano in amplissime e molteplici formule di benefici, di cui a titolo meramente esemplificativo possono ricordarsi: uso di abitazione o alloggio, uso di autovetture, viaggi, spese sanitarie, servizi di trasporto ferroviario, prestiti in denaro.

Con il termine "fringe benefits" (letteralmente: benefici marginali) si intendono, quindi, delle forme di remunerazione complementari alla retribuzione principale, riconosciute dall'azienda al dipendente o all'amministratore allo scopo di integrarne la normale retribuzione incentivandolo ad una maggiore produttività. Si tratta di compensi corrisposti in natura, a differenza dell'emolumento principale che viene erogato in denaro.

I fringe benefits, tuttavia, concorrono alla formazione del reddito imponibile solo nel caso in cui il datore di lavoro sostenga un costo effettivo per permettere al dipendente la relativa fruizione, e solo se dall'attività del datore di lavoro derivi un effettivo arricchimento del lavoratore.

Ai sensi dell'art. 51, comma 3, DPR n. 917/1986, il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati non concorre a formare il reddito del dipendente fino all'importo complessivo nel periodo d'imposta di € 258,23. Al superamento di tale limite, diventa imponibile l'intero importo.

I compensi in natura vengono, generalmente, quantificati in base al loro valore normale, come indicato dall'art. 9 del DPR n. 917/86. Per valore normale, salvo quanto stabilito per le azioni, obbligazioni e altri titoli, si intende *“il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza o al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui beni e servizi sono stati acquisiti o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si deve fare riferimento ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi o, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle Camere di Commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso”*. Per quanto riguarda il valore normale dei generi in natura prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti, esso è costituito dal prezzo mediamente praticato dall'azienda al grossista, meno quanto pagato dal dipendente. La disposizione è applicabile solo ai dipendenti delle aziende che producono beni e che effettuano cessioni ai grossisti, o all'ingrosso, e al dettaglio. Sono quindi esclusi i dipendenti di artisti o professionisti, quelli delle aziende che producono beni per la vendita solo al dettaglio, di aziende che producono servizi e di quelle che effettuano soltanto

commercializzazione di beni. Si deve fare riferimento ai listini dell'azienda, senza tenere conto degli sconti d'uso (CM n. 326/E del 23 dicembre 1997).

Tuttavia, in deroga a tale criterio, il legislatore, con la disposizione di cui al comma 4 dell'art. 51 del DPR n. 917/86, ha introdotto delle regole specifiche di determinazione del valore dei compensi in natura. Tali regole riguardano i fringe benefits costituiti da auto aziendali, prestiti in denaro, fabbricati concessi in locazione, uso o comodato, servizi di trasporto ferroviario. Relativamente agli adempimenti del datore di lavoro basti considerare che egli, in veste di sostituto d'imposta, è obbligato ad effettuare la ritenuta d'acconto con riferimento al compenso che il dipendente percepisce in relazione al rapporto di lavoro, sia che si tratti di compenso in denaro, sia che si tratti di compenso in natura.

Come precisato con CM n. 326/E del 1997, la ritenuta va effettuata anche se il compenso in natura viene erogato da un soggetto terzo (come accade, ad esempio, nell'ipotesi di prestiti concessi ai dipendenti, laddove il soggetto erogante è la banca). Per ciò che concerne il momento di effettuazione della ritenuta, i termini di versamento, la certificazione dei redditi erogati e la dichiarazione del sostituto d'imposta, valgono le regole generali.

Di seguito si esamineranno schematicamente alcune delle ipotesi più frequenti di fringe benefits, sotto il profilo degli aspetti fiscali dettati dal comma 4 dell'art. 51 TUIR.

Veicoli aziendali.

I beni in oggetto possono essere concessi per:

- uso aziendale: in tal caso l'utilizzo del mezzo da parte del dipendente non determina, ovviamente, la quantificazione di alcun fringe benefit;

- uso promiscuo: in tal caso il fringe benefit, indipendentemente dai chilometri effettivamente percorsi o dai costi sostenuti per il mezzo, viene determinato forfetariamente in misura pari al 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 Km, calcolato sulla base del costo chilometrico desumibile dalle tabelle ACI (nel caso di utilizzo per un periodo inferiore all'anno, l'ammontare del benefit va ragguagliato al numero dei giorni del periodo, a prescindere dall'effettivo utilizzo). Da tale importo vanno dedotti gli eventuali ammontari trattenuti al dipendente per l'utilizzo del mezzo;
- uso privato: il valore del benefit viene determinato in base al valore normale del bene, che in tal caso, è dato dal costo del noleggio del bene (eventualmente ragguagliato al periodo di utilizzo, se inferiore all'anno).

La base imponibile per il calcolo dei contributi di previdenza e assistenza sociale coincide con quella fiscale. Ai fini del calcolo del TFR, il valore economico del fringe benefit viene determinato secondo le disposizioni fiscali su esposte.

Fabbricati concessi in locazione, in uso o in comodato.

La base imponibile è pari alla differenza tra la rendita catastale (in mancanza: valore vincolato o di libero mercato) aumentata di tutte le spese inerenti al fabbricato e quanto pagato dal dipendente. L' imponibile si riduce al 30% se il fabbricato è utilizzato anche per servizio (concesso in connessione con l'obbligo di dimorare nell'alloggio: esempio custodi e portieri). La riduzione non si applica al dipendente a cui è fatto obbligo di dimorare in una certa località. Per i fabbricati iscritti al catasto ma privi di rendita, perché non ancora censiti o perché rurali, si deve fare riferimento alla rendita presunta. Le spese da considerare sono quelle che sono già incluse nella determinazione della

rendita (le rendite catastali tengono già conto delle spese di ordinaria manutenzione, di amministrazione del fabbricato e relative ai servizi comuni). Il valore dell'alloggio concesso a più dipendenti deve essere ripartito tra gli stessi in relazione alle parti del fabbricato a ciascuno di essi assegnato.

Diritti di opzione dei dipendenti.

All'assegnazione di azioni effettuata nei confronti di soggetti titolari di reddito di lavoro dipendente o assimilato si rende applicabile la disciplina delle stock option contenuta nell'articolo 51, comma 2, lettera g-bis), del TUIR. Tale disposizione agevolativa prevede una forma di esenzione di una quota parte del reddito di lavoro dipendente in misura corrispondente alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione del diritto di opzione e l'ammontare corrisposto dal dipendente per l'esercizio delle opzioni stesse, a condizione che il predetto ammontare sia almeno pari al valore delle azioni stesse alla data dell'offerta. Inoltre, sempre ai sensi della medesima disposizione, le partecipazioni, i titoli o i diritti posseduti dal dipendente devono rappresentare una percentuale di diritto di voto esercitabile in assemblea ordinaria o di partecipazione al capitale non superiore al 10 per cento. Non verificandosi entrambe le condizioni, la differenza concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente. Ad una più ampia e dettagliata analisi degli aspetti fiscali propri dei piani di stock options è riservato il paragrafo successivo.

Qui di seguito si segnalano altri fringe benefits ed il relativo trattamento fiscale, valido anche ai fini contributivi:

- abbonamenti a giornali e riviste: l'abbonamento pagato dall'azienda a favore di alcuni dipendenti, per giornali e riviste non specializzate (vale a dire non inerenti all'attività lavorativa), rappresentano reddito in natura nella misura equivalente al costo dell'abbonamento (valore normale). Gli abbonamenti volontariamente sottoscritti dal datore di lavoro, per la generalità dei dipendenti (o a intere categorie di essi), possono rientrare invece nell'agevolazione prevista al paragrafo "oneri di utilità sociale" (finalità di istruzione per i giornali e riviste utili all'aggiornamento professionale, ovvero finalità ricreativa negli altri casi), conseguentemente, i corrispondenti valori, non concorrono alla formazione del reddito imponibile;

- corsi di formazione extraprofessionale: anche in tale ipotesi occorre verificare se la possibilità di partecipare ai corsi è riservata solo ad alcuni soggetti oppure alla generalità dei dipendenti (o a intere categorie di dipendenti). Nel primo caso il costo sostenuto dall'azienda rappresenta un fringe benefit (concorre alla formazione del reddito imponibile). Nel secondo caso, rispettate le relative condizioni il relativo costo non rappresenta reddito imponibile.

Inoltre, si ricorda che la retribuzione convenzionale è comprensiva anche degli elementi aggiuntivi della retribuzione, quali sono i fringe benefits, che vengono inseriti nel pacchetto retributivo del lavoratore inviato all'estero. Si segnala, infine, che la normativa di cui si discute non trova applicazione qualora il contribuente presti la propria attività lavorativa in uno Stato con cui l'Italia ha stipulato un Trattato per evitare le doppie imposizioni che preveda la tassazione del reddito di lavoro dipendente esclusivamente nel Paese estero.

E' il caso di ricordare che se si presentassero eventuali situazioni di doppia imposizione derivanti dalla circostanza che il dipendente possa risultare fiscalmente residente sia in

Italia sia nel Paese estero, ovvero dal fatto che uno stesso reddito risulti imponibile in entrambi gli Stati, è possibile ricorrere allo strumento del credito d'imposta (art. 165 del TUIR) con apposita richiesta, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui le imposte estere sono state pagate a titolo definitivo.

Questa modalità di determinazione del reddito presenta aspetti innovativi per quanto concerne la tassazione degli eventuali fringe benefits erogati al dipendente che si reca all'estero. Infatti, come chiarito dal Ministero delle Finanze nella circolare n. 207 del 2000, nell'individuazione dell'importo convenzionale devono essere considerati i fringe benefits eventualmente elargiti dalla società distaccante italiana. In particolare, qualora il datore di lavoro italiano riconosca al proprio dipendente alcuni benefits, tali emolumenti in natura non subiscono alcuna tassazione autonoma, poiché il loro ammontare viene ricompreso forfetariamente nella retribuzione convenzionale. Ne consegue che, in caso ad esempio di concessione di abitazione o quant'altro al dipendente, la sua base imponibile non subisce alcun incremento rispetto a quanto già previsto dalla retribuzione convenzionale, che di norma, almeno per i livelli più alti è inferiore rispetto alla retribuzione effettiva.

3.3.3.2 Diritti d'opzione dei dipendenti.

Un diritto d'opzione è uno strumento finanziario che consente di acquistare (*call*) o vendere (*put*) un certo cespite, per esempio le azioni di una società, ad un prezzo determinato per un periodo prestabilito, indipendentemente dall'andamento del prezzo di mercato del cespite stesso. Il titolare dell'opzione è libero di decidere se intende o no esercitarla. Se non viene esercitata entro il periodo stabilito, l'opzione decade. Nel caso

delle opzioni di tipo americano il titolare può decidere di esercitarle in qualsiasi momento entro il periodo prestabilito. Nel caso delle opzioni di tipo europeo il titolare deve attendere la scadenza del periodo prima di poter decidere se esercitarle o no.

I diritti d'opzione dei dipendenti sono opzioni d'acquisto (*call*) assegnate da una società ai suoi dipendenti come retribuzione per il lavoro svolto. Il titolo di partecipazione soggiacente all'opzione è quello dell'impresa in cui il dipendente lavora o di una società strettamente collegata. A parte l'aspetto della retribuzione diretta, i diritti d'opzione mirano solitamente a preparare la partecipazione dei dipendenti al capitale e ai risultati delle imprese. Nella maggior parte dei casi il dipendente non deve pagare nulla in cambio dei diritti d'opzione. In molti casi coloro che li ricevono sono alti dirigenti, ma negli ultimi anni si sono diffusi piani di stock option che coinvolgono anche i quadri intermedi e persino tutto l'organico. In linea di massima è anche possibile assegnare partecipazioni a persone che non figurano sul libro paga della società, per esempio a membri del comitato di vigilanza od a fornitori di servizi esterni. Tuttavia questi casi non sono ancora molto comuni e non verranno esaminati in questa sede. I diritti d'opzione sono generalmente associati ad altri mezzi di retribuzione o di incentivazione, quali stipendi fissi, gratifiche, premi.

I diritti d'opzione assegnati ai dipendenti sono tendenzialmente di tipo americano, possono cioè venir in linea di massima esercitati in qualsiasi momento dopo la maturazione. Per avere la certezza che i dipendenti titolari dei diritti d'opzione non abbiano alcuna possibilità di influenzare artificialmente il prezzo del titolo prima dell'esercizio dell'opzione o non approfittino d'informazioni privilegiate a volte sono tuttavia previsti specifici periodi d'immobilizzo o di blocco. Così l'esercizio delle opzioni diventa possibile solo per intervalli di tempo relativamente brevi, generalmente

successivi alla presentazione del bilancio annuale od all'assemblea generale degli azionisti. Talvolta inoltre vi sono clausole che non consentono al dipendente di vendere il titolo subito dopo l'esercizio dell'opzione e lo obbligano a detenere le azioni per un periodo minimo di tempo.

Esistono numerose forme di partecipazione finanziaria dei dipendenti, per esempio la concessione di gratifiche, la partecipazione agli utili, l'attribuzione di azioni o la vendita di azioni ad un prezzo scontato. Tutti i tipi di partecipazione finanziaria sono volti ad allineare gli interessi dei detentori del capitale a quelli dei dirigenti/dipendenti. I dipendenti titolari di diritti d'opzione hanno un interesse particolarmente marcato ad accrescere il valore della società rappresentato dal prezzo delle sue azioni. Di solito i diritti d'opzione dei dipendenti non sono negoziabili. Se, inoltre, un dipendente lascia la società prima della decorrenza del periodo di maturazione spesso il suo diritto di esercitare le opzioni viene meno. Di conseguenza i diritti d'opzione creano un forte legame finanziario tra impresa e dipendente. In passato ci si è tradizionalmente serviti dei diritti d'opzione dei dipendenti per retribuire gli alti dirigenti delle grandi società. Soltanto verso la fine degli anni '90 si sono diffusi i piani generalizzati. Per molte PMI i piani di partecipazione dei dipendenti al capitale sono controindicati perché comportano costi amministrativi relativamente elevati e richiedono una struttura del capitale idonea a tali operazioni. Per le PMI chiaramente orientate alla crescita che, almeno negli ultimi anni, sono reperibili soprattutto nei settori delle tecnologie dell'informazione e dell'alta tecnologia, tuttavia, i diritti d'opzione dei dipendenti rappresentano uno strumento in grado di offrire molti vantaggi. I diritti d'opzione sulle azioni di società con tassi di crescita elevati possono acquistare considerevole valore col passar del tempo e rappresentano, quindi, per i dipendenti un incentivo a lavorare per queste società anche

quando la retribuzione monetaria è meno allettante di quella offerta da imprese di maggiori dimensioni. In particolare per le imprese giovani, che non dispongono del flusso di cassa necessario a concedere retribuzioni competitive, i diritti d'opzione costituiscono a volte l'unica forma di retribuzione in grado di attirare e mantenere nell'impresa i soggetti professionalmente più qualificati e qualificanti. Sembra tuttavia che un loro più ampio impiego sia ostacolato da alcuni fattori, tra i quali l'inadeguatezza dei mercati, la recente riluttanza ad investire nel mercato, un assetto giuridico relativamente complesso, la difformità delle normative nei Paesi europei e una scarsa conoscenza dei vantaggi di tale possibilità nel mondo imprenditoriale.

Vi sono molte ragioni, spesso altamente specifiche, che inducono un'impresa ad utilizzare forme di partecipazione finanziaria dei dipendenti. Nel caso dei diritti d'opzione assegnati ai dipendenti sembra possibile raggruppare tali ragioni in tre categorie principali: a) motivazione e produttività, b) reperimento e fidelizzazione del personale, c) ragioni attinenti a capitale e liquidità. Essi, infatti, creano un forte senso di coinvolgimento nei dipendenti, li rendono più interessati al valore e al benessere dell'impresa, li inducono a lavorare di più ed a migliorare il flusso d'informazioni, ed aiutano infine a sviluppare uno spirito imprenditoriale. Sembra empiricamente dimostrato che le imprese che hanno introdotto una qualche forma di partecipazione finanziaria dei dipendenti ottengano in media risultati migliori di altre. È provato inoltre che le società che hanno adottato piani di stock option generalizzati registrano livelli più elevati di produttività e di crescita.

Secondo le attuali teorie economiche i dipendenti che partecipano al successo della propria azienda sono più motivati rispetto a chi percepisce uno stipendio fisso. Forse più importante del ruolo generale d'incentivazione dei dipendenti è il ruolo che i diritti

d'opzione svolgono nell'attrarre e fidelizzare gli elementi professionali d'importanza cruciale. Le imprese più piccole, ripetiamo, possono apparire ai dipendenti meno interessanti di quelle di maggiori dimensioni per varie ragioni: non solo le grandi imprese godono di migliore reputazione rispetto ai concorrenti più piccoli, ma inoltre offrono generalmente più possibilità di carriera e pacchetti retributivi più allettanti.

I diritti d'opzione non vengono assegnati soltanto per fidelizzare elementi professionali di particolare importanza e difficilmente sostituibili, ma sono impiegati anche per tutelare gli investimenti in risorse umane. Il fatto di riuscire a vincolare il personale alla società per mezzo dei diritti d'opzione dipende dall'evoluzione positiva a lungo termine del titolo azionario.

I diritti d'opzione dei dipendenti offrono alle aziende la possibilità di retribuire i dipendenti senza dar luogo ad un immediato drenaggio di liquidità. Come già accennato, questi strumenti finanziari vengono assegnati ai dipendenti a titolo di retribuzione per il lavoro svolto e sono quindi analoghi agli stipendi. Accettando i diritti d'opzione tuttavia il dipendente prende allo stesso tempo la decisione di risparmiare una certa quota del proprio reddito (poiché non può consumare immediatamente la somma corrispondente al valore dell'opzione) e anche una specifica decisione d'investimento.

In generale accettare diritti d'opzione, come pure la maggior parte delle forme di partecipazione, presenta lo svantaggio di stabilire una correlazione positiva tra rischio lavoro e rischio portafoglio dei risparmi. Per giustificare l'accettazione delle opzioni il dipendente deve decidere se i diritti d'opzione sono semplicemente un compenso straordinario rispetto al normale stipendio o se costituiscono una parte sostanziale di quest'ultimo.

In realtà l'intera questione dell'azionariato dei dipendenti deve essere affrontata con una buona dose di pragmatismo e di cautela considerata l'elevata componente di rischio insita in queste operazioni. Il lavoratore che diventa azionista accetta, infatti, il rischio di legare alle sorti della impresa non solo il destino del proprio reddito immediato, ma anche una quota del proprio risparmio e quindi del suo reddito futuro. In linea generale questo tipo di investimento appare contraddire in modo palese i principi elementari su cui si basa la teoria degli investimenti che richiede il rispetto del criterio della diversificazione dei rischi. Eppure la scelta di aderire ad un piano di azionariato dei dipendenti trova la sua motivazione profonda nella volontà di perseguire una diversa e più motivante strutturazione dei rapporti all'interno dell'impresa. Su queste considerazioni si fonda il dibattito che punta ad evidenziare la specificità dell'azionariato dei dipendenti nell'ambito delle forme di azionariato popolare e la relativa richiesta di una legislazione premiale anche rispetto alla promozione di forme di rappresentanza organizzata. Legislazione che, soprattutto nel nostro Paese, trova difficoltà ad affermarsi. Infatti in Italia i piani di stock option non sono stati attuati su larga scala. Grazie tuttavia alla nuova legislazione più favorevole si prevede che essi trovino impiego più diffuso nei prossimi anni.

3.3.3.2.1 Conseguenze fiscali per il lavoratore.

Per il dipendente gli aspetti della tassazione dei diritti d'opzione che rivestono grande interesse sono due: stabilire anzitutto che tipo di imposte dovrà pagare e poi il momento in cui dette imposte saranno esigibili.

Il tipo d'imposte che grava sui diritti d'opzione assegnati ai dipendenti varia a seconda che tali prestazioni siano considerate reddito da lavoro dipendente oppure reddito da

capitale. I redditi da lavoro dipendente sono assoggettati all'imposta sul reddito delle persone fisiche e, in generale, anche agli oneri previdenziali. Si tratta spesso d'imposte più gravose di quelle applicate ai redditi da capitale. È inoltre importante ricordare che queste imposte sono dovute indipendentemente dal fatto che tale reddito abbia natura monetaria; ad esempio, l'imposta sul reddito da lavoro dipendente è dovuta anche sulle cosiddette prestazioni accessorie o fringe benefits, di cui si è trattato precedentemente.

Poiché la concessione di diritti d'opzione è sancita da un contratto di lavoro e poiché essa può essere connessa a determinate condizioni di lavoro (ad esempio prestazioni lavorative speciali o realizzazione di determinati obiettivi), quelli assegnati ai dipendenti rientrano nella definizione di reddito da lavoro dipendente. Essi hanno, tuttavia, natura speciale poiché l'accettazione di questa forma di retribuzione in luogo di una retribuzione monetaria richiede altresì una decisione d'investimento da parte del dipendente. Gli utili ottenuti dai diritti d'opzione potrebbero dunque essere sostanzialmente equiparati ai redditi da capitale.

A prescindere dalla natura poco chiara dei diritti d'opzione dei dipendenti, nella maggior parte dei sistemi fiscali essi sono comunque considerati reddito da lavoro dipendente. Di norma vengono considerati redditi da capitale, e quindi assoggettati al relativo regime tributario, soltanto in presenza di specifiche condizioni (per es. piani generalizzati, periodi di maturazione minimi, ecc.). Si potrebbe obiettare che in questi casi il fatto di classificare quali redditi da capitale i benefici derivanti dai diritti d'opzione assegnati ai dipendenti costituisce una pura e semplice agevolazione fiscale per le aziende, grazie alla quale queste possono elaborare i propri piani di stock option secondo quanto auspicato dallo Stato. Si potrebbe altresì ritenere che la realizzazione di

dette condizioni specifiche giochi a favore dell'assimilazione tra diritti d'opzione e redditi da capitale.

La seconda questione di interesse per il lavoratore in tema di imposizione dei diritti d'opzione è relativa proprio al momento impositivo. Il reddito da lavoro dipendente viene generalmente tassato in base al principio di cassa, ossia viene tassato nel momento in cui il dipendente percepisce, incassa o realizza il reddito. Se è facile individuare il momento in cui la retribuzione viene percepita per la retribuzione monetaria e molte prestazioni accessorie, vi sono almeno cinque momenti nel ciclo vitale di un diritto d'opzione/titolo azionario in cui può sorgere l'obbligazione tributaria: assegnazione, maturazione o esercizio del diritto d'opzione, maturazione delle azioni, cessione delle azioni.

3.3.3.2 Conseguenze di natura tributaria per il datore di lavoro.

Dal punto di vista del datore di lavoro rivestono probabilmente la massima importanza una molteplicità di argomenti.

Innanzitutto, i costi sostenuti dal datore di lavoro per introdurre e gestire un piano di stock option sono considerati spese aziendali. In questi costi rientrano ad esempio i compensi per i consulenti che propongono il programma più adeguato, le spese per le consulenze fiscali, la retribuzione dei dipendenti che si occupano della gestione del piano.

Seconda problematica da considerare: con l'assegnazione di diritti d'opzione il datore di lavoro s'impegna a rendere disponibile il numero richiesto d'azioni al momento dell'esercizio dell'opzione da parte del dipendente. Questo obbligo può essere assolto in vari modi, di cui in questa sede saranno oggetto di discussione soltanto due tra i più

diffusi: il riacquisto delle azioni (al momento dell'assegnazione, dell'esercizio dell'opzione o nel periodo tra le due date) e l'emissione di nuove azioni.

Quando si ha riacquisto di azioni la società sostiene costi reali qualora il riacquisto abbia luogo solo quando il dipendente esercita l'opzione. Il costo corrisponde all'utile realizzato dal dipendente. Laddove invece il riacquisto avvenga già all'atto dell'assegnazione il datore di lavoro sosterrà almeno un costo dell'opportunità perché dovrà cedere le azioni ad un prezzo inferiore a quello che potrebbe ottenere vendendole sul mercato. Nel caso l'impresa scelga la seconda alternativa, e cioè offrire al dipendente azioni oggetto di una nuova emissione, non vi saranno costi diretti per la società ma soltanto un costo indiretto per i proprietari, che pagheranno con una diluizione dei propri diritti di partecipazione nella società.

Secondo la prassi più comune i costi per il riacquisto delle azioni sarebbero detraibili a fini tributari per la società, mentre le emissioni di nuove azioni non darebbero luogo ad alcuna detrazione fiscale.

In generale il datore di lavoro ha l'obbligo di effettuare una ritenuta d'acconto sul pagamento dell'imposta da parte del dipendente. Il conseguente drenaggio di liquidità per la società potrebbe però essere evitato trasferendo l'obbligazione tributaria al dipendente, il che risulta relativamente facile nel caso di tassazione all'esercizio dell'opzione in quanto il datore di lavoro può richiedere il pagamento dell'imposta contestualmente al pagamento del prezzo d'esercizio. Vi potrebbero essere problemi in caso di tassazione all'assegnazione o alla maturazione. In entrambi i casi non è detto che il dipendente disponga della liquidità necessaria per pagare le imposte e il datore di lavoro potrebbe dover anticipare il denaro o detrarlo dalla normale retribuzione monetaria, anche se ciò potrebbe risultare insufficiente. In caso di tassazione alla

maturazione si pone un ulteriore problema per il datore di lavoro, che dovrà introdurre un sistema di contabilità che gli consenta di risalire a tutti i diritti d'opzione concessi per individuare con precisione il momento in cui l'imposta è esigibile.

In alcuni casi la società datrice di lavoro non concede diritti d'opzione sulle proprie azioni ma sulle azioni di una società collegata. In questo caso la società sulle cui azioni sono stati concessi i diritti d'opzione potrebbe ricaricare il costo sulla società principale. Le norme da osservare in questi casi sono molto complesse e non sempre è chiaro se la società principale abbia diritto a detrarre tali costi. In ogni caso di norma si consiglia di accordarsi esplicitamente sull'eventuale ricarico dei costi. Nell'ipotesi in cui le disposizioni contenute nel TUIR non siano rispettate dal datore e si abbia, perciò, l'emersione di un reddito imponibile di lavoro dipendente, il datore di lavoro dovrà in quanto sostituto d'imposta assoggettare a ritenuta tale reddito. Da un punto di vista pratico, *“questo reddito viene realizzato dal beneficiario delle stock option sul mercato e, dunque, lontano dal raggio d'azione del sostituto, addirittura in casi in cui il dipendente non è neanche più tale”*²⁴. Al fine di consentire al datore di lavoro di svolgere le proprie funzioni di sostituto, l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 28/E del 2006 ha stabilito tutta una serie di obblighi comunicativi per il dipendente, per il cui inadempimento non risulta però stabilita alcuna specifica sanzione.

3.3.3.2.3 Profili fiscali interni.

In questa sede si tenterà di fare il punto sull'attuale normativa fornendo, tra l'altro, alcuni spunti di riflessione. A distanza di circa sette anni dall'ultima riforma apportata al

²⁴ Circolare Assonime n. 23 del 23 aprile 2007 sul nuovo regime normativo delle stock option.

regime fiscale delle stock option, il legislatore vi ha posto nuovamente attenzione con il chiaro intento di arginare l'ormai spregiudicato utilizzo di tale forma di incentivazione.

La lettera g) del comma 2 dell'art. 51 TUIR disciplina il vero e proprio azionariato popolare dei dipendenti prevedendo che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore delle azioni offerte alla generalità dei dipendenti per un importo che non può superare complessivamente nel periodo d'imposta 2065 euro. Ciò significa che le azioni assegnate ai dipendenti durante lo svolgimento all'estero di un'attività lavorativa avente le caratteristiche di cui al comma 8-bis dell'art. 51 TUIR non sconteranno il limite di deducibilità di cui sopra. Esse rientreranno, perciò, nella base imponibile forfetaria indipendentemente dal loro ammontare complessivo.

Ai fini dell'applicazione di tale norma è indispensabile che le azioni non siano cedute per almeno tre anni dal momento della percezione. Qualora il lavoratore decidesse di cederle durante la permanenza all'estero ma prima del compimento dei tre anni indicati dalla norma, se le azioni sono state assegnate in un periodo antecedente a quello di applicazione della disciplina delle retribuzioni convenzionali, la lettera della legge prevede che il valore delle azioni divenga imponibile nell'esercizio in corso. In questo caso viene tassato un provento relativo all'attività di lavoro prestata in Italia, poiché dal punto di vista territoriale il reddito era già posseduto al momento di assegnazione delle azioni²⁵.

Con la successiva lettera g-bis) è stato mantenuto un regime di favore per i piani di stock option predisposti da una società per i propri dipendenti. Ciò premesso l'articolo 2, comma 29 del decreto legge n. 223/2006 ha sostituito i periodi secondo, terzo e quarto del comma 2 lettera g-bis dell'articolo 51 del TUIR, come introdotti dal comma

²⁵ In questo la CM 25 febbraio 2000, n. 30/E.

25 dell'articolo 36 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, i cui contenuti sono stati illustrati nel paragrafo 36 della circolare n. 28/E del 2006.

All'assegnazione di azioni effettuata nei confronti di soggetti titolari di reddito di lavoro dipendente o assimilato si rende applicabile la disciplina delle stock option contenuta nell'articolo 51, comma 2, lettera g-bis del TUIR. Tale disposizione agevolativa prevede una forma di esenzione di una quota parte del reddito di lavoro dipendente in misura corrispondente alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione del diritto di opzione e l'ammontare corrisposto dal dipendente per l'esercizio delle opzioni stesse, a condizione che il predetto ammontare sia almeno pari al valore delle azioni stesse alla data dell'offerta. Inoltre, sempre ai sensi della medesima disposizione, le partecipazioni, i titoli o i diritti posseduti dal dipendente devono rappresentare una percentuale di diritto di voto esercitabile in assemblea ordinaria o di partecipazione al capitale non superiore al 10 per cento. Non verificandosi entrambe le condizioni, la differenza concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Prima delle modifiche apportate dal decreto, l'applicazione delle disposizioni agevolative era subordinata, ai sensi del citato comma 2 lettera g-bis) dell'art. 51 del TUIR, al verificarsi di ulteriori determinate condizioni e in presenza di taluni limiti. In particolare, le azioni offerte non dovevano essere cedute né costituite in garanzia prima che fossero trascorsi cinque anni dalla data dell'assegnazione e il valore delle azioni assegnate non doveva essere complessivamente superiore, nel periodo d'imposta, alla retribuzione lorda annua del dipendente relativa al periodo d'imposta precedente (cosiddetto "parametro retributivo"). Tali nuove disposizioni si sono rese applicabili alle assegnazioni di azioni effettuate successivamente alla data di entrata in vigore del

medesimo decreto legge n. 223 del 2006 (quindi a decorrere dal 5 luglio 2006), anche se i relativi piani erano stati deliberati anteriormente a tale data. Con l'articolo 2, comma 29, del decreto si è ottenuta l'eliminazione delle condizioni per fruire del regime in esame il predetto parametro retributivo ed la modificazione degli ulteriori requisiti richiesti per l'applicazione dell'agevolazione fiscale. Dunque, la norma prevede che la disposizione di cui all'articolo 51, comma 2, lettera g-bis) sia applicabile esclusivamente a condizione che:

- a) l'opzione sia esercitabile non prima che siano scaduti tre anni dalla sua attribuzione;
- b) al momento in cui l'opzione è esercitabile, la società risulti quotata in mercati regolamentati;
- c) il beneficiario mantenga per almeno i cinque anni successivi all'esercizio dell'opzione un investimento nei titoli oggetto di opzione non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente.

Al riguardo, con riferimento alla prima condizione, la norma intende incentivare il processo di fidelizzazione dei destinatari dei piani di stock option, in genere legati al periodo di crescita di valore dei titoli ai quali si riferisce il diritto di opzione (cosiddetto "vesting period") il quale, pertanto, non può essere inferiore a tre anni. Tale condizione va verificata in concreto secondo le specifiche previsioni contenute nei piani deliberati dalle società. A tal fine, si ritiene che i piani in corso, già deliberati prima dell'entrata in vigore della nuova disciplina, ove non prevedano un termine per l'esercizio dell'opzione oppure ove prevedano un termine inferiore ai tre anni, possono essere adeguati per poter usufruire dell'agevolazione, senza che tali modifiche costituiscano fattispecie novative.

“E’ evidente come l’intento di una disposizione ad hoc sulla durata minima del vesting period non consenta, oggi, eventuali anticipazioni della data di esercizio tali da abbreviare il termine minimo di tre anni fissati dalla norma”²⁶.

La seconda condizione posta dalla norma è che, al momento in cui l’opzione è esercitabile sulla base del relativo piano, nel rispetto del requisito temporale del triennio, le azioni della società emittente siano ammesse alla quotazione in un mercato regolamentato, italiano o estero. Per quanto concerne la sussistenza della condizione in commento, si osserva come non sia sufficiente il fatto che la quotazione delle azioni sia stata semplicemente disposta, essendo necessario che le azioni risultino effettivamente negoziate nei mercati regolamentati al momento in cui l’opzione è esercitabile (CM n. 306/E del 23 dicembre 1996). Come si evince dalla relazione governativa al decreto, quindi, la condizione della quotazione deve essere verificata in capo alla società emittente le azioni assegnate e, quindi, rientrano nella disciplina di favore, sempreché siano rispettate le altre condizioni, anche i piani di stock option deliberati da società non quotate qualora le azioni da essa assegnate siano emesse da una società del gruppo quotata. Tale condizione viene esplicitata anche dall’Assonime nella circolare n. 23 del 23 aprile 2007. Infatti si evidenzia che la condizione della quotazione dev’essere verificata in capo alla società le cui azioni sono oggetto di opzione e non in capo alla società che delibera il piano di stock option e con la quale il beneficiario ha in essere il rapporto di lavoro. È possibile quindi beneficiare dell’agevolazione anche per i piani di stock option deliberati da società non quotate purché si tratti di azioni emesse da una società del gruppo quotata. A differenza della norma previgente che imponeva un vincolo di indisponibilità delle azioni assegnate per un periodo quinquennale, la nuova

²⁶ Delli Falconi F., Marianetti G., *Condizioni per l’esonero sui piani di stock option*, in *Corriere tributario* 41/2006, p. 3238.

norma prevede che il beneficiario debba mantenere per almeno i cinque anni successivi all'esercizio dell'opzione non tutte le azioni ricevute, bensì un “*investimento nei titoli oggetto di opzione non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente*”. In sostanza, l'oggetto del vincolo è costituito dalla differenza tra il valore normale dei titoli assegnati e l'ammontare pagato dall'assegnatario in modo tale da consentire lo smobilizzo o la costituzione in garanzia di un numero di azioni corrispondente all'esborso effettuato dal dipendente. In sostanza, una volta effettuato il calcolo del numero delle azioni che non possono essere cedute o date in garanzia nel quinquennio, stabilito alla data dell'assegnazione delle azioni, tale numero di azioni deve essere mantenuto indipendentemente dalla circostanza che il valore delle azioni subisca modificazioni nel corso del predetto periodo. In tal modo, il dipendente non è costretto ad acquistare un numero maggiore di azioni per tenere fede al valore dell'investimento da mantenere, nell'ipotesi in cui il valore delle azioni diminuisca. Qualora le azioni che dovevano essere mantenute siano anche parzialmente cedute o date in garanzia prima che siano trascorsi cinque anni dalla loro assegnazione, l'importo che non ha concorso a formare il reddito di lavoro dipendente al momento dell'assegnazione è assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione o la costituzione in garanzia. In tal caso, in sede di determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria, può essere assunto come costo il valore delle azioni assoggettato a tassazione in qualità di reddito di lavoro dipendente. Qualora una parte delle azioni sia stata ceduta prima del quinquennio, nel numero consentito dalla norma e sia stata, pertanto, corrisposta l'imposta sostitutiva sul relativo reddito diverso di natura finanziaria e le restanti azioni siano anch'esse successivamente cedute, sempre prima del quinquennio, considerato

che l'intera differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'importo corrisposto dal dipendente viene assoggettata a tassazione come reddito di lavoro dipendente, l'imposta sostitutiva precedentemente corrisposta in relazione alla prima cessione effettuata può essere chiesta a rimborso, ai sensi dell'art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602. Qualora i termini per esperire l'istanza di rimborso ai sensi di quest'ultima disposizione siano scaduti il contribuente può attivare la procedura di cui all'articolo 21, comma 2, secondo periodo, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ossia presentare domanda di restituzione dell'imposta entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione che, in tal caso, è rappresentato dalla cessione delle azioni prima dello scadere del quinquennio. Così come chiarito nella citata circolare n. 28/E del 2006, ai fini dell'individuazione del momento impositivo della predetta differenza in qualità di reddito di lavoro dipendente, assume rilevanza la notizia, acquisita dal datore di lavoro, dell'avvenuta cessione delle azioni da parte del dipendente, sempreché il cessionario non sia lo stesso datore di lavoro o la società emittente. Pertanto, il datore di lavoro deve applicare le relative ritenute nel primo periodo di paga utile, successivo all'avvenuta conoscenza del presupposto impositivo, anche per effetto di un'apposita comunicazione del dipendente. Trattandosi, quindi, dell'applicazione di una norma agevolativa che condiziona i suoi presupposti alla sussistenza di un determinato requisito giuridico-temporale (possesso di un determinato numero di azioni per almeno un quinquennio), il datore di lavoro-sostituto d'imposta è tenuto ad informare i destinatari dell'assegnazione agevolata circa l'obbligo di comunicare tempestivamente allo stesso le eventuali cessioni delle predette azioni, anche successivamente all'eventuale cessazione del rapporto di lavoro. Nell'ipotesi in cui il contribuente che ha ricevuto l'assegnazione delle azioni abbia cessato il rapporto

di lavoro, intraprendendone uno nuovo con altro datore di lavoro ovvero sia collocato a riposo, il precedente datore di lavoro deve comunicare al nuovo datore di lavoro o all'ente che eroga il trattamento pensionistico l'importo del valore che questi deve assumere a tassazione, unitamente al reddito di lavoro dipendente o al trattamento pensionistico erogato (CM n. 326/E del 23 dicembre 1997 e RM n. 186/E del 12 giugno 2002). In mancanza o in caso di ritardata comunicazione da parte del precedente datore di lavoro, il nuovo datore di lavoro o l'ente pensionistico, informato dal dipendente della sussistenza di un fringe benefit derivante dal precedente rapporto di lavoro, è tenuto ad attivarsi al fine di conoscere il predetto importo.

Qualora il contribuente non intrattenga un altro rapporto di lavoro dipendente o assimilato ovvero non percepisca un trattamento pensionistico, le ritenute relative al reddito di lavoro dipendente derivante dalla cessione delle azioni o dalla loro costituzione in garanzia devono essere operate dal datore di lavoro che aveva assegnato le azioni, previa comunicazione dell'evento da parte del lavoratore cessato e corresponsione della relativa provvista.

Le nuove disposizioni si applicano alle assegnazioni di azioni effettuate a decorrere dal 3 ottobre 2006, data di entrata in vigore del decreto, anche se i relativi piani sono stati deliberati in data anteriore. Pertanto, con riferimento alle assegnazioni di azioni effettuate nel periodo che va dal 5 luglio 2006 al 2 ottobre 2006 si rendono applicabili le disposizioni contenute nel decreto-legge n. 223 del 2006, tra cui quella relativa al vincolo retributivo e alla detenzione quinquennale di tutte le azioni ricevute. Si ricorda, al riguardo, che l'art. 36, comma 26, del d.l. n. 223 prevede che le disposizioni in commento si applicano alle assegnazioni effettuate successivamente alla data di entrata in vigore del decreto medesimo, 4 luglio 2006.

Nonostante la riforma, le aziende continuano a utilizzare lo strumento delle stock option. *“A scatenare i timori su un possibile abbandono delle stock option è stato il decreto Visco-Bersani [...] che ha modificato il regime impositivo del diritto all’acquisto futuro di azioni a un prezzo prefissato: dal 12,5% tipico degli investimenti in borsa si è passati all’equiparazione con i redditi da lavoro [...]”*²⁷.

Occorre chiarire, inoltre che, ai fini della determinazione del compenso in natura, il valore delle azioni è stabilito sulla base dei criteri dettati dall’art. 9 del TUIR che al comma 4 detta che *“il valore normale è 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 società non azionarie e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, in proporzione al valore del patrimonio netto della società o ente, ovvero, per le società 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”*.

Può sussistere, infine, un rischio di doppia imposizione nell’ipotesi in cui le stock option siano assegnate ad un lavoratore che consegua l’opzione in uno Stato, maturi il diritto all’esercizio di questa opzione in un secondo Stato e la eserciti in un terzo Stato. Si rientra, quindi, nella fattispecie in esame del lavoratore dipendente che presta la propria attività all’estero. La soluzione del problema contro le doppie imposizioni si concretizza attraverso il ricorso alle Convenzioni internazionali che presuppone che ci

²⁷ Dell’Olio L., *Benefit manager, le stock option non hanno perso appeal*, in Italia oggi del 7 maggio 2007, p. 24.

sia una identità di vedute tra gli Stati firmatari sulla qualificazione del reddito di lavoro dipendente²⁸.

3.3.3.3 Trattamento di fine rapporto.

L'imposizione del trattamento di fine rapporto, erogato in presenza di prestazioni di lavoro svolte all'estero, è un caso che merita una trattazione a sé stante. Il TFR rientra, infatti, fra quelle componenti per le quali il legislatore ha previsto una modalità di tassazione "separata" ai sensi dell'art. 17 TUIR. Si prevede così l'imposizione di un reddito, divenuto imponibile nel corso di un anno fiscale, in maniera differenziata rispetto a quella applicata alla base imponibile individuata in base all'art. 3 TUIR. Si concretizza, in questo modo, un trattamento di favore per i redditi in questione che, anche se diventano imponibili nel momento della percezione nell'arco dell'anno fiscale, in realtà sono relativi ad un arco temporale più lungo. Per tali fattispecie è espressamente prevista la non inclusione nel reddito complessivo soggetto ad IRPEF, secondo le diverse aliquote marginali, bensì la loro tassazione separata (art. 3, comma 2, TUIR).

Dal punto di lavoristico, il TFR è una forma di retribuzione differita che per il lavoratore rappresenta un credito che diviene liquido ed esigibile al momento della cessazione del rapporto di lavoro o negli altri casi previsti dall'art. 2120 c.c..

Relativamente alle quote del TFR maturate in costanza di prestazioni lavorative svolte all'estero da lavoratori dipendenti residenti in Italia, è lecito chiedersi se queste siano imponibili al momento dell'erogazione in Italia o, qualora la tassazione fosse avvenuta in base alle retribuzioni convenzionali oppure il dipendente fosse risultato esente da

²⁸ Pau F. (2007), *Stock option, ingorgo di norme*, Italia oggi.

tassazione, debbano essere escluse da tassazione. Al riguardo si riporta quanto esplicitato dall'Amministrazione finanziaria nella circolare ministeriale n. 207/E del 16 novembre 2000. L'orientamento ministeriale appare molto netto, poiché si specifica che *“nessuna esclusione può essere invocata per le indennità di fine rapporto corrisposte da imprese italiane a personale italiano che abbia prestato lavoro all'estero, [...] anche per la parte afferente ad annualità effettivamente lavorate all'estero”*. Tale conclusione si fonda su due principali argomentazioni. Da un lato l'esclusione consentita dalla legge era solo quella relativa alle retribuzioni di carattere ricorrente correlate alle prestazioni di lavoro all'estero mentre, per effetto della piena legittimazione passiva tributaria conservata dal personale di cui si tratta, l'indennità di fine rapporto, al pari di tutti gli altri redditi posseduti dai lavoratori in questione, va regolarmente assoggettata a tassazione secondo la legislazione tributaria italiana. D'altra parte, e a conforto, si è sottolineato che l'esclusione dal reddito complessivo non può essere ipotizzabile per quei redditi, quali le indennità di fine rapporto, che sono già esclusi essendo soggetti a tassazione separata.

L'impostazione descritta si conforma, tra l'altro, anche a quanto disciplinato dall'ormai abrogato art. 3 comma 3 lettera c) TUIR che prevedeva l'esclusione dalla base imponibile dei redditi di lavoro dipendente prodotto all'estero.

Nella giurisprudenza è a lungo prevalso un orientamento sostanzialmente conforme alle tesi dell'Amministrazione finanziaria, essendo dunque rilevabile una marcata tendenza alla non applicabilità del regime di esclusione, di cui all'abrogato art. 3, comma 3, lett. c) del TUIR., alle ipotesi di indennità di fine rapporto. Particolare interesse, in tal senso, presenta una pronuncia della Cassazione²⁹, relativa al regime impositivo dell'indennità

²⁹ Cassazione, Sez. I, 21 gennaio 1999, n. 519.

di buonuscita corrisposta ad un soggetto residente che aveva svolto la propria attività di lavoro subordinato in parte in Italia e in parte all'estero.

La Suprema Corte, sebbene sulla base di un diverso rilievo, si è allineata a quanto deciso dalla Commissione Centrale, la quale aveva ritenuto che la disposizione di cui all'art. 3, comma 3, lett. c) del TUIR riguardasse esclusivamente i redditi *“aventi carattere ricorrente correlati alla prestazione all'estero del lavoro dipendente”* e non anche *“quelli che si percepiscono alla fine del rapporto di lavoro e che si sostanziano nell'indennità di buonuscita”*. Il diverso profilo da cui sono partiti i giudici della Cassazione è fondato sull'affermazione che, con le disposizioni di cui all'art. 3, comma 3, del TUIR, che sanciscono, come si già evidenziato, che il legislatore avrebbe inteso escludere i redditi soggetti a tassazione separata dal novero di quelli che concorrono, nel loro insieme, a formare il reddito complessivo del contribuente. Di conseguenza, il beneficio della esclusione da tassazione attraverso la esclusione dal reddito complessivo non risulterebbe applicabile a quelle ipotesi reddituali che, per altro verso, già godono di un meccanismo impositivo di favore, quello della tassazione separata con aliquota proporzionale che mitiga la progressività dell'IRPEF. Come è agevole constatare, la conclusione della Cassazione è conforme all'orientamento espresso dalla Amministrazione finanziaria, e mantiene la propria valenza anche non in vigore dell'art. 3 comma 3, lett. c) del TUIR nonché in relazione a qualsiasi indennità o somma corrisposta in relazione alla cessazione del rapporto di lavoro, incluso il TFR. L'abrogazione della richiamata disposizione, e la piena assoggettabilità a tassazione, a decorrere dal periodo di imposta 2001, del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero ha influenza sul regime di tassazione del TFR nel senso che l'assoggettamento a tassazione separata, che rappresentava una soluzione penalizzante rispetto a quella

della esclusione integrale dal reddito complessivo, diviene ora più favorevole: ma le problematiche interpretative non sembrano affatto esaurite, quanto meno perché la qualificazione, a fini fiscali, del TFR come reddito di lavoro dipendente ovvero come fattispecie autonoma è assai rilevante in ordine alla applicazione delle Convenzioni contro la doppia imposizione, e quindi sia con riferimento al TFR erogato all'estero al lavoratore residente sia a quello erogato in Italia al lavoratore non residente.

Per semplificare ed individuare soluzioni in linea con le considerazioni svolte in precedenza, possono delinearsi le seguenti ipotesi:

- a) indennità erogata al lavoratore residente dal datore di lavoro residente, per attività prestata all'estero;
- b) indennità erogata al lavoratore residente dal datore di lavoro non residente, per attività prestata all'estero;
- c) indennità erogata al lavoratore non residente dal datore di lavoro italiano, per attività lavorativa svolta in Italia;
- d) indennità erogata al lavoratore non residente dal datore di lavoro italiano, per attività lavorativa svolta all'estero.

Per mettere maggiormente a fuoco i profili fiscali della indennità di fine rapporto erogata per attività di lavoro svolta all'estero si riportano le principali conclusioni contenute nella sentenza n. 16233 del 19 agosto 2004, con cui la Corte di cassazione si è pronunciata sull'imponibilità ai fini IRPEF dell'indennità di fine rapporto percepita da lavoratori dipendenti all'estero. Ritenendo non imponibile l'erogazione di un'indennità supplementare per licenziamento ingiustificato e di indennità integrativa del TFR, su cui era stata operata la ritenuta IRPEF, un lavoratore dipendente distaccato all'estero avanzò istanza all'Amministrazione finanziaria, al fine di vedersi riconosciuto il rimborso delle

ritenute operate. Successivamente, lo stesso dipendente impugnò il silenzio-rifiuto formatosi sulla predetta istanza, dapprima dinnanzi alla Commissione tributaria provinciale, e, poi, dinnanzi alla Commissione tributaria regionale, che accolse l'appello del contribuente, ritenendo che i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero dovessero ritenersi esclusi dalla base imponibile, ai sensi dell'articolo 3 del TUIR.

Alla luce di tali circostanze, ritenendo l'inapplicabilità dell'esenzione da imposta ai redditi soggetti a tassazione separata, l'Amministrazione finanziaria chiese ai giudici della Corte suprema la cassazione della decisione della Commissione tributaria regionale. I giudici della Corte suprema di cassazione precisarono che in linea di principio deve escludersi che l'esenzione fiscale prevista dall'articolo 3 del TUIR operi anche rispetto ai redditi assoggettati a tassazione separata, e, quindi, alle indennità di fine rapporto percepite dai lavoratori dipendenti che abbiano prestato la propria attività lavorativa all'estero, in via continuativa ed esclusiva. Infatti, secondo la Corte, la base imponibile dei soggetti residenti è costituita dal complesso dei redditi posseduti, ovunque prodotti e, quindi, anche da quelli realizzati all'estero, dalla quale, in virtù di specifiche previsioni di legge, sono espressamente esclusi taluni redditi che, in quanto percepiti *una tantum*, sono assoggettati a tassazione separata e, di conseguenza, esclusi dal novero di quelli che concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente.

Pertanto, alla luce di tali considerazioni, i giudici della Corte suprema ritennero di confermare l'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui l'esenzione da imposizione dei redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero non può essere estesa anche ai redditi soggetti a tassazione separata. Infine, è opportuno sottolineare che la Cassazione pare seguire quell'indirizzo secondo cui nella tassazione dei redditi di lavoro dipendente il principio di cassa si applica per l'individuazione del

momento impositivo del reddito prodotto e per la determinazione della residenza del contribuente, mentre invece la territorialità del reddito andrebbe determinata per competenza. Secondo tale impostazione il TFR potrebbe rientrare tra i redditi prodotti in Italia solo relativamente alle quote maturate durante il periodo in cui le prestazioni sono ivi svolte, e ciò anche qualora l'imposizione diventi possibile, in virtù del principio di cassa, all'atto della cessazione del rapporto di lavoro che è proseguito in Italia. Nel caso del distacco, invece, poiché il lavoratore risulta formalmente assunto dalla società presso cui è inviato, il TFR sarà corrisposto da quest'ultima e l'erogazione deve necessariamente avvenire all'atto della cessazione dello svolgimento all'estero della prestazione.

Il ragionamento di cui sopra potrebbe, però, trovare applicazione solo rispetto a quei rapporti di lavoro intrattenuti da dipendenti sia residenti che non residenti, con un datore di lavoro residente in uno Stato estero. Infatti l'art. 23 TUIR fissa una presunzione assoluta in base alla quale, rispetto al luogo di produzione dei redditi di lavoro dipendente, *“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) e f).

3.3.4 L'istituto del credito d'imposta come misura concessa dallo Stato della residenza per i tributi assolti nello Stato della fonte.

Come già osservato, il carattere generale dell'IRPEF comporta, fra l'altro, l'assoggettamento a tassazione in capo alle persone fisiche residenti dei redditi rientranti nelle categorie di cui all'art. 6 TUIR dovunque conseguiti. L'adozione del metodo di

imposizione su base mondiale può determinare l'inconveniente della sovrapposizione dell'imposta italiana con quella assoluta all'estero sugli stessi redditi. Al fine di impedire o attenuare il fenomeno della doppia imposizione internazionale, in armonia con quanto stabilito dagli altri Stati europei, l'Italia ha previsto l'attribuzione di un credito d'imposta in relazione ai tributi assolti all'estero per i redditi ivi prodotti. La normativa italiana concede, dunque, ai residenti di scomputare dalle imposte italiane le imposte pagate all'estero su eventuali redditi imponibili anche in Italia.

I crediti d'imposta riguardano lo Stato della residenza del contribuente, non quello della fonte e costituisce, quindi, una modalità di eliminazione o attenuazione della doppia imposizione che si crea in presenza di redditi transnazionali. Di conseguenza, i presupposti essenziali su cui si fonda l'istituto in esame sono costituiti dalla doppia imposizione, sia nazionale che estera, su uno stesso reddito, nonché ovviamente, dalla produzione di tale reddito all'estero e sua imputazione ad un soggetto residente.

L'art. 165 TUIR stabilisce le condizioni e i limiti per il riconoscimento e la quantificazione del credito d'imposta. Infatti, *“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”* (art. 165 TUIR, comma 1). In sintesi, per poter beneficiare del credito d'imposta il reddito prodotto all'estero deve effettivamente concorrere alla formazione del reddito complessivo in Italia e le imposte estere non devono essere rimborsabili nello Stato estero. Una volta accertato che l'imposta estera può dar luogo al

credito, occorre determinare l'entità di tale credito ossia la misura dell'imposta estera ammessa in detrazione dall'imposta italiana.

Sintetizzando: nel delimitare l'ambito di applicazione della norma occorre, preliminarmente, osservare che lo scomputo del credito d'imposta è ammesso a condizione che il reddito prodotto all'estero concorra alla formazione di quello complessivo del soggetto residente. Ulteriore condizione per la fruibilità del credito è il pagamento delle imposte a titolo definitivo. Al riguardo, con la circolare 50/E del 2 giugno 2002, confermando un orientamento già espresso in passato, è stato precisato che le imposte si debbano considerare definitivamente assolte qualora siano irripetibili, con la conseguenza che non possono considerarsi tali le imposte versate a titolo d'acconto o per le quali sia previsto un conguaglio con possibilità di rimborso totale o parziale.

È di tutta evidenza che il contribuente dovrà allegare alla dichiarazione dei redditi, nella quale fa valere il credito d'imposta, idonea documentazione, rilasciata dallo Stato estero ed atta a comprovare la definitività del pagamento effettuato.

La norma fissa anche un tetto massimo per la detraibilità, infatti il tributo estero può essere scomputato dall'imposta netta in misura non superiore alla quota d'imposta italiana corrispondente al rapporto tra redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite riportate da precedenti periodi d'imposta. Ne deriva che il credito d'imposta sarà pari a: $(\text{reddito estero} \times \text{imposta netta}) / \text{reddito complessivo} - \text{perdite pregresse portate in diminuzione nell'esercizio}$.

L'art. 165 TUIR adotta, inoltre, la cosiddetta limitazione ordinaria, proprio perché la detrazione è limitata alla quota dell'imposta dovuta nello Stato di residenza sul reddito prodotto all'estero. In sostanza, la detrazione è consentita per l'intero ammontare purché

non sia superiore alla quota d'imposta italiana proporzionalmente attribuibile, rispetto al reddito complessivo dichiarato in Italia, al reddito prodotto all'estero. Se l'imposta estera supera la predetta quota d'imposta nazionale, la detrazione è ammessa entro i limiti di tale quota.

Proseguendo nell'analisi dell'art. 165 TUIR si rileva che il comma 10 stabilisce che *“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”*. Ne deriva che il credito d'imposta diminuisce anch'esso in proporzione all'esenzione. Per quanto riguarda il reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero e determinato secondo l'articolo 51, comma 8-bis, del TUIR, ci si pone il problema del riconoscimento totale o parziale del credito d'imposta. Infatti, prima della novità introdotta dal decreto n. 223/2006, una parte della dottrina sosteneva la tesi del riconoscimento totale del credito d'imposta in quanto la determinazione convenzionale del reddito non costituisce una imponibilità parziale dello stesso reddito di lavoro subordinato corrisposto all'estero, se minore a quello effettivo, ma rappresenta soltanto un criterio diverso per un concorso integrale al reddito complessivo secondo i principi dell'ordinamento. Secondo tale orientamento, il principio della riduzione dell'imposta estera detraibile, per effetto del minor imponibile dichiarato, non deve riguardare le ipotesi in cui l'ammontare minore assoggettato a tassazione in Italia è dovuto alle diverse regole di determinazione del reddito vigenti nel nostro Paese rispetto al Paese della fonte. Tale principio si applica, ad esempio, nella determinazione del credito d'imposta per le stabili organizzazioni italiane all'estero. Infatti le stabili organizzazioni italiane pagano le imposte all'estero per un imponibile determinato secondo le norme del Paese in cui sono localizzate. Per determinare l'imposizione in Italia, il reddito viene

rideterminato secondo le regole italiane che può essere, pertanto, diverso da quello sul quale sono state calcolate le imposte estere, e si considera l'intero ammontare delle imposte estere. La norma riserva, infine, un trattamento speciale ai crediti d'imposta derivanti da redditi di lavoro dipendente poiché consente l'attribuzione del credito d'imposta per quanto versato all'estero, relativamente a detti redditi, in sede di conguaglio di fine anno, anche qualora siano riferibili a periodi d'imposta precedenti a quello in cui sono percepite le retribuzioni. Infatti l'ultimo comma dell'art. 23 del DPR 600/1973 detta che *“se alla formazione del reddito di lavoro dipendente concorrono somme o valori prodotti all'estero le imposte ivi pagate a titolo definitivo sono ammesse in detrazione fino a concorrenza dell'imposta relativa a predetti redditi prodotti all'estero. La disposizione del periodo precedente si applica anche all'ipotesi in cui le somme o i valori prodotti all'estero abbiano concorso a formare il reddito di lavoro dipendente in periodi d'imposta precedenti. Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri la detrazione si applica separatamente per ciascun Stato”*.

Rispetto al caso in cui il lavoratore sia tassato in base alle retribuzioni convenzionali di cui all'art. 51 comma 8-bis TUIR, per un reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero, possono verificarsi due possibilità. Può essere applicato quanto previsto dall'art. 23 del DPR 600/1973 oppure la disciplina dettata dall'art. 165 TUIR. Significativa in merito potrebbe essere l'analisi di una risoluzione ministeriale riguardante proprio il recupero delle imposte pagate all'estero per i redditi ivi prodotti. Il caso³⁰ riguarda una società che, dopo aver rappresentato che alcuni suoi dirigenti, in Italia, prestano attività di lavoro dipendente anche per una società francese, ha chiesto di conoscere se, *“al fine di evitare la presentazione di una apposita dichiarazione dei*

³⁰ Risoluzione ministeriale 13 agosto 2002, n. 281/E.

redditi in cui far confluire entrambi i redditi percepiti dal sostituto, possa essa stessa, in qualità di sostituto d'imposta, procedere alle operazioni di conguaglio" da effettuarsi ai sensi dell'art. 23 del TUIR. L'Agenzia delle Entrate ha innanzitutto ribadito che *"il trattamento fiscale riservato alle retribuzioni percepite dai prestatori di lavoro dipendente per le attività svolte al di fuori del territorio nazionale è strettamente collegato al concetto di residenza"*. Successivamente ha riportato la disciplina dettata dall'art. 23 TUIR che al comma 3 autorizza il recupero delle imposte pagate all'estero tramite il sostituto d'imposta in sede di operazioni di conguaglio. Non essendo disciplinato il recupero di dette imposte attraverso il conguaglio di fine anno l'Agenzia delle Entrate ha concluso dicendo che *"non si ritiene possano porsi a carico del sostituto operazioni di conguaglio che non trovano fondamento in una espressa previsione della norma fiscale"*. Si sottolinea, infine, che il quadro normativo della disciplina interna che si è finora delineato deve essere integrato con le norme previste dai Trattati internazionali contro le doppie imposizioni.

3.4 Il lavoro dipendente prestato in Italia.

L'oggetto del presente paragrafo è quello di delineare la disciplina tributaria interna della seconda tipologia di redditi transnazionali di lavoro dipendente: i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia da non residenti.

Prima di passare all'analisi vera e propria del combinato disposto dalle norme formali interne e convenzionali, si sottolinea come la crescente mobilità del mercato del lavoro attuale ha coinvolto, ovviamente, anche l'Italia nella quale si registra un notevole afflusso di lavoratori stranieri. Dal punto di vista normativo, se per i cittadini italiani l'art. 16 della Costituzione garantisce la libertà di circolazione e soggiorno nel territorio

dello Stato, per gli stranieri la possibilità di entrare, spostarsi e dimorare in Italia è tradizionalmente disciplinata da apposite leggi e, talvolta, da Convenzioni internazionali. Si rileva, in tale ambito, una sostanziale differenza tra la posizione dei cittadini comunitari e quella dei cittadini di altri Paesi. Infatti, ai cittadini dell'Unione europea è garantito un particolare status ai sensi dell'art. 18 del Trattato di Roma. Basti per ora sapere che essi possono circolare e soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri senza che sia previsto per essi alcun tipo di controllo alle frontiere o rilascio di autorizzazioni all'ingresso. Maggiormente restrittive sono, invece, le regole previste per quei lavoratori dipendenti provenienti da Stati non aderenti all'Unione europea. Il loro accesso nel mercato del lavoro è subordinato, infatti, all'ottenimento di un visto da parte delle rappresentanze diplomatiche italiane all'estero.

L'ipotesi più frequente di trasferimento di personale estero in Italia è rappresentata dal distacco, di cui se ne definiranno le specificità ai fini fiscali nel paragrafo 3.4.2.3.

Più volte è stato evidenziato come, mentre per le persone fisiche residenti vige il metodo della tassazione del reddito ovunque prodotto, per i non residenti opera il principio opposto dell'imposizione dei redditi prodotti nel territorio dello Stato. La disposizione del TUIR, oggetto d'analisi del paragrafo successivo, elenca analiticamente i redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato ai fini dell'imposizione diretta. Non viene enunciata, pertanto, una definizione generale del concetto ma vengono dettati diversi criteri per la localizzazione del reddito a seconda della sua natura. Giova comunque precisare che le norme del Testo Unico riguardanti i non residenti possono essere derogate dalle disposizioni contenute nei Trattati internazionali più favorevoli al contribuente. La fattispecie dei redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia comporta la qualificazione dell'Italia stessa come Stato

della fonte. Essa acquisisce potestà impositiva in tutti i casi in cui si integri la fattispecie dei redditi di lavoro dipendente ed assimilati in base alle norme interne.

3.4.1 Presupposti per l'imposizione in Italia.

L'attribuzione dello status di residente ad un soggetto ha, come ben sappiamo, quale effetto primario quello dell'attrazione a tassazione dei redditi da questo ovunque prodotti. Dunque, un cittadino di un altro Paese che presta la propria attività lavorativa in Italia, ai sensi dell'art. 2 TUIR, potrebbe risultare fiscalmente residente qualora per la maggior parte del periodo d'imposta sia iscritto alle anagrafi della popolazione residente oppure abbia la residenza o il domicilio nel territorio dello Stato ed essere per questo soggetto a tassazione. Indipendentemente dalla lettera della legge, il fatto che questo soggetto sia in possesso di permesso o carta di soggiorno potrebbe essere motivo sufficiente per considerarlo residente in Italia ai fini fiscali. In realtà, così come il mero fatto del soggiorno all'estero per lo svolgimento di un'attività lavorativa non può bastare per comportare la perdita della residenza italiana, analogamente l'acquisizione della residenza per un cittadino straniero non può dipendere unicamente dall'analoga situazione che però si verifica nel nostro Paese. Si tratta, a questo punto, di stabilire le regole per la tassazione di quei lavoratori che non acquisiscono la residenza fiscale in Italia facendo riferimento alle norme relative, appunto, alla tassazione dei non residenti per i redditi prodotti in Italia sempre nell'ambito del diritto tributario internazionale.

Innanzitutto, occorre precisare che la soggezione agli obblighi tributari per i lavoratori dipendenti non residenti si verifica solo rispetto ai redditi prodotti in Italia. È noto, infatti, che essi non possono essere chiamati a pagare l'IRPEF sui redditi prodotti al di fuori del territorio italiano.

Nel comma 1 dell'art. 23 TUIR viene affrontato il problema dell'individuazione del luogo di produzione del reddito attraverso la subordinazione della tassabilità ad una serie di condizioni. In particolare, ai sensi della lettera c) della predetta norma, ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano tassabili quei redditi di lavoro dipendente *“derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato”*.

Il sistema è poi completato da alcune presunzioni assolute sancite dal comma 2 del medesimo articolo, in base al quale *“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:*

a) le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c), d), e) e f) del comma 1 dell'articolo 17;

b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c-bis), f), h), h-bis), i) e l) del comma 1 dell'articolo 50;

c) i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi di impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico;

d) i compensi corrisposti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato”.

Ne consegue che, secondo quanto disposto dal comma 1, il criterio di tassazione adottato è quello del luogo di svolgimento dell'attività, mentre considerando il comma 2 i redditi percepiti dal lavoratore dipendente non residente hanno fonte in Italia in base al criterio di residenza del pagante. La giurisprudenza³¹ ci permette di porre in essere alcune precisazioni in merito, poiché si è stabilito che *“il principio di territorialità si*

³¹ Corte di cassazione 5 maggio 1998, n. 4481.

incentra per i non residenti, sulla produzione del reddito nel territorio dello Stato, cioè sullo svolgimento in Italia dell'attività da cui i redditi derivano”.

La normativa interna non prevede, infine, una durata minima della prestazione lavorativa cui subordinare la tassazione, questo però non deve far considerare qualsiasi attimo di permanenza del lavoratore dipendente in Italia per motivi professionali come periodo in cui l'attività lavorativa è svolta nello Stato. È necessario considerare, in questi casi, che lo svolgimento dell'attività può dar luogo ad una molteplicità di prestazioni collegate tra loro che potrebbero non incidere sulla natura della prestazione stessa. In secondo luogo, il lavoratore potrebbe essere portato a svolgere l'attività in luoghi diversi pur restando intatta la localizzazione della prestazione non essendoci alcun elemento di stabilità con il luogo di destinazione. Ad esempio questo accade nel caso in cui il dipendente si reca all'estero per avere un contatto diretto con i clienti o con i fornitori. Qualora, invece, il lavoratore dipendente sia presente in Italia anche per un periodo di tempo determinato e la sua prestazione possa effettivamente dirsi compiuta nello Stato, la retribuzione ad essa relativa sarà soggetta a tassazione.

Il non residente può instaurare un rapporto di lavoro in Italia secondo molteplici forme. Se ne analizzano, di seguito, le principali con le relative conseguenze fiscali.

3.4.2 Modalità di prestazione di lavoro in Italia del non residente.

In linea generale i lavoratori dipendenti non residenti che svolgono l'attività lavorativa in Italia possono essere tassati attraverso il sistema della dichiarazione dei redditi o in base al sistema delle ritenute sui redditi in uscita. Quest'ultimi sono, naturalmente, quei redditi corrisposti da un soggetto residente in Italia ad un soggetto non residente.

In particolare, per quanto riguarda i redditi di lavoro dipendente e assimilati, sono soggetti a imposizione (e quindi all'obbligo di dichiarazione) i redditi:

- percepiti dal residente di uno Stato estero con il quale non è stata stipulata una Convenzione contro le doppie imposizioni;
- percepiti dal residente di uno Stato estero con il quale è stata stipulata una Convenzione contro le doppie imposizioni che prevede la tassazione di tali redditi sia in Italia che nello Stato estero;
- percepiti dal residente di uno Stato estero con il quale è stata stipulata una Convenzione contro le doppie imposizioni che prevede la tassazione di tali redditi solo in Italia.

Nelle prime due ipotesi il contribuente ha diritto, nel proprio Paese di residenza fiscale, al rimborso delle imposte pagate in Italia.

Il secondo modulo di imposizione è disciplinato, in particolare, dall'art. 24 TUIR, rubricato "*determinazione dell'imposta dovuta dai non residenti*" e stabilisce alcune deroghe rispetto al regime previsto per i residenti. Si prevede che "*1. Nei confronti dei non residenti l'imposta si applica sul reddito complessivo e sui redditi tassati separatamente a norma dei precedenti articoli, salvo il disposto dei commi 2 e 3.*

2. Dal reddito complessivo sono deducibili soltanto gli oneri di cui alle lettere a), g), h), i) e l) del comma 1 dell'articolo 10.

3. Le detrazioni di cui all'articolo 15 spettano soltanto per gli oneri indicati alle lettere a), b), g), h), h-bis) e i) dello stesso articolo. Le detrazioni per carichi di famiglia non competono".

La disciplina interna deve essere coordinata, naturalmente, con le regole previste nei Trattati internazionali ed, in particolare con quanto disposto dall'art. 15 del Modello OCSE.

3.4.2.1 Svolgimento della prestazione esclusivamente in Italia.

L'ipotesi oggetto d'analisi comporta la determinazione del reddito secondo le regole dettate dall'art. 51 TUIR applicabile anche ai lavoratori dipendenti residenti. In questo caso, il reddito confluisce nell'imponibile complessivo solo limitatamente a quanto prodotto in Italia, dal quale saranno operate le deduzioni e le detrazioni previste dai commi 2 e 3 dell'art. 24 TUIR. Le eventuali indennità corrisposte a titolo di trasferimento, ai sensi del comma 7, non concorrono a formare il reddito imponibile per metà del loro ammontare. Il datore di lavoro residente dovrà, a norma dell'art. 23 comma 1 del DPR 600/1973, operare le ritenute sui compensi erogati. Tuttavia, qualora le retribuzioni fossero corrisposte da un datore non residente, privo di stabile organizzazione in Italia, questo non dovrà effettuare le ritenute non avendo alcun rapporto con l'Amministrazione finanziaria. In tali casi spetterà al contribuente dichiarare i redditi prodotti nello Stato.

I contribuenti non residenti che hanno la possibilità di presentare la dichiarazione dall'Italia possono consegnarla agli uffici postali, alle banche convenzionate, agli uffici dell'Agenzia delle Entrate e agli intermediari autorizzati, come ad esempio i Caf e i professionisti. In alternativa, essi possono presentare la propria dichiarazione dei redditi dall'estero inviandola per raccomandata o con altro mezzo equivalente dal quale risulti con certezza la data di spedizione. La dichiarazione può anche essere presentata direttamente via internet: tramite il sito dell'Agenzia delle Entrate. I contribuenti

persone fisiche non residenti che non siano cittadini italiani possono richiedere il codice Pin *on-line* solo se hanno un domicilio fiscale in Italia presso il quale può esserne recapitata la seconda parte, altrimenti, se presenti sul territorio nazionale, possono rivolgersi ad un Ufficio dell’Agenzia delle Entrate. La dichiarazione deve essere presentata nel periodo compreso tra il 2 maggio e il 31 luglio, se la presentazione viene effettuata per il tramite di una banca o di un ufficio postale; entro il 31 ottobre, se la presentazione viene effettuata in via telematica³².

3.4.2.2 Assunzione presso sede all’estero e svolgimento in Italia.

Una situazione analoga a quella precedentemente analizzata si verifica in capo a quel lavoratore assunto presso una sede di lavoro all’estero che svolge in Italia la propria prestazione lavorativa comportando così la tassazione nel nostro Paese. In questi casi il reddito dovrà essere oggetto di dichiarazione da parte del lavoratore non residente.

Inoltre, le indennità di trasferta, di cui al comma 5 dell’art. 51 TUIR, pare debbano essere applicate considerando la sede di lavoro italiana come luogo principale di svolgimento dell’attività.

3.4.2.3 Distacco.

Nel caso del distacco, per il quale valgono le medesime considerazioni effettuate in tema di lavoro dipendente svolto all’estero dai residenti, il lavoratore straniero pur mantenendo un rapporto con il proprio datore presta la propria opera a favore di una società italiana. Il distacco deve protrarsi, comunque, per un periodo di tempo limitato, intendendosi con questo che la sua durata dev’essere predeterminata o predeterminabile

³² Informazioni tratte dal sito dell’Agenzia delle Entrate.

con riferimento ad un evento futuro e certo. Al lavoratore straniero distaccato in Italia, inoltre, si applicano le disposizioni di legge e dei contratti collettivi di settore, stipulati con le organizzazioni sindacali più significative, che valgono per i lavoratori italiani che effettuano le analoghe prestazioni lavorative. Il reddito prodotto dal lavoratore dovrà essere tassato nel nostro Paese, indipendentemente dalla durata dell'attività lavorativa, a meno che la potestà impositiva dello Stato della fonte sia esclusa da norme convenzionali. È opportuno effettuare alcune considerazioni relativamente al fatto che in questa ipotesi possono verificarsi alcuni problemi riguardo l'effettuazione delle ritenute da parte del sostituto d'imposta. Le retribuzioni possono essere corrisposte dalla società estera distaccante oppure dalla società italiana distaccataria. Nel primo caso si ricade nel regime di sostituzione in cui il lavoratore dipendente ha l'obbligo di dichiarare quanto percepito in Italia. Nel secondo caso, invece, si rilevano alcuni problemi dovuti al fatto che anche se la società distaccante è formalmente tenuta a versare le retribuzioni al lavoratore, queste possono essere anticipate dalla società distaccataria che può in un secondo momento riaddebitarle alla distaccante. Inoltre, il distaccatario potrebbe concedere al lavoratore straniero ulteriori benefit che concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente. Dal punto di vista soggettivo, dunque, la società distaccataria rientra nell'ambito dei soggetti tenuti all'effettuazione delle ritenute. Dal punto di vista oggettivo, ci si chiede, se essa è tenuta agli adempimenti del sostituto relativamente alle somme erogate a favore del lavoratore anche per conto del datore di lavoro estero. Occorre osservare, prima di tutto, che tra il distaccatario e il percipiente non è necessaria la sussistenza di un rapporto di lavoro.

Secondo l'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997, chiunque rientri nella categoria dei sostituti d'imposta è

tenuto ad effettuare le ritenute su tutte le somme che rientrano nel reddito di lavoro dipendente, anche se il percettore non è un proprio dipendente. Nella medesima circolare si riporta che *“poiché costituiscono redditi di lavoro dipendente, [...], non soltanto le somme e i valori che il datore di lavoro corrisponde direttamente, ma anche le somme i valori che in relazione al rapporto di lavoro sono erogate da soggetti terzi rispetto al rapporto di lavoro, ne discende che il datore di lavoro-sostituto d'imposta deve effettuare le ritenute a titolo di acconto con riferimento a tutte le somme e i valori che il lavoratore dipendente percepisce in relazione al rapporto di lavoro intrattenuto con lui, anche se taluni di questi sono corrisposti da soggetti terzi per effetto di un qualunque collegamento esistente con quest'ultimo. [...] Analogamente si deve procedere in caso di distacco del dipendente presso un altro datore di lavoro nel caso in cui alcune somme e valori siano corrisposti dal datore di lavoro distaccante e altri dal datore presso cui è stato distaccato il dipendente”*. Dunque, l'obbligo di sostituzione grava in capo al distaccante. In realtà si riscontrano molteplici incertezze interpretative, considerando anche che la stessa Amministrazione non ha raggiunto una posizione univoca. Ad esempio nella RM 15 giugno 2001, prot. 23753, la Direzione regionale veneta dell'Agenzia delle Entrate ha affermato che la società distaccataria sarebbe tenuta agli obblighi del sostituto d'imposta rispetto alle somme erogate al dipendente distaccato. Quest'ultimo sarebbe così obbligato a dichiarare la complessità dei redditi percepiti in relazione all'attività svolta in Italia.

3.4.2.4 Distacco improprio.

In questo caso, a differenza del distacco in termini giuridici, il lavoratore dipendente è assunto da un'impresa italiana ed è collocato in aspettativa dal datore di lavoro estero. Il

datore di lavoro italiano, in virtù del fatto che non residua alcun potere in capo alla società estera da cui il lavoratore proviene, è obbligato ad effettuare le ritenute sulle retribuzioni corrisposte al lavoratore e a versare il TFR al momento della cessazione del rapporto di lavoro.

Parte seconda:

DIRITTO CONVENZIONALE.

Sezione I:

*La doppia imposizione internazionale: inquadramento del principale ostacolo al
perseguimento dell'efficienza fiscale.*

Capitolo quarto

IL DIRITTO TRIBUTARIO CONVENZIONALE E L'ELIMINAZIONE DEGLI EFFETTI DISTORSIVI DERIVANTI DAL CONCORSO FRA PRETESE IMPOSITIVE.

4.1 Il rischio della doppia imposizione sui redditi transnazionali di lavoro dipendente.

Prima di inquadrare i redditi di lavoro dipendente nell'ambito del Modello OCSE e delle singole Convenzioni internazionali concluse dall'Italia, è opportuno comprendere l'origine e le problematiche del fenomeno della doppia imposizione internazionale. Come descritto in precedenza, generalmente residenza del dipendente e luogo di prestazione dell'attività lavorativa coincidono. Tale situazione non determina problemi di doppia imposizione che, invece, insorgono quando le prestazioni lavorative sono effettuate in uno Stato diverso da quello di residenza. In tal caso, il lavoratore potrà correre il rischio di vedere il suo reddito conteso tra le pretese impositive dello Stato in cui è fiscalmente residente e di quello in cui ha prodotto il reddito. Si parla di rischio perché possono configurarsi, come vedremo, anche ipotesi di tassazione esclusiva in un solo Stato o di doppia esenzione.

Il fenomeno della doppia imposizione internazionale va inquadrato come un vero e proprio effetto distorsivo proprio delle attività oltreconfine. Esso determina, infatti, nei riguardi del soggetto passivo che produce reddito transnazionale un prelievo fiscale globale superiore rispetto a quello posto a carico del soggetto, in analoga situazione di dipendenza lavorativa, ma che produce reddito in ambito nazionale. È evidente, quindi, che il problema della duplice tassazione ricade nella sfera dei redditi transnazionali essendo questi soggetti ad uno statuto giuridico composito che comporta la

sovrapposizione tra la potestà impositiva dello Stato della residenza e la potestà impositiva dello Stato della fonte. Entrambi, infatti, possono qualificarsi come tali in base alle proprie norme formali interne e determinare il trattamento tributario della fattispecie in esame attraverso le specifiche norme sostanziali interne.

Doppia imposizione internazionale, quindi, come logica conseguenza dell'applicazione in via unilaterale della propria potestà impositiva da parte del singolo Stato ma che, in realtà, è in concorso con le pretese impositive anche degli altri Stati.

Si possono configurare, tra l'altro, svariate ipotesi di doppia imposizione derivanti dal concorso tra pretese impositive. A livello convenzionale risulta fondamentale, inoltre, l'eliminazione dei casi di doppia imposizione per doppia residenza.

Le Convenzioni contro le doppie imposizioni individuano, al fine ovviamente di scongiurare il duplice carico fiscale sul contribuente lavoratore dipendente, lo Stato titolare della potestà impositiva convenzionalmente determinata in relazione ad una specifica fattispecie concreta. Lo Stato designato potrà applicare, perciò, le proprie norme sostanziali interne per definire il trattamento tributario della fattispecie. Potrà, dunque, delinearsi alternativamente una situazione di potestà concorrente convenzionale di Stato della residenza e Stato della fonte, di potestà esclusiva dello Stato della residenza o della fonte o, infine, di doppia esenzione convenzionale.

In conclusione si sottolinea che, anche all'interno dei singoli sistemi fiscali, la doppia imposizione internazionale viene vietata. Nel nostro ordinamento, infatti, l'art. 163 TUIR vieta l'applicazione più volte della stessa imposta in dipendenza dello stesso presupposto, anche se in capo a soggetti diversi.

4.2 Modello OCSE: linee guida della convezione-tipo contro le doppie imposizioni.

La volontà e, soprattutto, l'esigenza dei singoli Stati di porre rimedio agli effetti negativi sulle attività economiche prodotti dal duplice prelievo tributario hanno avuto quale riflesso la pubblicazione prima nel 1977 poi nel 1992 del "Modello di Convenzione sulla doppia imposizione sul reddito e sul patrimonio". Il modello in questione rappresenta, però, una convezione-tipo o un modello astratto cui gli Stati devono uniformarsi, anche se non necessariamente, nell'elaborazione delle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni. Il Modello OCSE contiene, infatti, le linee guida e le clausole esemplificative di cui gli Stati contraenti generalmente tengono conto nella fase di negoziazione. Successivamente si potrà notare, infatti, la similarità tra le disposizioni del Modello OCSE in materia di redditi di lavoro dipendente e quelle delle singole Convenzioni bilaterali.

Esso stabilisce anche precise modalità con cui eliminare il fenomeno della doppia imposizione. L'articolo 23, prevede due soluzioni alternative: il metodo dell'esenzione attraverso il quale lo Stato di residenza del soggetto non tassa il reddito che, secondo la Convenzione, può essere assoggettato nello Stato della fonte o della stabile organizzazione e il metodo del credito d'imposta, previsto dall'articolo 23 B, con cui lo Stato di residenza del soggetto calcola l'imposta sulla base del reddito totale del contribuente, compreso il reddito che può essere tassato nello Stato della fonte, o della stabile organizzazione, e poi concede una detrazione per le imposte pagate nell'altro Stato.

È importante, a questo punto, precisare che le Convenzioni per evitare la doppia imposizione rappresentano il risultato di un accordo tra due Stati per regolamentare sulla base del principio di reciprocità la sovranità tributaria di ciascuno. Di regola questi

accordi internazionali sono redatti sulla base dell'apposito modello di convenzione elaborato in ambito OCSE. 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.

4.2.1 Il principio di non discriminazione nel Modello OCSE.

Il principio di non discriminazione viene trattato nell'ambito del modello convenzionale all'art. 24. Questa norma ha natura diversa rispetto a quella dell'art. 12 del Trattato istitutivo della Comunità europea, presentando un elevato grado di precisazione e dunque un ambito di applicazione relativamente ristretto. La disposizione si applica, infatti, ai cittadini stranieri e agli apolidi, alle stabili organizzazioni di imprese non residenti e alle imprese controllate da non residenti appartenenti agli Stati che stipulano una Convenzione internazionale per evitare la doppia imposizione.

Sebbene all'art. 24 siano informati quasi tutti gli accordi bilaterali, non si ritiene possa sussistere un divieto di discriminazione fiscale riconosciuto universalmente perché tale articolo non pone in essere un obbligo di diritto internazionale.

In origine, il Modello OCSE non prendeva in considerazione le discriminazioni effettuate in base alla residenza. Solo nel 1992 è stato aggiunto l'inciso "*con particolare riguardo alla residenza*", che appare essenziale in un sistema *world-wide* nel quale il principio della residenza costituisce il criterio di collegamento principale tra fattispecie tributarie e ordinamenti giuridici.

Il primo comma dell'art. 24 dispone che "*i nazionali di uno Stato contraente non sono assoggettati nell'altro Stato contraente ad alcuna imposizione od obbligo ad essa*

relativo, diversi o più onerosi di quello cui sono o potranno essere assoggettati i nazionali di detto altro Stato che si trovino nella stessa situazione, con particolare riferimento alla residenza. La presente disposizione si applica inoltre, nonostante le disposizioni dell'art. 1, alle persone che non sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti". Al comma 2 si fa riferimento agli apolidi residenti di uno Stato contraente i quali "non sono assoggettati in alcuno Stato contraente ad alcuna imposizione od obbligo ad essa relativo, diversi o più onerosi dell'imposizione o dell'obbligo cui sono o potranno essere assoggettati i nazionali dello Stato contraente, nelle stesse circostanze, con particolare riferimento alla residenza".

La norma include sia l'imposizione sostanziale che gli obblighi fiscali ad essa collegati (accertamenti, adempimenti formali, riscossione, ecc.) nonché i rimborsi, i versamenti ed i termini di prescrizione. Tuttavia il divieto di discriminazione opera solo se sia proprio la nazionalità il criterio in base al quale si fonda la discriminazione; non si viola, invece, l'art. 24 se lo Stato discrimina in base a criteri diversi dalla nazionalità ovvero conceda una agevolazione fiscale sulla base di condizioni che, nella realtà, solo il cittadino di uno Stato è in condizione di soddisfare (c.d. discriminazione indiretta).

Il divieto di discriminazione si applica poi ai cittadini dell'altro Stato solo se essi si trovino nella stessa situazione dei cittadini del primo Stato *"in particolare con riguardo alla residenza"*. Il riferimento alla residenza, consente dunque di applicare l'art. 24 nel senso che non sussiste l'obbligo per uno Stato di accordare agli stranieri non residenti trattamenti fiscali pari a quelli riservati ai propri nazionali residenti, ma piuttosto di applicare loro la disciplina riservata ai propri cittadini che risiedono nell'altro Stato contraente.

Il comma 3 dell'art. 24 estende il principio di non discriminazione alla stabile organizzazione posseduta da un'impresa di uno Stato contraente nell'altro Stato contraente che, dunque, non deve essere assoggettata in quest'ultimo ad un'imposizione meno favorevole di quella a carico delle imprese di detto altro Stato che svolgano la medesima attività.

Il comma 4 dell'art. 24 persegue il fine di eliminare la discriminazione fiscale che si avrebbe se uno Stato contraente concedesse la deducibilità di canoni, interessi e altre spese ove i beneficiari di tali pagamenti fossero soggetti residenti (dunque tassabili) e li disconoscesse nei riguardi dei non residenti. Similmente, dispone la seconda parte del comma, per la deducibilità dei debiti nel calcolo del patrimonio delle imprese appartenenti agli Stati contraenti.

Infine, il comma 5 dell'art. 24 stabilisce che le imprese di uno Stato contraente controllate da residenti dell'altro Stato contraente non debbano essere assoggettate nel primo Stato ad alcuna imposizione o obbligo ad esse relativo, diversi o più onerosi di quelli cui sono o potranno essere assoggettate imprese simili nel primo Stato. Questa disposizione estende alle imprese controllate da non residenti il principio di non discriminazione in base alla nazionalità esteso sia al livello sostanziale della tassazione che agli obblighi fiscali sopra previsti per i nazionali.

Dalla disamina del contenuto dell'art. 24 del Modello OCSE emerge che esso pone delle limitazioni solo allo Stato della fonte mentre, come meglio vedremo in seguito, il principio di non discriminazione comunitario comporta l'estensione della garanzia delle libertà comunitarie anche nei confronti delle misure fiscali restrittive adottate dallo Stato della residenza. Il principio di non discriminazione di natura pattizia, pone

esclusivamente degli obblighi di natura negativa, volti a prevenire una discriminazione fiscale di tipo formale improntata, in definitiva, al mero principio di reciprocità.

Un ultimo aspetto sul quale appare necessario soffermarsi riguarda l'attività di comparazione delle diverse situazioni ai fini dell'applicazione dell'art. 24. Alcune difficoltà interpretative possono sorgere, infatti, relativamente all'espressione "*stesse circostanze*". Il divieto di discriminazione convenzionale si riferisce, infatti, all'intero rapporto tributario che intercorre tra lo Stato e i soggetti passivi d'imposta. Nella determinazione delle stesse circostanze è necessario un esplicito riferimento alla residenza, perciò un contribuente residente di uno Stato contraente non versa nelle stesse condizioni di un soggetto non residente in quello Stato. Da ciò ne discende che gli accordi internazionali contro la doppia imposizione proibiscono la discriminazione fiscale non in base alla residenza, ma solo alla cittadinanza.

Il riferimento delle stesse circostanze al criterio della residenza anagrafica porta a comparare soltanto la condizione tra contribuenti nazionali non residenti nei due Stati contraenti oppure tra contribuenti residenti in questi ultimi. Nessuno Stato può essere obbligato, perciò, a concedere in forza di una Convenzione internazionale lo stesso trattamento fiscale sia ai cittadini di un altro Stato contraente che non siano residenti che ai propri cittadini residenti. Tuttavia ogni Stato contraente si impegna ad estendere ai non residenti lo stesso trattamento che viene concesso ai propri cittadini che risiedono nell'altro Stato contraente. Si instaura, in questo modo, una sorta di condizione di reciprocità.

4.2.2 La disciplina convenzionale dei redditi transnazionali di lavoro dipendente: analisi degli artt. 15 e 17 OCSE.

L'imponibilità dei redditi di lavoro dipendente conseguiti all'estero è generalmente disciplinata oltre che dalla normativa interna anche da Convenzioni contro le doppie imposizioni, per lo più conformi al Modello OCSE. E' opportuno pertanto soffermare l'attenzione sui rimedi che la disciplina convenzionale prevede al fine di evitare fenomeni di duplicazione del prelievo fiscale. Esiste tuttavia la possibilità che un lavoratore dipendente sia inviato in Paesi con i quali non siano state stipulate Convenzioni con lo Stato italiano. In tali casi rimane, quale unico rimedio, il riconoscimento del credito per le imposte pagate all'estero, secondo le disposizioni contenute nell'articolo 165 del TUIR.

Nel caso in cui la normativa convenzionale preveda la tassazione in via esclusiva nello Stato della fonte, allora lo Stato di residenza rinuncerà al prelievo. La stessa circolare n. 207/E del 16 novembre 2000 precisa a tal proposito che *“la normativa della convenzione prevale sulle disposizioni fiscali interne”*. Va ricordato, poi, che nell'ordinamento nazionale vige un principio generale secondo cui possono essere applicate le disposizioni interne se più favorevoli rispetto agli accordi internazionali, come disposto dall'articolo 169 del TUIR.

Le disposizioni che disciplinano il trattamento del reddito di lavoro dipendente sono contenute nell'art. 15 del modello OCSE. Al paragrafo 1 detto articolo prevede che *“salve le disposizioni degli artt. 16, 18 e 19, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve come 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 tale titolo sono imponibili in questo altro Stato". Dunque si stabilisce un principio generale in base al quale il diritto alla tassazione viene riconosciuto in via esclusiva al Paese di residenza del lavoratore dipendente qualora l'attività sia svolta in detto Stato, a nulla rilevando la residenza del datore di lavoro. Nel caso in cui la prestazione lavorativa sia resa in un Paese diverso da quello di residenza, sorge un diritto concorrente all'imposizione tra Paese di residenza e Paese della fonte, salvo quanto stabilito al paragrafo 2.

Nella disposizione convenzionale non è presente, inoltre, una espressa definizione della fattispecie dei redditi di lavoro dipendente, infatti vi è solo un riferimento generico agli *"stipendi"* e alle *"altre remunerazioni analoghe"*. Questo comporta una totale coincidenza tra la nozione convenzionale e la nozione interna contenuta negli artt. 49 e 50 TUIR, poiché durante la fase di interpretazione delle Convenzioni per le espressioni *"ivi non definite"* opera il rinvio alla legislazione interna dello Stato contraente che procede ad applicare la Convenzione stessa³³. In tal caso, dunque, non essendoci una specificazione convenzionale della fattispecie in esame si procede con l'attribuzione del significato fornito dalla normativa italiana. Anche a livello convenzionale risulta evidente che l'attività di lavoro dipendente risulta caratterizzata dagli stessi elementi cui si è dato risalto nella parte prima di questo elaborato: dall'assenza dell'organizzazione di mezzi all'assoggettamento alle altrui direttive.

Un'ulteriore precisazione sul concetto di lavoro dipendente a livello convenzionale può essere effettuata tenendo conto di quanto stabilito dal Commentario OCSE all'art. 15, secondo cui i redditi di lavoro dipendente comprendono sia i compensi in denaro che quelli in natura, quali alloggi, autoveicoli, assicurazioni, eccetera.

³³ Così come stabilito dal paragrafo 2 dell'art. 3 del Modello OCSE.

L'individuazione dello Stato di residenza del lavoratore dipendente può risultare talvolta non agevole, specialmente nel caso di quei Paesi ove sia prevista la sussistenza dei requisiti indicati all'articolo 2 del DPR 917/86 anche per limitati periodi di tempo.

Nei casi in cui le legislazioni nazionali stabiliscano criteri disomogenei di definizione della residenza può sorgere un problema di doppia residenza fiscale, per il quale il Modello OCSE, all'articolo 4, prevede regole specifiche di definizione. Si tratta di criteri alternativi per procedere all'attribuzione per via convenzionale della residenza di un soggetto³⁴.

Proseguendo nell'analisi dell'art. 15 OCSE, relativo alla tassazione dei redditi transnazionali di lavoro dipendente, si riporta il comma 2 nel quale stabilisce che *“nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività di lavoro dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato se:*

a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni in ogni periodo di dodici mesi che abbia inizio o termine nel corso dell'anno fiscale considerato, e

³⁴ Si tratta delle cosiddette tie-break rules sancite dal paragrafo 2 dell'art. 4 del Modello OCSE. Se ne riporta per completezza il testo: *“Quando, in base alle disposizioni del comma 1, una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, la sua situazione è determinata nel seguente modo:*

a) detta persona è considerata residente solamente dello Stato nel quale dispone di un'abitazione permanente; se essa dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti, è considerata residente solamente dello Stato nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);

b) se non si può determinare lo Stato nel quale detta persona ha il centro dei suoi interessi vitali, o se la medesima non dispone di un'abitazione permanente in alcuno degli Stati, essa è considerata residente soltanto dello Stato nel quale soggiorna abitualmente;

c) se detta persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati, o non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente soltanto dello Stato del quale ha la nazionalità;

d) se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati, o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo”.

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 organizzazione³⁵ che il datore di lavoro ha nell'altro Stato”.

Si introduce un'eccezione al principio generale nel caso in cui il Paese di residenza e il Paese della fonte non coincidano. Tale eccezione è riservata ai casi di breve permanenza all'estero e stabilisce in capo al Paese di residenza il diritto all'imposizione. In altre parole, si determina una potestà impositiva esclusiva dello Stato della residenza purché siano contemporaneamente verificate le condizioni. Innanzitutto il dipendente deve soggiornare per un periodo inferiore a 183 nel Paese ove presta la propria attività. Nel computo dei giorni, a differenza di quanto previsto all'articolo 51, comma 8-bis, del TUIR, si deve avere riguardo ai giorni di presenza fisica del lavoratore all'estero e ciò emerge chiaramente dalle indicazioni del paragrafo 5 del Commentario all'articolo 15 del Modello OCSE³⁶. La regola dei 183 giorni risulta modificata rispetto al passato, poiché nel testo precedente si imponeva la sussistenza di tale requisito nel corso dell'anno fiscale, generando problemi qualora la prestazione di lavoro fosse stata svolta all'estero a cavallo tra due periodi d'imposta.

Due ulteriori condizioni sono poste alla base dell'eccezione alla tassazione concorrente: il datore di lavoro non dev'essere nello Stato della fonte, né deve avere in esso una stabile organizzazione. L'applicazione delle citate disposizioni risente di alcune difficoltà di coordinamento in tutti quei casi in cui la nozione di datore di lavoro attribuita dallo Stato della fonte sia disomogenea rispetto a quella fornita dallo Stato di

³⁵ “Sede fissa d'affari mediante cui l'impresa svolge in tutto o in o parte la sua attività” (art. 4 co. 1 OCSE).

³⁶ Confermate dalla Circolare 201 del 17 agosto 1996.

residenza. Si potranno verificare casi di doppia tassazione quando entrambi gli Stati attribuiscono la qualificazione di datore di lavoro all'entità residente, oppure di doppia esenzione quando in nessuno dei due Stati l'entità sia qualificabile come datore di lavoro. In tali casi, è applicabile l'articolo 3 del modello OCSE che, al comma 2, stabilisce che, per i termini per i quali il Trattato non preveda una definizione, dev'essere fornita l'interpretazione prevista dal Paese che lo applica. Nel caso di specie, sarà fornita l'interpretazione del Paese della fonte il cui potere impositivo è compreso dalle disposizioni limitative previste dalla lettera b) del paragrafo 2.

In realtà, una definizione di datore di lavoro è fornita dal Commentario all'articolo 15 del Modello OCSE che tratta di un fenomeno noto come *international hiring-out of labor*³⁷. Sono infatti definiti alcuni criteri utili all'individuazione del datore di lavoro nei casi in cui siano rintracciabili un utilizzatore e un prestatore di manodopera, precisando che è necessario, al fine di definire l'effettivo datore di lavoro, al di là del dato contrattuale apparente, procedere all'individuazione del soggetto che detiene diritti sul lavoro prestato e ne assume i rischi e le responsabilità.

L'ultima condizione stabilita al paragrafo 2 per l'assoggettamento a imposta nello Stato di residenza del lavoratore, è che l'onere della remunerazione non sia sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nello Stato della fonte. Pertanto, nei casi di dislocazioni di lavoratori dipendenti di breve durata, il Modello OCSE adotta una soluzione semplificata attraendo i redditi a imposta nel solo Stato di residenza. Ciò al fine principalmente di ovviare a difficoltà pratiche dovute all'assenza di strutture idonee a operare il prelievo di imposta da parte del datore di

³⁷ Si tratta dell'intermediazione internazionale di lavoro, ossia dell'assunzione artificiosa da parte di un intermediario di manodopera da mettere a disposizione per periodi inferiori a 183 giorni a beneficio di datori di lavoro residenti che vedrebbero diversamente assoggettati a imposta i suddetti dipendenti.

lavoro privo di residenza nello Stato della fonte e di stabile organizzazione e, quindi, della qualificazione di sostituto di imposta e privo inoltre della possibilità di dedurre il costo del lavoro in detto Stato.

In sostanza, in base al citato articolo, si stabilisce un ordine di priorità fra i diversi criteri di collegamento della persona allo Stato. *“Tuttavia accade di frequente che un soggetto mantenga le proprie relazioni familiari e sociali in un Paese, e quelle economiche in un altro Stato. In tal caso, dalla circolare n. 304/E del 1997 sembrerebbe desumersi che sia sufficiente il mantenimento in Italia di uno dei due tipi di rapporti perché il soggetto sia considerato residente in Italia. In realtà occorrerebbe accertare che siano prevalenti i legami familiari o gli interessi patrimoniali, nonché la situazione complessiva del contribuente [...]. Il Commentario precisa che il confronto deve avvenire su una durata sufficientemente ampia da consentire di individuare gli intervalli di tempo nei quali si verificano i soggiorni negli Stati considerati”*³⁸.

L'ultimo paragrafo dell'art. 15 stabilisce che *“nonostante le precedenti disposizioni del presente articolo, le remunerazioni relative ad attività di lavoro dipendente svolta a bordo di navi, di aeromobili impiegati nel traffico internazionale o a bordo di battelli addetti al trasporto in acque interne, sono imponibili nello Stato contraente nel quale è situata la sede della direzione effettiva dell'impresa”*. In materia è rilevante la giurisprudenza della Corte di giustizia UE e le specifiche disposizioni contenute nelle singole Convenzioni concluse dall'Italia, oggetto del prossimo paragrafo.

Per quanto concerne, infine, le altre fattispecie che negli ordinamenti interni vengono talvolta assimilate al lavoro dipendente, in assenza di specifiche disposizioni

³⁸ Nota a sentenza n. 985 del 18 maggio 1998 Commissione tributaria di Modena a cura del Prof. Salvatore Gallo e del Dott. Alberto Sodini (caso Pavarotti).

convenzionali non rimane che applicare la disciplina stabilita dalle singole clausole in relazione alla caratteristica della fattispecie.

L'analisi della disciplina convenzionale dei redditi di lavoro dipendente prosegue, a questo punto, con la trattazione di una categoria particolare di lavoratori, quella degli artisti e degli sportivi.

Il rapporto di lavoro di uno sportivo professionista o di un artista può inquadrarsi, infatti, nei due schemi contrattuali tipici del contratto di lavoro subordinato e del contratto di lavoro autonomo. Si ricade nella sfera del lavoro dipendente quando, ovviamente, lo sportivo è contrattualmente vincolato per ciò che riguarda l'allenamento e se c'è continuità nella prestazione oggetto del contratto oppure quando l'artista è sottoposto al potere direttivo dell'imprenditore che si occupa dell'organizzazione dello spettacolo. Si configurano come redditi di lavoro dipendente degli artisti e degli sportivi quei redditi derivanti da prestazioni rese in dipendenza di un contratto di lavoro subordinato di cui agli artt. 49 e seguenti del TUIR.

L'art. 17 comma 1, del modello di convenzione proposto dall'OCSE, stabilisce chiaramente che nonostante quanto disposto dagli articoli 14 e 15 in materia di lavoro autonomo e dipendente, i redditi che un soggetto residente in uno Stato contraente ritrae da attività artistiche o sportive da lui stesso realizzate nell'altro Stato contraente, sono soggetti a tassazione in detto altro Stato: il principio di fondo è che comunque artisti e sportivi sono tassati nel Paese ove hanno realizzato la propria prestazione. Il criterio di localizzazione dei redditi degli artisti e degli sportivi transnazionali è, quindi, quello del luogo di prestazione dell'attività artistica o sportiva. Anche per questa particolare fattispecie sono valide le considerazioni espresse in precedenza per le quali si parla di

redditi transnazionali qualora siano prodotti da residenti all'estero o da non residenti in Italia.

La portata dell'art. 17 deve essere intesa come una esplicita deroga alle disposizioni di cui ai citati artt. 14 e 15; questi, ogniqualvolta si sia in presenza di redditi da lavoro autonomo ovvero dipendente comunque derivanti dalla esecuzione di prestazioni artistiche o sportive, dovranno essere disattesi verso l'applicazione dell'art. 17, concepito dall'OCSE proprio per disciplinare in via autonoma e distinta tali forme di reddito. In tal senso, non si rileva nessuna sovrapposizione con la normativa italiana, al riguardo molto chiara e precisa. Posto quanto sopra, l'artista italiano che ha effettuato le proprie prestazioni in Paesi convenzionati con l'Italia, potrà essere soggetto, in base all'art. 17 di ciascuna delle vigenti Convenzioni, a tassazione estera dei proventi ivi percepiti. Sarà tuttavia necessario verificare, preventivamente all'analisi dei singoli Trattati, le rispettive normative tributarie che potrebbero anche prevedere, per tali redditi, forme di esenzione ovvero modalità impositive diverse dalla ritenuta alla fonte a cura del committente (ad esempio, dichiarazione volontaria dei redditi). Il prestatore, in quanto residente fiscale italiano, sarà poi tenuto ad includere tali redditi nella propria base imponibile, così come disposto nell'art. 3, comma 1 del TUIR; al riguardo si sottolinea che la portata dell'art. 17 dei Trattati in questione, nella misura in cui stabilisce un diritto dello Stato della fonte alla tassazione dei redditi ivi generati dal non residente, non è mirata a conferire allo Stato della fonte un diritto in esclusiva al prelievo tributario, a scapito dello Stato di residenza. La doppia imposizione potrà essere scongiurata facendo ricorso al credito d'imposta, cioè al recupero delle imposte scontate all'estero.

Il comma 2 dell'art. 17 prevede che anche i redditi derivanti da prestazioni artistiche o sportive corrisposti a persone o società interposte siano comunque imponibili nello Stato in cui sono effettuate le prestazioni, indipendentemente dal soggetto che percepisce tali redditi. È chiara la finalità anti-elusiva di questa disposizione che tende a contrastare la detenzione dei patrimoni degli artisti e degli sportivi da parte di strutture societarie al fine di ottenere un risparmio fiscale nei confronti del soggetto che esercita l'attività.

Il trattamento tributario dei lavoratori dipendenti che producono redditi transnazionali previsto dalle Convenzioni concluse dall'Italia ricalca in gran parte le disposizioni-tipo dettate dal Modello OCSE, anche se ogni singolo accordo risulterà caratterizzato da proprie specificità.

Per un maggior approfondimento nella sezione successiva si riporta il testo e si analizzano gli aspetti principali di alcune Convenzioni attualmente in vigore.

4.2.3 I problemi dell'imposizione transfrontaliera sui piani di stock option a favore dei dipendenti.

Secondo l'OCSE non vi è alcun dubbio che le stock-option assegnate come parte del trattamento economico del dipendente rientrino nella nozione di "*salari, stipendi ed altre remunerazioni*" di cui all'art. 15 del Modello, ancorché queste siano attribuite da un soggetto diverso dal datore di lavoro, come quando la controllante preveda piani di stock-option per i dipendenti di tutte le società del gruppo, e quindi anche per quelli delle controllate.

Una prima difficoltà sorge dal fatto che i benefici economici derivanti da un piano di stock-option sono tassati in momenti diversi nei vari Paesi.

Tipicamente, un Paese può tassare il reddito derivante dall'opzione nel momento in cui si realizzano uno o più di questi eventi: nel momento di attribuzione dell'opzione (*granting*); nel momento in cui il diritto incorporato nell'opzione diventa efficace, ossia può, in concreto, essere esercitato (*vesting*); nel momento in cui l'opzione è esercitata (*exercise*) o alienata; nel momento in cui non vi sono più restrizioni alla vendita delle azioni acquistate in seguito all'esercizio dell'opzione; nel momento in cui le azioni acquistate in seguito all'esercizio dell'opzione vengono vendute. Ulteriormente, il beneficio economico complessivo può essere tassato, nel medesimo Paese, in tempi diversi, frazionandosi a seconda degli eventi assunti dalla legislazione fiscale come rilevanti.

Chiaramente, allorché Paesi differenti sottopongano ad imposizione i redditi derivanti da piani di stock-option in tempi diversi, sorge il problema di evitare che si verifichino fenomeni di doppia tassazione, dato che la tassazione nello Stato della fonte e in quello della residenza non avvengono nel medesimo periodo d'imposta. La soluzione, in tal caso, può essere parzialmente trovata, rileva l'OCSE, nel riporto in avanti o indietro del credito per imposte estere.

Ma può sorgere altresì il problema di vedere se debba essere accordato un qualche meccanismo per evitare la doppia tassazione e, in caso affermativo, entro quale limite.

A norma dell'art. 15 del Modello OCSE di convenzione contro la doppia imposizione, lo Stato della fonte ha il diritto di sottoporre ad imposizione non soltanto il reddito di lavoro dipendente che venga pagato, accreditato o comunque definitivamente acquisito quando il lavoratore è presente nel suo territorio, ma anche quello ottenuto o realizzato prima o dopo tale presenza, il quale derivi da attività svolte nello Stato della fonte. La condizione posta dall'art. 15 per la tassazione nello Stato della fonte è che il reddito in

questione derivi dall'attività di lavoro subordinato svolta in questo Stato, indipendentemente dal luogo in cui il reddito viene pagato, accreditato, ecc. Secondo lo studio dell'OCSE, lo Stato della fonte avrebbe quindi il diritto di tassare, almeno per la parte riconducibile all'attività di lavoro dipendente, la plusvalenza in base all'art. 15. Un ulteriore problema si pone allorché lo Stato di residenza qualifichi, in base alla propria legislazione domestica, come di fonte interna e non di fonte estera il reddito derivante dall'esercizio dell'opzione. In tal caso, ricordando che il credito d'imposta per imposte estere si applica a condizione che il reddito relativo sia qualificato di fonte estera, il credito d'imposta verrebbe negato al contribuente.

L'applicazione della Convenzione contro la doppia imposizione tra i due Stati, tuttavia, potrebbe risolvere il problema, nel senso che il relativo testo potrebbe prevedere il diritto dello Stato della fonte di tassare il reddito, con il conseguente obbligo, da parte dello Stato di residenza, di accordare il credito d'imposta.

Conclusivamente, su questo punto, il rischio di doppia tassazione deriva dal differente momento in cui diversi Stati possono tassare le stock-option. Se è vero che anche con riguardo agli stipendi possono presentarsi casi di doppia tassazione, è altrettanto vero che le stock-option si caratterizzano per una serie di eventi che possono collocarsi temporalmente anche a distanza notevole dal momento in cui l'attività di lavoro subordinato è stata prestata.

Questo problema, suggerisce l'OCSE, può essere parzialmente risolto specificando nel Commentario che l'applicazione dei metodi per evitare la doppia imposizione (esenzione o credito d'imposta) non soffrono restrizioni temporali, ossia che lo Stato di residenza è obbligato ad evitare la doppia imposizione anche quando tassi il reddito in epoca diversa da quella dello Stato della fonte. Tale modifica del Commentario,

tuttavia, non risolve il problema in quei Paesi che non seguono l'art. 23A o 23B del Modello OCSE, ad esempio perché collegano il meccanismo per evitare la doppia imposizione alle disposizioni del proprio diritto interno. Alla luce di tale conclusione, l'OCSE suggerisce di integrare il Commentario all'art 15, precisando che lo Stato della fonte ha il diritto di tassare non solo i redditi corrisposti al dipendente quando questo è presente nello Stato della fonte, ma anche quelli che abbiano la loro fonte nell'attività di lavoro dipendente esercitata in detto Stato, anche se questo li sottopone ad imposizione in un momento successivo, ossia quando il contribuente non presta più la sua attività nel predetto Stato. Lo Stato di residenza, anche in tali ipotesi, sarà tenuto ad accordare i meccanismi per l'eliminazione della doppia tassazione.

Se, dunque, l'assegnazione delle stock-option è parte della remunerazione del dipendente, si potrebbe argomentare che la detenzione e il successivo esercizio delle stesse è piuttosto il risultato di una decisione finanziaria autonoma del contribuente. Sotto questa prospettiva, secondo l'OCSE, la differenza tra il reddito realizzato al momento dell'esercizio dell'opzione e il valore dell'opzione al momento in cui essa è stata attribuita potrebbe essere qualificata come plusvalenza rientrante nel disposto dell'art. 13, anziché 15, del Modello, con la conseguenza che non sarebbe tassabile nello Stato della fonte ma soltanto in quello di residenza del contribuente³⁹, trovando

³⁹ Ad esempio, il dipendente E, residente dello Stato A, ha lavorato per due anni nello Stato B. Parte della remunerazione che E ha ricevuto da questa sua attività nello Stato B è costituita da stock-option sulle azioni della società Y, residente nello Stato B. Le opzioni di acquisto sulle azioni Y, attribuite ad E, hanno le stesse caratteristiche di quelle negoziate in borsa nello Stato B sulle azioni della medesima società. Il valore delle opzioni assegnate ad E può essere quindi facilmente determinato al momento dell'assegnazione, in relazione alla loro quotazione di borsa in quel giorno. Ipotizzando che l'opzione assegnata ad E non sia sottoposta ad alcuna restrizione quanto al suo esercizio, ne consegue che E si trova nella stessa situazione di un qualsiasi investitore che avesse acquistato le opzioni in borsa: entrambi seguiranno l'andamento dei corsi di borsa dell'opzione e dell'azione sottostante, per valutare se e quando vendere l'opzione o esercitarla ed acquistare l'azione. Per tale ragione, si potrebbe sostenere che la plusvalenza realizzata da E, come da qualsiasi altro investitore, debba essere trattata fiscalmente alla stessa maniera.

applicazione l'art. 15 soltanto per il reddito pari al valore dell'opzione al momento in cui essa è stata assegnata. Tale prospettiva, tuttavia, secondo l'OCSE darebbe luogo a diffusi conflitti di interpretazione, stante l'elevato numero di Paesi che tassano come reddito di lavoro dipendente l'intera plusvalenza realizzata al momento di esercizio dell'opzione, ossia il reddito costituito dalla differenza tra il valore di mercato delle azioni al momento dell'esercizio dell'opzione e il prezzo pagato dal dipendente per acquisirle. Tali conflitti di qualificazione potrebbero dare luogo a rischi di doppia imposizione o di non imposizione. A prescindere da tale conflitto interpretativo, si potrebbe porre un conflitto di qualificazione allorché un Paese tassi le stock-option al momento della loro attribuzione e un altro al momento del loro esercizio.

Il problema sulla qualificazione del reddito come plusvalenza o reddito da lavoro dipendente sorge anche nel caso in cui il dipendente ceda l'opzione, avvenga ciò volontariamente o a causa di specifiche disposizioni del piano di stock-option, ad esempio nel caso in cui il dipendente cessi il suo rapporto di lavoro.

Le asimmetrie nella qualificazione convenzionale che si risolvono in doppie tassazioni o doppie non imposizioni sono frequenti in quei casi in cui un Paese tratti l'intero vantaggio economico derivante al dipendente a seguito del piano di stock-option come plusvalenza, dato che la maggioranza dei Paesi considera la totalità o almeno parte di detto vantaggio economico come reddito di lavoro dipendente. Il problema può essere risolto, ad avviso dell'OCSE, chiarendo nel Commentario da quale momento in poi i vantaggi economici dell'opzione si considerano plusvalenze, e sono conseguentemente disciplinate dall'art. 13 e non più dall'art. 15. La linea di confine più logica tra reddito di lavoro dipendente e plusvalenza è individuabile nella data in cui l'opzione è esercitata. Infatti, è questo il momento in cui l'opzione, ottenuta dal dipendente nel

quadro del suo rapporto di lavoro dipendente, cessa di esistere, e il titolare ottiene lo status di azionista. Su questa base, il Commentario dovrebbe chiarire che il disposto di cui all'art. 15 si applica ai redditi derivanti direttamente dall'opzione e che, in definitiva, sono pari alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'esercizio dell'opzione e il prezzo al quale queste possono essere acquisite, eventualmente maggiorato del prezzo pagato dal dipendente per l'acquisto dell'opzione. Il Commentario dovrebbe quindi indicare che ogni successivo incremento di valore delle azioni dovrà essere trattato come plusvalenza. In esso, ovviamente, si chiarirà che tale interpretazione si applica soltanto ai fini delle norme convenzionali e non implica, pertanto, che la tassazione, per norma interna, del reddito in questione avvenga necessariamente al momento dell'esercizio dell'opzione. Così, lo Stato della fonte potrà tassare il reddito al momento dell'attribuzione dell'opzione, al momento del suo esercizio e fino al momento della vendita delle azioni. Tuttavia questo Stato può sottoporre ad imposizione soltanto quella parte di reddito che può qualificarsi, convenzionalmente, reddito di lavoro dipendente derivante dall'opzione stessa, e non ciò che deve essere qualificato come plusvalenza attribuibile al successivo possesso delle azioni acquistate in seguito all'opzione. Tale interpretazione non ha peraltro effetto sulla qualificazione del reddito ai fini della legislazione interna dello Stato della fonte. Pertanto, mentre l'art. 15 deve essere interpretato nel senso di consentire allo Stato della fonte di tassare il reddito derivante dall'opzione fino al momento del suo esercizio, sarà facoltà del medesimo Stato decidere come tassare in concreto tale reddito, ossia se come reddito di lavoro dipendente o come plusvalenza.

Lo stesso principio si applica nello Stato di residenza, nel senso che, mentre questo ha il diritto esclusivo di tassare il reddito derivante dall'incremento di valore delle azioni

verificatosi successivamente al momento di esercizio dell'opzione, qualificandosi convenzionalmente detto reddito come plusvalenza regolata dall'art. 13, ciò non impedisce che la legislazione interna di detto Stato tassi questa ricchezza come reddito di lavoro dipendente.

In molti casi, può essere difficile determinare a quali attività siano riferite le stock-option. Alcuni, difatti, possono inquadrare le stock-option come compenso per i risultati del passato, mentre altri le possono vedere come incentivi per i risultati futuri.

Certamente, le previsioni contrattuali assumono rilievo centrale ai fini della soluzione del problema. Tuttavia, l'individuazione del periodo di lavoro a cui si riferisce l'opzione può dar luogo a visioni differenti da parte di più Stati coinvolti, segnatamente tra lo Stato della residenza e lo Stato della fonte.

Una possibile soluzione per risolvere il problema di individuare la correlazione tra l'opzione e l'attività prestata potrebbe essere quella, suggerisce l'OCSE, di aggiungere al Commentario all'art. 15 una serie di criteri che possono essere applicati caso per caso, avuto riguardo a tutte le circostanze della fattispecie, incluse le clausole contrattuali in base alle quali le opzioni sono attribuite. Ad esempio, la determinazione del periodo di lavoro da cui deriva un particolare piano di stock-option deve essere effettuata tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze rilevanti, incluse le condizioni contrattuali associate con dette opzioni. I seguenti principi generali possono essere di ausilio per effettuare tale determinazione.

In primo luogo, come regola generale, un piano di stock-option non dovrebbe essere considerato come correlato ad alcun servizio reso dopo il periodo di lavoro richiesto quale condizione affinché il dipendente acquisti un diritto irrevocabile su quest'opzione. Così, allorché una stock-option sia attribuita ad un dipendente a condizione che egli

continui a prestare la sua attività presso il medesimo datore di lavoro (o un'altra società del gruppo) per un periodo di tre anni, il reddito derivante da tale opzione non dovrebbe essere generalmente attribuito alle attività svolte successivamente a questo periodo triennale.

In secondo luogo, i benefici di un piano di stock-option possono essere attribuiti a prestazioni rese anteriormente al momento di attribuzione delle opzioni soltanto allorché detta attribuzione sia stata subordinata al fatto che il dipendente avesse svolto la sua attività per un certo periodo di tempo. Questo è il caso, ad esempio, quando la remunerazione si basi sui risultati conseguiti da parte del dipendente in un certo periodo passato, o su determinati risultati conseguiti dal datore di lavoro sempre nel passato, e tali performance positive siano state poste quale condizione per l'attribuzione delle opzioni. In altri casi, vi può essere evidenza probatoria del fatto che durante un periodo passato di impiego, i dipendenti avessero una diffusa aspettativa che parte della loro remunerazione sarebbe stata costituita da un piano di stock-option in cui le concrete attribuzioni sarebbero avvenute successivamente.

La prova di una simile situazione può derivare, ad esempio, dalla costante prassi di un datore di lavoro, verificata per un certo numero di anni, in tal senso, a meno che non emergano fatti idonei a far ritenere che vi sia stato un mutamento di strategie nella remunerazione del personale.

In terzo luogo, vi possono essere situazioni in cui alcuni elementi suggeriscono che il piano di stock-option abbia caratteristiche di remunerazione di attività passate, mentre altri che questo si riferisca ad attività future. In un simile caso di dubbio, deve essere ricordata la regola generale di esperienza secondo la quale le stock-option sono attribuite come incentivo per i risultati futuri o come strumento per non perdere

collaboratori di valore. Così, le stock-option dovranno essere considerate in generale come remunerazione di attività future.

Al fine di evitare una doppia imposizione, quando diversi Stati raggiungano conclusioni differenti nell'applicazione dei suddetti principi, questi sono incoraggiati ad utilizzare la procedura amichevole prevista dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni, al fine di concordare una comune qualificazione in ordine al periodo cui i benefici delle opzioni possono essere attribuiti o criteri generali da applicarsi nelle situazioni più diffuse.

Quando l'attività di lavoro dipendente a cui le opzioni possono essere attribuite si sia svolta in più di uno Stato, occorre prevedere una regola di allocazione ai fini dell'applicazione degli articoli 15 e 23 (A o B) del Modello OCSE.

Un metodo logico di allocazione, che l'OCSE suggerisce anche come integrazione al Commentario sull'art. 15, potrebbe essere quello di ripartire il beneficio complessivo derivante dalle stock-option in proporzione al periodo di attività svolta in ciascuno Stato, in rapporto al periodo totale di attività per il quale l'opzione è attribuita.

Tale formula di ripartizione consente quindi di determinare su quale parte del reddito lo Stato di residenza ha l'obbligo di riconoscere il credito d'imposta estero, ma non limita evidentemente in alcun modo il suo diritto all'imposizione su base mondiale, a meno che il meccanismo per evitare la doppia imposizione da questo prescelto consista nel metodo dell'esenzione. In casi di multipla residenza, tuttavia, tale allocazione non sarà sufficiente ad evitare una doppia tassazione che può risultare in differenze temporali nell'imputazione a periodo dei redditi da stock-option da parte di differenti Stati di residenza.

Le osservazioni precedenti si sono focalizzate primariamente sui problemi di conflitto tra tassazione nello Stato di residenza e nello Stato della fonte. Tuttavia, i rischi di doppia o plurima imposizione non si verificano solo o, meglio, principalmente, a causa dei criteri di tassazione nel Paese della fonte e in quello di residenza del medesimo reddito. Difatti, allorché il dipendente sia residente in un Paese e eserciti la sua attività in un secondo Paese di cui non sia residente, il Modello OCSE offre nell'art. 23 il meccanismo per evitare una doppia imposizione. Tuttavia, il dipendente può risiedere in differenti Paesi al momento in cui l'opzione è attribuita, in quello in cui il diritto in essa incorporato diviene irrevocabile, in quello in cui l'opzione è esercitata e in quello in cui le azioni acquistate vengono vendute. Tutti questi Paesi possono avanzare il diritto di tassare il reddito in quanto Stati di residenza, e se il sistema tributario interno di ciascuno di essi prevede l'imposizione del reddito derivante dalle stock-option nel momento in cui il contribuente è residente, si potrà verificare un caso di plurima imposizione dovuta alla residenza. In una siffatta ipotesi l'art. 23 del Modello non è di alcun ausilio nel comporre il conflitto tra pretese impositive di più Stati, tutte basate sulla residenza. Quando due Stati di residenza sottopongano a tassazione, in momenti diversi, l'intero reddito, essi accorderanno soltanto il credito d'imposta per il reddito prodotto in altri Stati della fonte, ma non sono tenuti a scomputare anche le imposte pagate nell'altro Stato di residenza per i redditi che non siano stati ivi prodotti. La doppia tassazione è quindi riconducibile al prelievo effettuato dai due Stati di residenza sui redditi di fonte estera, per il differenziale d'aliquota tra quella vigente in ciascun Stato di residenza e quella vigente nei Paesi della fonte. La discussione sopra evidenziata evidenzia come l'art. 23 del Modello OCSE non sia in grado di risolvere i conflitti d'imposizione tra diversi Stati di residenza, dando quindi luogo a doppie

imposizioni sui redditi derivanti da piani di stock-option. Una possibile soluzione per risolvere il problema sarebbe quella di prevedere che le Autorità competenti dei due Stati si accordassero prevedendo che ciascuno Stato deve scomputare l'imposta estera basata sulla residenza che fu applicata dall'altro Stato sulla parte del reddito relativo a servizi resi durante il periodo in cui il contribuente era residente dell'altro Stato.

In pratica, una parte significativa delle difficoltà transfrontaliere relative ai piani di stock-option derivano da problematiche di tipo amministrativo e dagli adempimenti fiscali. Anche se diversi problemi sopra illustrati possono essere risolti chiarendo ciò che ciascun Paese coinvolto può assoggettare a tassazione e come debba essere accordato un meccanismo per evitare una doppia imposizione, vi è ancora un carico amministrativo non indifferente per le Amministrazioni finanziarie e un onere da adempimenti per i dipendenti che risiedono e lavorano in tempi successivi in differenti Paesi. L'imposizione dei redditi di tali dipendenti richiede che le Amministrazioni fiscali determinino correttamente a quali attività l'opzione è relativa e tengano conto delle operazioni afferenti le opzioni e le azioni in società estere. Diversi Paesi e svariate società hanno sperimentato come opzioni relative ad azioni in società estere, attribuite a dipendenti di società sussidiarie nazionali, possano dar luogo a notevoli difficoltà, particolarmente a causa del fatto che il locale datore di lavoro, che di solito è il sostituto d'imposta, può non essere direttamente coinvolto nel piano di stock-option.

Uno strumento efficace per ridurre le difficoltà amministrative e da adempimenti può essere quello di realizzare un sistema più efficiente di scambio di informazioni in relazione ai piani di stock-option. A seconda delle singole disposizioni di legge applicabili in ambito nazionale, le informazioni possono essere richieste presso il datore di lavoro, il lavoratore o la società che gestisce il piano, la quale tipicamente disporrà di

tutte le informazioni afferenti la partecipazione del singolo dipendente al piano, come la data di attribuzione e di esercizio dell'opzione, e le altre condizioni che regolano l'operazione. Tali informazioni possono essere richieste a diverse persone e in differenti forme. Un'ulteriore strada per alleviare queste difficoltà potrebbe consistere nella capacità delle Amministrazioni fiscali di rendere chiara e agevolmente comprensibile la disciplina fiscale nazionale delle stock-option. Difatti, in diversi Paesi, il loro trattamento fiscale dipende non già da norme specifiche, ma dall'interpretazione di norme e principi di carattere generale.

Sezione II:

*Le disposizioni contenute nelle singole Convenzioni fiscali come ulteriore prospettiva
d'analisi dell'imposizione dei redditi transnazionali di lavoro dipendente.*

Capitolo quinto

GLI ACCORDI INTERNAZIONALI CONCLUSI DALLA REPUBBLICA ITALIANA PER EVITARE LE DOPPIE IMPOSIZIONI.

La posizione del lavoratore dipendente che si trova a dover svolgere la propria attività all'estero necessita, sotto il profilo tributario, di una particolare tutela. Questa è una delle finalità che le Convenzioni concluse dall'Italia, sia a livello europeo che internazionale, si prefiggono di raggiungere.

La ragione principale che induce uno Stato a concordare con un altro Stato norme internazionali in materia tributaria è, dunque, quella di evitare che medesimi fenomeni economici e giuridici siano soggetti ad una doppia imposizione, una nello Stato dove vi è la residenza ed un'altra nello Stato dove il reddito è prodotto, comportando per gli operatori evidenti gravami economici. Tali regole si concretizzano nella stipulazione di Trattati bilaterali che vengono recepiti con un provvedimento legislativo del singolo Stato. Occorre sottolineare che le Convenzioni, se esistenti, operanti ai sensi di legge ed applicabili alla fattispecie concreta, hanno la prevalenza sulle leggi interne del Paese, salvo diversa scelta del contribuente. Non si può rescindere, in questa sede, da alcune considerazioni che riguardano proprio il rapporto tra il diritto convenzionale e il diritto interno.

Anzitutto, il diritto tributario convenzionale “è costituito dai principi e dalle regole presenti nelle Convenzioni fiscali”⁴⁰. Sulla base del cosiddetto adattamento, principio riconosciuto dal diritto tributario internazionale, si rileva la prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno. In altre parole, nell'ordinamento tributario italiano le

⁴⁰ Garbarino C. (2005), *Manuale di tassazione internazionale I edizione*, IPSOA, p. 6.

Convenzioni fiscali sono legge di pari grado alle leggi tributarie interne, ma se successive ad esse, e perciò hanno una portata abrogativa o modificativa in ragione della loro specialità. Il tutto appare come logica conseguenza del fatto che gli accordi tra gli Stati esprimono la volontà di questi di assumersi un obbligo internazionalmente rilevante. Il Trattato è in pratica lo strumento più diffuso per rimuovere o almeno contenere gli effetti distorsivi che derivano dalle duplicazioni di imposta subite dallo stesso soggetto od applicate allo stesso reddito in Stati diversi.

C'è un'unica deroga al principio di prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno sancita dall'art. 169 TUIR che prevede l'applicazione delle disposizioni del Testo Unico "*se più favorevoli*", anche in antitesi agli accordi internazionali.

Con riferimento alle Convenzioni stipulate dall'Italia, va precisato che la generalità dei Trattati prevede che lo Stato di residenza includa nel reddito imponibile tutti i redditi tassabili secondo la propria legislazione attribuendo comunque il credito d'imposta e che alcuni Trattati prevedono, per i redditi imponibili solo nello Stato della fonte, l'esenzione con progressione

Va, infine, indicato che le Convenzioni concluse dall'Italia presentano una formulazione leggermente modificata rispetto al Modello OCSE, in cui non è riprodotta la locuzione "*in conformità alle disposizioni della presente convenzione*" ma ci si limita a sancire che il credito d'imposta deve essere concesso quando "*un residente dell'Italia possiede elementi di reddito che sono imputabili nell'altro Stato contraente*". Questa formula consentirebbe di applicare l'orientamento del Commentario, laddove stabilisce che nei casi di differente qualificazione del reddito a causa delle differenze esistenti nella legislazione nazionale, la suddetta locuzione va interpretata nel senso che si applica la qualificazione data dallo Stato della fonte, senza alcuno sforzo interpretativo.

L'Italia, dunque, conformemente a quanto posto in essere anche dalla maggior dei Paesi industrializzati, ha concluso molteplici Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Nel paragrafo successivo si darà particolare rilievo alla posizione tributaria riservata al lavoratore frontaliere attraverso l'analisi degli accordi conclusi dal nostro Paese con gli Stati confinanti. Successivamente, al fine avere un quadro il più possibile completo dell'argomento, si prenderanno in considerazione alcuni Trattati dell'Italia con Paesi non appartenenti all'Unione europea.

5.1 I redditi prodotti dai frontalieri nelle Convenzioni stipulate dall'Italia con alcuni Paesi confinanti.

La condizione del frontaliere è una condizione particolare che merita una trattazione dettagliata, poiché data la vicinanza tra gli Stati coinvolti vengono meno alcune regole proprie della tassazione dei redditi transnazionali.

Una piccola parentesi statistico-quantitativa può aiutarci a comprendere la dimensione del fenomeno. È necessario sottolineare che l'analisi quantitativa esatta del fenomeno transfrontaliero presenta considerevoli difficoltà a causa della carenza di dati statistici affidabili. Non esistono infatti a livello europeo cifre recenti, compilate sulla base di un sistema standardizzato e armonizzato. Né la Comunità europea né l'OCSE o il Consiglio d'Europa dispongono di dati esatti in materia. A livello nazionale, non vi sono censimenti periodici comparabili nei vari Paesi. Le fonti e gli anni di riferimento dei dati a disposizione differiscono in misura notevole; le cifre pubblicate sono spesso variabili a seconda dei Paesi e persino all'interno dello stesso Paese, a seconda delle Amministrazioni che le hanno compilate (servizi di sicurezza sociale, uffici di collocamento, servizi fiscali ecc.). In generale, i dati disponibili provengono da cifre

della sicurezza sociale, dai censimenti della popolazione. Le fonti della sicurezza sociale presentano tuttavia un limite importante: i dati statistici che ne risultano sono sotto sottostimati. Occorre ad esempio considerare che in certi Paesi i dipendenti con guadagni superiori a un certo tetto massimo o inferiori a una soglia minima non sono soggetti all'assicurazione sanitaria obbligatoria e pertanto non compaiono nelle statistiche. E' quanto accade in particolare in Germania e nei Paesi Bassi.

Nonostante le forti variazioni delle cifre secondo le fonti considerate e secondo la situazione economica rilevabile ogni anno nei diversi Paesi, ci sembra possibile trarre dalle informazioni raccolte le seguenti conclusioni. Si può constatare che per nove Paesi europei il fenomeno dei lavoratori frontalieri riveste una sicura importanza economica, sociale e umana. Cinque paesi: la Francia, l'Italia, il Belgio, la Germania e l'Austria, possono essere considerati i Paesi fornitori più importanti di manodopera transfrontaliera. Cinque Paesi: Svizzera, Lussemburgo, Germania, Principato di Monaco e Paesi Bassi ne sono i principali fruitori. La Francia è di gran lunga il primo Paese esportatore di lavoro frontaliero in Europa.

Inoltre si è riscontrato che dovunque, in Europa, i problemi incontrati dai lavoratori frontalieri risultano accresciuti da una mancanza di informazione corretta degli interessati e, soprattutto, dalla mancanza di informazione e di cooperazione tra le Amministrazioni nazionali competenti.

Tornando agli aspetti fiscali, la condizione del lavoratore frontaliero è stata definita dalla legge e dalle specifiche norme emanate in relazione alle varie esigenze di natura fiscale o previdenziale. Ai fini fiscali, il Ministero delle Finanze ha voluto delineare la figura del lavoratore frontaliero indicandone le caratteristiche: quei lavoratori dipendenti che sono residenti in Italia e quotidianamente si recano all'estero (zone di

frontiera o Paesi limitrofi) per svolgere la prestazione di lavoro. Non rientrano in tale previsione le ipotesi di lavoratori dipendenti, anch'essi residenti in Italia che, in forza di uno specifico contratto che prevede l'esecuzione della prestazione all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, previa collocazione nel ruolo estero, soggiornano all'estero per un periodo superiore a 183 giorni ai quali si applica la tassazione prevista dall'articolo 51 comma 8-bis del TUIR. In questa sede vorremmo evidenziare che molte Convenzioni internazionali, come ad esempio quella con l'Austria, fanno riferimento a quei lavoratori che abitualmente attraversano la frontiera. La circolare 1/E del 2001 fa alcuni esempi di Paesi di frontiera e Paesi limitrofi: zone di frontiera (Francia, Austria, San Marino) e limitrofe (Principato di Monaco).

Relativamente alla Convenzione con la Svizzera⁴¹ è prevista l'imposizione esclusiva da parte del Paese in cui è prodotto il reddito. In particolare nella Convenzione si prevede che *“il regime fiscale applicabile ai redditi ricevuti in corrispettivo di un'attività dipendente dei lavoratori frontalieri è regolato dall'Accordo tra l'Italia e la Svizzera relativo alla imposizione dei lavoratori frontalieri”* (art. 15 comma 4 Convenzione Italia-Svizzera). All'art. 1 del citato Accordo⁴² si stabilisce che *“i salari, gli stipendi e gli altri elementi facenti parte della remunerazione che un lavoratore frontaliere riceve in corrispettivo di una attività dipendente sono imponibili soltanto nello Stato in cui tale attività è svolta”*. La zona di frontiera Italia-Svizzera è fissata nella Convenzione relativa

⁴¹ L. 23 dicembre 1978, n. 943. Pubblicata nella G.U. 12 febbraio 1979, n. 42. Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e del protocollo aggiuntivo, firmati a Roma il 9 marzo 1976, nonché del protocollo firmato a Roma il 28 aprile 1978, che modifica la Convenzione stessa. Il Ministero degli affari esteri ha reso noto che lo scambio degli strumenti di ratifica della Convenzione e del protocollo di modifica qui allegati è avvenuto il 27 marzo 1979; di conseguenza i medesimi atti, a norma dell'art. 30 della Convenzione e dell'art. 4 del protocollo sono entrati in vigore il 27 marzo 1979 (vedi comunicato in Gazz.Uff. 24 aprile 1979, n. 113).

⁴² Accordo 3 ottobre 1974, i cui primi 5 articoli sono stati recepiti dalla citata Convenzione contro le doppie imposizioni.

al traffico di frontiera: per l'Italia riguarda una zona di 25 chilometri lungo la frontiera mentre i Cantoni toccati sono Grisons (Grigioni), Tessin (Ticino) e Valais (Vallese).

Dunque, per il cittadino residente che svolge la propria attività lavorativa al di là del confine con la Svizzera, nulla sarà dovuto al fisco italiano; per contro è comunque applicabile la norma che impone al frontaliero residente in Italia di rendere noti i propri redditi, alle Amministrazioni interessate, qualora richieda l'erogazione di prestazioni sociali agevolate.

La tassazione degli artisti e degli sportivi, nella presente Convenzione, avviene secondo le regole dettate dal Modello OCSE, cioè sulla base del criterio del luogo di prestazione dell'attività. Si rileva, però, la presenza di un'ulteriore disposizione di cui al comma 3 dell'art. 17 nella quale si specifica che *“non si applicano le disposizioni dei paragrafi 1 e 2 degli articoli 10 e 11 nel caso in cui beneficiaria dei dividendi e degli interessi è una società, residente di uno Stato contraente, che detiene più del 25 per cento del capitale della società, residente nell'altro Stato contraente, che eroga i dividendi e gli interessi e quest'ultima esercita la propria attività prevalentemente nel settore dello spettacolo utilizzando, direttamente o indirettamente, artisti di teatro, del cinema, della radio o della televisione, musicisti e sportivi”*.

Le Convenzioni vigenti con la Francia e l'Austria, in netto contrasto rispetto a quanto previsto da quella con la Svizzera, prevedono che la tassazione avvenga solo nel Paese in cui il lavoratore è fiscalmente residente. Infatti, al comma 4 dell'art. 15 della Convenzione tra l'Italia e la Francia⁴³ si legge: *“nonostante le disposizioni precedenti del presente articolo, i redditi derivanti dal lavoro dipendente di persone abitanti nella*

⁴³ L. 7 gennaio 1992, n. 20 (G.U. 23 gennaio 1992, n. 18, S.O). Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra l'Italia e la Francia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito sul patrimonio e per prevenire l'evasione e la frode fiscali, con protocollo e scambio di lettere. Firmata a Venezia il 5 ottobre 1989. Entrata in vigore il 1° maggio 1992.

zona di frontiera di uno degli Stati, e che lavorano nella zona di frontiera dell'altro Stato, sono imponibili soltanto nello Stato del quale dette persone sono residenti”.

Il protocollo aggiuntivo alla Convenzione precisa che per zone frontaliere si intendono, per l'Italia, le Regioni e, per la Francia, i Dipartimenti, confinanti con la frontiera.

La disposizione, pertanto, potrà trovare applicazione per i soggetti residenti in Piemonte, Liguria e Valle d'Aosta che prestano la loro attività nei dipartimenti francesi confinanti con l'Italia. Restano ferme, tuttavia, le disposizioni relative alla residenza delle persone fisiche previste dalle leggi interne dei due Paesi e dall'art. 4 della Convenzione.

In merito alla Convenzione di cui trattasi, si riporta la precisazione fornita dai giudici della Corte suprema di Cassazione che, con la sentenza n. 12595 dell'8 luglio 2004, si sono pronunciati sul principio della territorialità dell'imposizione da applicare ai lavoratori residenti in un altro Paese e che prestano la loro attività in Italia.

Alla luce di questa interessante pronuncia, vediamo allora la questione sottoposta al vaglio della Cassazione e il giudizio della Corte suprema.

Una violoncellista residente a Mentone, in Francia, e dipendente del comune di Sanremo, invocando la Convenzione Italia-Francia contro le doppie imposizioni fiscali, impugnò il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione finanziaria a seguito della presentazione di istanze di rimborso dell'IRPEF pagata in Italia dal 1993 al 1996. Il Fisco, infatti, invocava l'applicazione dell'art. 17 della citata Convenzione, ai sensi del quale i redditi dei musicisti sono imponibili nello Stato in cui viene svolta l'attività che li produce.

La Corte, correttamente interpretando la ratio della Convenzione, ha innanzitutto precisato che la previsione di cui all'art. 17, riguardante gli artisti e gli sportivi, e

secondo cui i redditi di tali soggetti sono imponibili nello Stato in cui viene svolta l'attività, ha valenza derogatoria rispetto alla regola generale dettata dall'art. 15 della stessa Convenzione, che invece equipara il frontaliere al residente (*“quasi una sorta di prolungamento del territorio nazionale”*) e dispone che i redditi derivanti dal lavoro dipendente di persone abitanti nella zona di frontiera di uno degli Stati e che lavorano nella zona di frontiera dell'altro Stato sono imponibili soltanto nello Stato in cui tali soggetti sono residenti. Il particolare status dei lavoratori dipendenti frontalieri ha indotto, quindi, gli Stati contraenti a seguire il criterio della tassazione nello Stato di residenza in quanto la vicinanza tra il luogo di abitazione e quello in cui viene svolto il lavoro agevola i controlli. Quanto riassunto brevemente può essere ulteriormente compreso riportando alcune parti della sentenza in esame, nella quale si legge che l'esigenza di scongiurare il rischio di imposizione può essere soddisfatta attraverso l'utilizzo di *“appositi accordi tra gli Stati, che prevalgono sulla normativa interna”*. Da qui ne discende il compito di *“individuare le norme della Convenzione che disciplinano la tassazione dei redditi derivanti da lavoro subordinato, quando non vi sia coincidenza territoriale tra la residenza del contribuente e la fonte del reddito”*, proprio perché il soggetto istante risulta residente in Francia ma svolge la sua attività lavorativa in Italia, dove percepisce il suo reddito. *“Un'attenta lettura comparata delle norme invocate dalle parti porta alla conclusione che, nella specie, il prelievo fiscale sia di competenza dello Stato di residenza”*. Tale conclusione si fonda sulla base del fatto che per i lavoratori frontalieri il prelievo fiscale avviene sulla base di due parametri fissi: *“l'abitazione del lavoratore e il luogo in cui viene svolto il lavoro, entrambi in zone di frontiera”*. Tale circostanza agevola i controlli e giustifica la tassazione nello Stato di residenza, dunque l'applicazione dell'art. 15 non in contrasto con l' art. 17 OCSE.

Restando nell'ambito di applicazione della Convenzione italo-francese un ulteriore approfondimento può essere fornito esaminando quanto disposto in una risoluzione del Ministero delle Finanze⁴⁴ in merito alle doppie imposizioni sui redditi di lavoro dipendente. La questione riguardava una società che chiedeva di conoscere se i redditi derivanti dall'attività svolta in Italia nel 1998 da un proprio dipendente potessero essere tassati soltanto in tal Paese pur avendo fatto presente che nel mese di novembre 1997 tale soggetto era stato inviato per un periodo di quattordici mesi in Francia, al fine di realizzare uno studio su uno specifico progetto di lavoro. Il lavoratore aveva provveduto a cancellarsi dall'anagrafe della popolazione residente, iscrivendosi all'A.I.R.E.⁴⁵ ed ha trasferire anche la sua famiglia in Francia. Ciò premesso, nella risoluzione si legge: *“Ai fini della soluzione del problema posto dalla società istante è preliminare accertare il paese di residenza fiscale del lavoratore dipendente. [...] A tale riguardo [...] la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'A.I.R.E. non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici. Pertanto deve considerarsi fiscalmente residente in Italia un soggetto che pur avendo trasferito la propria residenza all'estero e svolgendo la propria attività fuori dal territorio nazionale, mantenga il centro dei propri interessi familiari e sociali in Italia”*. L'art. 2 comma 2 del TUIR richiede, come spiegato precedentemente, anche la sussistenza del requisito temporale: per la maggior parte del periodo d'imposta. Dagli elementi forniti dalla società istante in merito all'iscrizione all'A.I.R.E. e allo spostamento della famiglia *“è da ritenersi che il dipendente di cui trattasi possa essere considerato residente in Francia.*

⁴⁴ Risoluzione del 10 febbraio 1999, n. 17/E.

⁴⁵ Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero.

Conseguentemente, ai sensi del citato art. 15, paragrafo 1 della vigente convenzione fiscale, i redditi di lavoro dipendente prodotti in Francia risultano tassabili esclusivamente in quel Paese”.

In virtù di quanto esposto si rileva che le singole Convenzioni analizzano casi specifici, perciò le disposizioni specifiche in esse contenute si applicano in deroga alle norme di carattere generale sancite dal Modello OCSE. Nel primo caso esaminato, ad esempio, la tassazione avviene nello Stato di residenza poiché, essendo il lavoratore frontaliere, viene meno la ratio della rinuncia alla potestà impositiva da parte di tale Stato che, data la vicinanza con lo Stato della fonte, può controllare l'attività del soggetto.

Il problema dei lavoratori frontalieri è affrontato anche nella Convenzione con l'Austria⁴⁶, altro Paese che riveste grande importanza nei nostri scambi, all'art. 15 comma 4 che stabilisce che *“allorché una persona fisica residente di uno Stato contraente nei pressi della frontiera svolge un'attività dipendente nell'altro Stato contraente, sempre nei pressi della frontiera, ed attraversa abitualmente la frontiera stessa per recarsi al lavoro, essa è imponibile per il reddito che ritrae da tale attività soltanto nello Stato di cui è residente”.*

Anche in questo caso il reddito di lavoro dipendente dei transfrontalieri è soggetto a tassazione esclusivamente nello Stato di residenza del lavoratore, in deroga al principio della territorialità. Il reddito prodotto dai transfrontalieri austriaci va, quindi, tassato soltanto in Austria.

L'applicazione del regime di tassazione convenzionale può avvenire nel modo ordinario tramite il rimborso della ritenuta alla fonte operata in Italia, oppure in modo diretto,

⁴⁶ L. 18 ottobre 1984, n. 762. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra l'Italia e la Repubblica austriaca per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, con protocollo aggiuntivo. Firmata a Vienna il 26 giugno 1981. Entrata in vigore il 6 aprile 1985 (G.U. n. 50 del 27 febbraio 1985).

consentito in alternativa alla procedura del rimborso, applicando direttamente l'esonero da ritenuta alla fonte in Italia.

5.2 Altre Convenzioni concluse a livello europeo e internazionale.

Il fenomeno della mobilità dei lavoratori dipendenti italiani ha assunto una dimensione notevole che, oltre a coinvolgere gli Stati appartenenti all'UE, si è estesa anche all'ambito extra-europeo. Non si tratta, di certo, di un fenomeno circoscritto tra il territorio italiano e quello delle nazioni confinanti. Ecco, dunque, il motivo per cui al fine di avere una configurazione completa della tassazione dei redditi transnazionali di lavoro dipendente non si può prescindere dalla disamina degli accordi bilaterali che il nostro Paese ha concluso, al di là di quelli con i Paesi limitrofi, con altri Stati.

Così come già riscontrato, la maggior parte delle Convenzioni internazionali oggetto d'analisi rispecchiano quanto disposto nello schema di carattere generale dell'OCSE. Entrando nel dettaglio, la Convenzione con la Spagna⁴⁷ prevede la tassazione nello Stato della fonte o la potestà impositiva esclusiva dello Stato della residenza al ricorrere delle medesime condizioni sancite dall'art. 15 paragrafo 2 del Modello OCSE.

L'ultimo paragrafo dell'art. 15 stabilisce, analogamente alla convenzione-tipo, che la tassazione dei redditi di lavoro subordinato *“svolto a bordo di navi o di aeromobili di traffico internazionale sono imponibili nello Stato contraente nel quale è situata la sede della direzione effettiva dell'impresa”*. L'imposizione dei redditi degli artisti e degli sportivi, disciplinata dall'art. 17, avviene nel luogo in cui l'attività produttiva di reddito viene svolta.

⁴⁷ L. 29 settembre 1980, n. 663. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra l'Italia e la Spagna per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, con protocollo aggiuntivo, firmata a Roma l'8 settembre 1977 (G.U. n. 292, 23 ottobre 1980, Supplemento ordinario).

Le medesime modalità di tassazione sono previste anche, per fare una rapida carrellata, nelle Convenzioni con il Belgio⁴⁸, il Regno Unito⁴⁹, la Germania⁵⁰, l'Albania⁵¹, la Cina⁵² e gli Stati Uniti⁵³. È opportuno, però, soffermarsi sulle disposizioni di due Convenzioni in particolare riguardo la disciplina prevista per i redditi transnazionali degli artisti e degli sportivi.

L'accordo con l'Albania prevede infatti che *“i redditi percepiti da artisti dello spettacolo o da sportivi residenti di uno Stato contraente non sono imponibili nell'altro Stato contraente nel quale tali attività sono svolte, qualora le stesse siano esercitate nel quadro di un soggiorno finanziato essenzialmente da uno o da entrambi gli Stati contraenti, o da loro suddivisioni politiche o amministrative o pubbliche istituzioni”*. Analogamente, al comma 3 dell'art. 17 del trattato tra l'Italia e la Germania si legge: *“le disposizioni dei paragrafi 1 e 2 non si applicano agli artisti professionisti*

⁴⁸ L. 3 aprile 1989, n. 148. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra l'Italia e il Belgio per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, con protocollo aggiuntivo, firmata a Roma il 29 aprile 1983 (G.U. so n. 97, 27 aprile 1989. Entrata in vigore il 29 luglio 1989 (G.U. n. 183 del agosto 1989).

⁴⁹ L. 5 novembre 1990, n. 329. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra il governo della Repubblica italiana ed il governo del Regno Unito per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, con protocollo aggiuntivo, firmata a Pallanza il 21 ottobre 1988 (G.U. 15 novembre 1990, n. 267). Entrata in vigore il 31 dicembre 1990 (G.U. 24 gennaio 1991, n.20).

⁵⁰ L. 24 novembre 1992, n. 459. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra l'Italia e la Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio per prevenire le evasioni fiscali, con protocollo aggiuntivo, firmata a Bonn il 18 ottobre 1989 (G.U. n. 280 del 27 novembre 1992). Entrata in vigore il 26 dicembre 1992 (G.U. n. 293, 14 dicembre 1992).

⁵¹ L. 21 maggio 1998. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra l'Italia e il governo della repubblica di Albania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito per prevenire le evasioni fiscali, firmata a Tirana il 12 dicembre 1997 (G.U. n. 107/L del 6 giugno 1996). Entrata in vigore il 12 dicembre 1999.

⁵² L. 31 ottobre 1989, n. 376. Ratifica ed esecuzione dell'accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica popolare cinese per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, con protocollo, firmato a Pechino il 31 ottobre 1986. (G.U. n. 274 del 23 novembre 1989). Entrata in vigore il 31 dicembre 1990.

⁵³ L. 11 dicembre 1985, n. 763. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo degli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi o le evasioni fiscali, con protocollo e scambio firmati a Roma il 17 aprile 1984. (G.U. n. 303 del 27 dicembre 1985). Entrata in vigore il 30 dicembre 1985.

dello spettacolo ed agli sportivi il cui soggiorno in uno Stato contraente è totalmente od essenzialmente finanziato con fondi pubblici dell'altro Stato contraente, di un Land, di una loro suddivisione politica o amministrativa o ente locale”.

Soffermandoci su quest'ultima Convenzione, si riporta lo stralcio di una circolare ministeriale⁵⁴, strumento valido ai fini di una maggiore comprensione di quanto stabilito in tema di redditi di lavoro dipendente dall'accordo stesso. Si ribadisce, innanzitutto, che nella Convenzione con la Germania il reddito transnazionale di lavoro dipendente viene tassato nello Stato della fonte o, alternativamente, nello Stato della residenza qualora il lavoratore soggiorni nell'altro Stato per meno di 183 giorni o il datore di lavoro sia residente nello Stato della fonte o non abbia una stabile organizzazione in quest'ultimo.

Ebbene, nella circolare di cui sopra sono contenute alcune rilevanti risposte a quesiti in materia di questioni interpretative. In essa si legge: *“D: Una persona fisica residente in Italia nel corso del 2001 è stata dipendente di un'azienda tedesca [...]. Il contribuente ha soggiornato per più di 183 giorni in Germania ma, nonostante ciò, ha mantenuto l'iscrizione anagrafica in Italia dove è rimasta la sua famiglia. Ciò premesso. 1. il contribuente si può considerare fiscalmente residente in Italia? 2. deve dichiarare il reddito netto, lordo o convenzionale? [...] 5. spettano al contribuente le detrazioni d'imposta per lavoro dipendente prestato all'estero? R: 1. Ai sensi della Convenzione Italia-Germania, la circostanza che il contribuente sia rimasto iscritto nelle liste anagrafiche italiane e che la sua famiglia sia rimasta in Italia è sufficiente per dimostrare che ha mantenuto in Italia il centro dei suoi affari e interessi vitali e per ritenerlo, di conseguenza, fiscalmente residente in Italia. 2. Il reddito da dichiarare è*

⁵⁴ Circolare ministeriale 12 giugno 2002, n. 50.

quello convenzionale. [...] 5. Spettano le detrazioni per redditi di lavoro dipendente come anche quelle per carichi di famiglia”.

Al di là di quelle che sono le disposizioni specifiche contenute in ogni singolo accordo concluso dall'Italia, di cui si riporta un elenco in seguito, in questa sede si vuol mettere in evidenza che alcune Convenzioni si distaccano dalla disciplina generale dettata dall'OCSE, che non rientrando tra le fonti del diritto internazionale tributario non dev'essere osservata pedissequamente dagli Stati. A tal proposito, le Convenzioni con i Paesi-Bassi⁵⁵ e la Grecia⁵⁶ derogano la disciplina prevista per i lavoratori dipendenti che svolgono la propria attività a bordo di navi o aeromobili. Tali redditi, ai sensi dell'ultimo paragrafo dell'art. 15 OCSE, vengono tassati nel luogo in cui l'impresa per cui lavorano ha la sede di direzione effettiva. Tra l'altro, la maggior parte delle Convenzioni ricalca tale disposizione.

Nella Convenzione Italia-Paesi Bassi, invece, tali remunerazioni sono imponibili soltanto nello Stato in cui il percettore è residente (art. 15, comma 3); mentre nell'accordo con la Grecia vi è un esplicito richiamo ad un'altra disposizione. Si prevede, infatti, che i redditi di cui trattasi “*sono imponibili in conformità dell'art. 8 della presente Convenzione*”, cioè nel luogo in cui la società ha sede principale.

In merito alla Convenzione tra l'Italia e la Grecia potrebbe risultare interessante riportare la decisione della Cassazione⁵⁷ riguardo la tassazione del TFR corrisposto ad

⁵⁵ L. 26 luglio 1993, n. 305. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra la Repubblica italiana ed il Regno dei Paesi Bassi per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali, con protocollo aggiuntivo, fatta a L'Aja l'8 maggio 1990 (Suppl. Ord. n. 76 alla G.U. n. 194 del 19 agosto 1993). Entrata in vigore il 3 ottobre 1993.

⁵⁶ L. 30 dicembre 1989, n. 445. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica ellenica per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali, con protocollo aggiuntivo, firmata ad Atene il 3 settembre 1987 (S.O. alla G.U. n. 17 del 22 gennaio 1990). Entrata in vigore il 20 settembre 1991.

⁵⁷ Sentenza Cassazione civile, Sez. I, 21 novembre 1998, n. 11780.

un cittadino italiano residente in Grecia da un datore di lavoro italiano con sede di lavoro in Italia. Gli aspetti salienti della sentenza sono riguardano principalmente la decisione. *“Con ricorso del 7 novembre 1984 G.C. chiedeva alla Commissione Tributaria di Primo Grado di Roma che venisse dichiarata illegittima la ritenuta IRPEF operata [...] sulla liquidazione della buonuscita erogatagli dall’A., poiché egli alla data di cessazione del suo rapporto di lavoro risiedeva stabilmente in Grecia, dov’era stato trasferito prima del suo licenziamento, tanto più che la Convenzione bilaterale italo-greca non prevedeva alcuna ritenuta d’imposta per i cittadini residenti in Grecia”*. Va innanzitutto considerato che l’accordo tra i due Stati stabilisce all’art. 15 che, in deroga al principio generale secondo cui i redditi da lavoro dipendente sono tassabili nello Stato in cui il lavoro viene svolto, quando il datore di lavoro risiede nell’altro Stato contraente, essi sono tassabili nello Stato in cui il datore risiede. In questo caso, , quindi, l’imposizione deve avvenire in Italia. La naturale conseguenza di tale disposizione è stata rappresentata dal rigetto dell’istanza di rimborso del contribuente poiché *“il trattamento di fine rapporto cui si riferisce la contestata ritenuta dell’IRPEF è stato erogato al G. dall’A. e, cioè da una società nazionale avente la sua sede in Italia”*.

In questi paragrafi si è cercato di dare risalto alle Convezioni internazionali contro le doppie imposizioni stipulate dal nostro Paese. È chiara, dunque, la finalità di questi accordi: ripartire la potestà impositiva degli Stati coinvolti nel processo di tassazione dei redditi transnazionali di lavoro dipendente. Onde evitare un duplice prelievo fiscale, quindi, lo Stato della residenza e lo Stato della fonte stabiliscono criteri convenzionali cui far riferimento. Criteri che prevalgono sulle singole legislazioni interne e a cui è opportuno riferirsi ogni qualvolta un residente fiscale si reca all’estero per svolgere la

propria attività di lavoratore dipendente o un non residente fiscale presta la sua opera in Italia. Rilevante è, come abbiamo più volte messo in evidenza, il contributo della giurisprudenza in materia che consente l'esame anche dell'aspetto pratico della problematica oggetto d'analisi.

Nelle pagine che seguono sarà possibile soffermarsi sulle date di firma, ratifica⁵⁸ ed entrata in vigore di ogni singola Convenzione. Il tutto, ovviamente, allo scopo di rendere quanto più possibile chiara ed esaustiva la trattazione dell'argomento.

⁵⁸ Approvazione da parte degli organi costituzionalmente competenti degli Stati contraenti, cui fa seguito lo scambio delle ratifiche e l'entrata in vigore.

Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia

Paese contraente	Firma	Ratifica	In vigore dal..
Albania	Tirana 12.12.94	L.21.5.98, n.175 (G.U. s.o. n.107/L., 6.6.98)	21.12.99
Algeria	Algeri 3.02.91	L.14.12.94, n.711 (G.U. n.170, 27.12.94)	30.06.95 (G.U. n. 166, 18.7.95)
Argentina	Roma 15.11.79	L.27.4.82, n.282 (G.U.so n.144, 27.5.82)	15.12.83 (G.U. n.49, 18.2.84)
Australia	Canberra 14.12.82	L.27.5.85, n.292 (G.U.so n.145, 21.6.85)	5.11.85 (G.U. n.275, 22.11.85)
Austria + Prot. Aggiuntivo	Vienna 29.6.81 Roma 17.4.87	L.18.10.84, n.762 (G.U.so n.311, 12.11.84) L.16.10.89, n.365 (G.U.so n.261, 8.11.89)	6.4.85 (G.U. n.50, 27.2.85) 1.2.90 (G.U. n.50, 1.5.90)
Bangladesh	Roma 20.3.1990	L.5.7.1995, n.301 (G.U.so n.91, 25.7.95)	7.7.96 (G.U. n.177, 30.7.96)
Belgio (r.p.)	Roma 29.4.83	L.3.4.89, n.148 (G.U.so n.97, 27.4.89)	29.7.89 (G.U. n.183 7.8.89)
Brasile (r.)	Roma 3.10.78	L.29.11.80, n.844 (G.U.so n.342., 15.12.80)	24.4.81 (G.U. n.127, 11.5.81)
Bulgaria (r.p.)	Sofia 21.9.88	L. 29.11.90, n.389 (G.U.so n.297, 21.12.90)	10.6.91 (G.U. n.205, 2.9.91)
Canada (r.) + Prot. di modifica	Toronto 17.11.77 Ottawa 20.3.89	L.21.12.78, n.912 (G.U.so n.23, 24.1.79) L. 7.6.93, n.194 (G.U.so 18.6.93, n.141)	24.12.80 (G.U. n.18, 20.1.81)
Cecoslovacchia (r.) Adottata anche dai due paesi nati dalla suddivisione politica, per i quali non è ancora in vigore una nuova convenzione Repubblica Ceca Slovacchia	Praga 5.5.81	L.2.5.83, n.303 (G.U.so n.174, 27.6.83)	26.6.84 (G.U. n.194, 16.7.84)
Cina (r.)	Pechino 31.10.86	L.31.10.89, n.376 (G.U.so n.274, 23.11.89)	13.12.90 (G.U. n.277, 27.11.90)
Cipro (r.)	Nicosia 24.4.74	L.10.7.82, n.564 (G.U.s.o. n.224, 16.8.82)	9.6.83 (G.U. n.248, 9.9.83)
Corea del Sud (r.)	Seul 10.1.89	L. 10.2.92, n.199 (G.U.so n. 53, 4.3.92)	14.7.92 (G.U. n.183, 5.8.92)
Costa d'Avorio (r.)	Abidjan 30.7.82	L.27.5.85, n.293 (G.U.so n.145, 21.6.85)	15.5.87 (G.U. n.96, 27.4.87)
Danimarca (r.p.) + Prot. di modifica	Copenaghen 26.2.80 Copenaghen 25.11.88	L.7.8.82, n.745 (G.U.so n.284, 14.10.82) L. 7.1.92, n.29 (G.U.so n.21, 27.1.92)	25.3.83 (G.U. n.137, 20.5.83) 28.7.92 (G.U. n.236)

Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia

			7.10.92)
Ecuador (r.p.)	Quito23.5.84	L.31.10.89, n.377 (G.U.so n.274,23.11.89)	1.2.90 (G.U. n.31, 7.2.90)
Egitto (r.)	Roma 7.5.79	L. 25.5.81, n.387 (G.U.so n.202, 24.7.81)	28.04.82 (G.U. n.177, 30.6.82)
Emirati Arabi Uniti (r.)	Abu Dhabi22.1.95	L.28.8.97, n.309 (G.U.so n.187/L, 18.9.97)	5.11.97 G.U. n.269, 18.11.97)
Estonia (r.)	Tallinn20.3.97	L.19.10.99, n.427 (G.U.so n.201/L, 18.11.99)	22.2.2000 (G.U. n.102, 4.5.2000)
Filippine (r.)	Roma5.12.80	L.28.8.89, n.312 (G.U.so n.207, 5.9.89)	15.6.90 (G.U. n.233, 5.10.90)
Finlandia (r.p.)	Helsinki12.6.81	L.25.1.83, n.38 (G.U.so n.48, 18.2.83)	23.10.83 (G.U. n.290, 21.10.83)
Francia (r.p.)	Venezia5.10.89	L. 7.1.92, n.20 (G.U.so n.18, 23.1.92)	1.5.92 (G.U. n.110, 13.5.92)
Germania (r.p.)	Bonn 18.10.89	L.24.11.92, n.459 (G.U.so n.280,27.11.92)	26.12.92 (G.U. n.293, 14.12.92)
Giappone (r.) +Prot. di modifica	Tokyo20.3.69Roma14.2.80	L. 18.12.72, n.855 (G.U. n.6, 8.1.73) L. 25.5.81, n.413 (G.U. n.211, 3.8.81)	17.3.73 (G.U. n.97, 13.4.73) 28.1.82 (G.U. n.66, 9.3.82)
Grecia (r.p.)	Atene3.9.87	L. 30.12.89, n.445 (G.U.so n.17, 22.1.90)	20.9.91 (G.U. n.244, 17.10.91)
India (r.)	New Delhi19.02.93	L. 14.7.95, n.319 (G.U.so n.95, 1.8.95)	23.11.95 (G.U. n.282, 2.12.95)
Indonesia (r.)	Giacarta18.02.90	L. 14.12.94, n.707 G.U.so n.170, 27.12.94)	2.09.95 G.U. n.234, 6.10.95)
Irlanda (r.)	Dublino11.6.71	L. 9.10.74, n.583 (G.U. n.310, 28.11.74)	14.2.75 (G.U. n.56, 27.2.75)
Israele (r. p.)	Roma8.9.95	L.9.10.97, n.371 (G.U.so n.224/L, 30.10.97)	6.8.98 (G.U. n.205, 3.9.98)
Jugoslavia (r.p.) Adottata anche dai paesi nati dalle varie suddivisioni politiche, per i quali non è ancora in vigore una nuova convenzione	Belgrado 24.2.82	L.18.12.84, n.974 (G.U.so n.24, 29.1.85)	3.7.85 (G.U. n.144, 20.6.85)
Kazakhstan (r.)	Roma22.9.94	L.12.3.96, n.174 (G.U.s.o.30.3.96, n.57)	26.2.97 (G.U. 26.3.97, n.71)
Kuwait (r.) Prot. di modifica	Roma17.12.1987Kuwait City17.3.98	L. 7.1.1992, n. 53 (G. U. s.o. 4.2.1992, n.24) L. 28.10.1999, n. 413 (G. U. s.o.12.11.1999, n.266)	L. 11.1.93 (G.U. 3.2.93, n. 27) 25.3.2000
Lituania (r.p.)	Vilnius4.4.96	L.9.2.99, n.31 (G.U.so 23.2.99, n.44)	3.6.99 (G.U. 23.6.99, n. 145)
Lussemburgo (r.p.)	Lussemburgo3.6.81	L.14.8.82, n.747 (G.U.so14.10.82, n.284)	4.2.83 (G.U. 19.3.83, n.77)

Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia

Macedonia (r. p.)	Roma 20.12.96	L. 19.10.99, n. 428 (G.U.so 18.11.99, n. 201/L)	8.6.2000
Malaysia (r.)	Kuala Lumpur 28.1.84	L. 14.10.85, n.607 (G.U.so 7.11.85, n.262)	18.4.86 (G.U. 13.5.86, n.109)
Malta (r.)	La Valletta 16.7.81	L. 2.5.83, n.304 (G.U.so 27.6.83, n.174)	8.5.85 (G.U. 24.5.85, n.121)
Marocco (r.)	Rabat 7.6.72	L. 5.8.81, n.504 (G.U.so 11.9.81, n.250)	10.3.83 (G.U. 21.4.83, n.109)
Mauritius (r.)	Port Louis 9.3.90	L. 14.12.94, n.712 (G.U.so 27.12.94, n.170)	28.4.95 (G.U. 17.5.95, n.113)
Messico (r.)	Roma 8.7.91	L. 14.12.94, n.710 (G.U.so 27.12.94, n.170)	12.3.95 (G.U. 28.2.95, n.49)
Norvegia (r.p.)	Roma 17.6.85	L. 2.3.87, n.108 G.U.so 25.3.87, n.70)	25.5.87 G.U. 1.7.87, n.151)
Nuova Zelanda (r.)	Roma 6.12.79	L. 10.7.82, n.566 (G.U. 16.8.82, n.224)	23.3.83 G.U. 28.5.83, n.145)
Paesi Bassi (r.p.)	L'Aja 8.5.90	L. 26.7.93, n.305 (G.U.so 19.8.93, n.194)	3.10.93 (G.U. 25.9.93, n.226)
Pakistan (r.)	Roma 22.6.84	L. 28.8.89, n.313 G.U.so 5.9.89, n.207)	27.2.92 (G.U. 16.5.92, n.113)
Polonia (r.)	Roma 21.6.85	L. 21.2.89, n.97 (G.U.so 20.3.89, n.66)	26.9.89 (G.U. 6.10.89, n.234)
Portogallo (r.)	Roma 14.5.80	L. 10.7.82, n.562 (G.U.so 16.8.82, n.224)	15.1.83 (G.U. 7.2.83, n.36)
Regno Unito (r.)	Pallanza 21.10.88	L. 5.11.90, n.329 (G.U.so 15.11.90, n.267)	31.12.90 (G.U. 24.1.91, n.20)
Romania (r.p.)	Bucarest 14.1.77	L. 18.10.78, n.680 (G.U.so 8.11.78, n.312)	6.2.79 (G.U. 5.3.79, n.63)
Russia (r.p.)	Roma 9.4.96	L.9.10.97, n.370 (G.U.so n.224/L., 30.10.97)	30.11.98 (G.U.n.24, 30.1.99)
Senegal (r.p.)	Roma 20.7.98	L.20.12.2000, n.417 (G.U.so n.11/L., 19.01.2001)	24.10.2001 (G.U.n.290, 14.12.2001)
Singapore (r.p.)	Singapore 29.1.77	L. 26.7.78, n.575 (G.U.so 27.9.78, n.270)	12.1.79 (G.U. 17.2.79, n.48)
Spagna (r.)	Roma 8.9.77	L. 29.9.80, n.663 (G.U.so 23.10.80, n.292)	24.11.80 (G.U. 17.1.81, n.16)
Sri Lanka (r.p.)	Colombo 28.3.84	L. 28.8.89, n.314 (G.U.so 5.9.89, n.207)	9.5.91 (G.U. 23.5.91, n.119)
Stati Uniti (r.)	Roma 17.4.84	L. 11.12.85, n.763 (G.U.so 27.12.85, n.303)	30.12.85 (G.U. 8.2.86, n.32)
Sud Africa (r.)	Roma 16.11.95	L.15.12.98, n.473 (G.U.so 11.1.99, n.7/L.)	2.3.99 (G.U. 8.4.99, n.81)
Svezia (r.p.)	Roma 6.3.80	L. 4.6.82, n.439 (G.U.so 15.7.82, n.193)	5.7.83 (G.U. 2.9.83, n.241)
Svizzera (r.p.)	Roma 9.3.76	L. 23.12.78, n.943 (G.U. 12.2.79)	27.3.79 (G.U. 24.4.79)

Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia

		n.42)	n.113)
Tanzania (r.)	Dar Es Salam 7.3.73	L. 7.10.81, n.667 (G.U. 25.11.81, n.324)	6.5.83 (G.U. 14.4.84, n.105)
Thailandia (r.)	Bangkok 22.12.77	L. 2.4.80, n.202 (G.U. 31.5.80, n.148)	31.5.80 (G.U. 8.7.80, n.185)
Trinidad e Tobago (r.)	Port of Spain 26.3.71	L. 20.3.73, n.167 (G.U. 7.5.73, n.116)	19.4.74 (G.U. 4.6.74, n.144)
Tunisia (r.)	Tunisi 16.5.79	L.25.5.81, n.388 (G.U.so 24.7.81, n.202)	17.9.81 (G.U. 22.10.81, n.291)
Turchia (r.)	Ankara 27.7.90	L. 7.6.93, n.195 (G.U.so 18.6.93, n.141)	1.12.93 (G.U. 2.11.93, n.257)
Ungheria (r.p.)	Budapest 16.5.77	L. 23.7.80, n.509 (G.U.so 3.9.80, n.241)	1.12.80 (G.U. 19.1.81, n.17)
Unione Sovietica (r.) Adottata anche da Ucraina e Bielorussia	Roma 26.2.85	L. 19.7.88, n.311 (G.U.so 4.8.88, n.182)	30.7.89 (G.U. 21.9.89, n.221)
Venezuela (r.)	Roma 5.6.90	L. 10.2.92, n.200 (G.U.so 4.3.92, n.53)	14.9.93 (G.U. 15.10.93, n.243)
Vietnam (r)	Hanoi 26.11.96	L.15.12.98, n.474 (G.U.s.o.11.1.99, n.7/L)	22.2.99 (G.U. 17.3.99, n.63)
Zambia (r.)	Lusaka 27.10.72	L. 27.4.82, n.286 (G.U. 27.5.82, n.144)	30.3.90 (G.U. 19.4.90, n.91)

Parte terza:

DIRITTO COMUNITARIO.

Sezione I:

*Il trattamento fiscale dei redditi transnazionali di lavoro dipendente alla luce
dell'ordinamento comunitario.*

Capitolo sesto

L'INFLUENZA DEI PRINCIPI GENERALI DELLA NORMATIVA COMUNITARIA NELL'IMPOSIZIONE DEI REDDITI TRANSNAZIONALI DI LAVORO DIPENDENTE.

6.1 La cooperazione fra gli Stati europei nella creazione di un Mercato unico interno.

La collaborazione fra gli Stati europei è stata rafforzata, dopo vari tentativi e parziali attuazioni, con i Trattati istitutivi della Comunità Europea per l'Energia Atomica e della Comunità Economica Europea⁵⁹. I fini perseguiti dagli Stati con tale processo di integrazione sovranazionale erano, e sono tutt'oggi, molto ambiziosi poiché mirano alla realizzazione di condizioni di sviluppo, espansione, stabilità e miglioramento della vita economica e sociale all'interno del territorio comunitario. La creazione di un Mercato unico interno, in cui i fattori della produzione potessero circolare in un regime di libera concorrenza, rappresentò in tali circostanze lo strumento principale con cui perseguire le finalità sopra descritte. In particolare, il Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea, o Trattato di Roma, ha cercato di garantire la libera circolazione dei fattori della produzione, ponendo un limite alle discriminazioni basate sulla nazionalità.

In ambito fiscale, i riflessi di questi importanti cambiamenti hanno in pratica impedito ai singoli Stati membri di introdurre differenti istituti e trattamenti distinti che potessero rappresentare un ostacolo, pur potendo essi organizzare autonomamente i propri sistemi fiscali. La filosofia di base delle disposizioni limitative della sovranità fiscale degli Stati membri è quella di impedire, naturalmente, che le imposte costituiscano una causa di distorsione del commercio intra-comunitario.

⁵⁹ Il Trattato che ha istituito la CEE è stato stipulato a Roma il 25 marzo 1957.

In questo contesto è opportuno sottolineare che il Trattato cerca di porre le basi per realizzare il tendenziale adeguamento ad un sistema fiscale comune, con lo scopo di eliminare le divergenze tra i diversi ordinamenti tributari e di assicurare, in questo modo, il funzionamento del Mercato interno.

Considerazioni a parte merita l'ambito delle imposte dirette, poiché in sede comunitaria si è ritenuto che pur mantenendo regimi fiscali differenti non si determinano ostacoli alla libera circolazione dei fattori della produzione. Pertanto, per le imposte dirette, tra cui l'imposta sul reddito delle persone fisiche, non è espressamente prevista l'armonizzazione delle legislazioni nazionali. Ne deriva che l'imposizione diretta, citata in poche clausole del Trattato CE, ricade sotto la competenza degli Stati membri.

Cercando di cogliere gli aspetti fondamentali relativi all'influenza del diritto tributario comunitario⁶⁰ sul diritto tributario interno è opportuno ribadire che l'esistenza di un Mercato unico interno comporta l'abbattimento di tutti gli ostacoli di carattere fiscale.

La legislazione comunitaria, dunque, non contiene nessuna indicazione specifica relativa all'emanazione di norme in materia tributaria salvo implicitamente dettare i principi cui tali norme devono attenersi, vale a dire il rispetto dei principi statuiti dal Trattato stesso. Premesso, quindi, che l'ordinamento comunitario introduce nel tessuto normativo interno disposizioni aventi forza di legge⁶¹ si pone il problema del rapporto tra il diritto comunitario e il diritto nazionale. Si può semplicemente concludere dicendo che la normativa comunitaria prevale sulla normativa interna, sia essa anteriore o posteriore.

⁶⁰ Insieme delle disposizioni che, per quanto riguarda l'ordinamento italiano, sono contenute nel diritto tributario interno dell'Italia a seguito del processo di adattamento al diritto comunitario.

⁶¹ Si distingue tra fonti primarie e fonti derivate. Le prime sono rappresentate dalle disposizioni contenute nel Trattato UE, mentre le seconde comprendono regolamenti, direttive, decisioni, raccomandazioni e pareri.

6.2 Il principio di non discriminazione nel Trattato UE.

Tra i principi generali espressi nel Trattato, ha un particolare rilievo per il diritto tributario il principio di non discriminazione in base alla nazionalità, posto dall'art. 12.

In generale, si ha discriminazione di trattamento di una fattispecie rispetto ad un'altra, quando la prima, pur analoga alla seconda, riceve una regolamentazione normativa diversa; oppure quando, pur diversa da essa, riceve la medesima disciplina.

È importante affermare che nella maggior parte degli ordinamenti giuridici il divieto di discriminazione in materia tributaria si è affermato come corollario del principio di uguaglianza. Questa regola generale non ha mancato di influenzare anche il Trattato CE. Anzi, può dirsi come tale principio sia rappresentato, nel Trattato, proprio dal divieto di discriminazione di cui all'art. 12 comma 1, secondo cui *“nel campo di applicazione del presente trattato, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dallo stesso previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità”*.

Al riguardo, va subito precisato che il diritto comunitario, anche se vieta espressamente soltanto la discriminazione in base alla cittadinanza, proibisce comunque ogni discriminazione che, fondandosi su diversi criteri distintivi, giunga allo stesso risultato.

Tale principio è evidentemente strumentale alla realizzazione di un'economia integrata in cui i fattori produttivi, come pure i prodotti, possano circolare liberamente e senza distorsioni, così provocando un'allocazione più efficiente di risorse ed una migliore divisione del lavoro.

Da una prospettiva più allargata, il divieto si riveste di una maggiore rilevanza simbolica, la Comunità non è soltanto accordo commerciale tra i Governi dei Paesi membri ma è un'impresa comune a cui tutti i cittadini d'Europa devono partecipare.

Va chiarito, tuttavia, che l'art. 12 ha un ruolo soltanto residuale rispetto agli analoghi criteri canonizzati nelle diverse aree del Trattato. Ne consegue che esso trova applicazione autonoma nella misura in cui non è previsto uno specifico divieto di discriminazione nelle singole aree di codificazione. Tale principio trova attuazione più specifica nelle norme che sanciscono le libertà fondamentali. In effetti si ritiene che costituiscono applicazioni e specificazioni del divieto di discriminazione tutte le disposizioni che stabiliscono le libertà economiche fondamentali: libertà di circolazione dei beni (art. 23), di circolazione e di stabilimento delle persone (artt. 39-43), dei servizi (art. 49) e dei capitali (art. 56). Il principio in esame non costituisce, quindi, l'unico fattore verso l'abolizione delle norme e pratiche discriminatorie, ma viene a giocare un proprio ruolo nell'ambito più generale delle libertà fondamentali e della relativa evoluzione giurisprudenziale.

Le differenze che caratterizzano il principio di non discriminazione comunitario da quello di cui all'art. 24 del Modello OCSE, si spiegano con il fatto che mentre nell'ordinamento comunitario gli Stati devono adeguare la propria legislazione a quella comunitaria (obblighi assoluti di natura positiva) e, pertanto, devono eliminare tutte le discriminazioni e restrizioni presenti nei loro ordinamenti che ostacolano l'accesso dei fattori della produzione al mercato comune, il principio di non discriminazione di natura pattizia pone esclusivamente degli obblighi di natura negativa allo scopo di prevenire una discriminazione fiscale di tipo formale improntata, in definitiva, al mero principio di reciprocità.

Una volta descritti i principi di non discriminazione in ambito comunitario e OCSE, occorre verificare in che rapporti essi si trovano con gli ordinamenti nazionali e nel confronto reciproco. Sotto il primo profilo, è ben vero, infatti, che al principio di non

discriminazione così come a quello di non doppia imposizione è attribuita la natura di principio generale dell'ordinamento in funzione regolatrice dei possibili conflitti, ma occorre comunque giustificare la portata e la compatibilità con l'ordinamento interno. Nessun dubbio che il principio dell'art. 12 sia direttamente applicabile nell'ordinamento interno e sul fatto che operi in ambito comunitario allo scopo di assicurare parità di trattamento nei diversi ordinamenti nazionali ai cittadini dell'Unione europea. Come pure appare chiaro che la non discriminazione in base alla nazionalità si pone su un piano diverso e più ristretto rispetto al generale divieto di trattamenti differenziati in base ai principi di solidarietà e di uguaglianza degli artt. 2 e 3 Cost. In estrema sintesi, si può affermare, sotto il profilo dei rapporti tra ordinamenti, la coesistenza tra il principio costituzionale di uguaglianza, sancito dall'art. 3 e di cui l'art. 53 ne costituisce specifica applicazione in campo tributario, e il principio di non discriminazione parimenti vigente nel nostro ordinamento per effetto dell'art. 12 del Trattato istitutivo della CE, nonché il principio di non discriminazione di cui all'art. 24 del Modello OCSE.

Passando ad esaminare il rapporto tra i principi, si può sostenere che quello di uguaglianza contiene in sé, per comune dottrina, il principio di non discriminazione senza attribuire peraltro a quest'ultimo uno specifico riferimento fiscale.

Quest'ultimo, nella formula contenuta nell'art. 12 del Trattato istitutivo è coerente, come già ricordato, con le finalità economiche del Trattato: quelle di realizzare il Mercato unico eliminando le distorsioni basate sulla nazionalità degli operatori economici. Per questo il principio di non discriminazione non si preoccupa della discriminazione inversa o favorevole, perché palesemente il trattamento diseguale non incide sulla proiezione dei soggetti nazionali verso il mercato e semmai favorisce l'accesso a quel mercato degli operatori non nazionali.

A sua volta, il principio di non discriminazione espresso dall'art. 24 del Modello OCSE da un lato presenta una finalizzazione più marcata essendo specificamente riferito al solo ambito tributario e in particolare all'eliminazione della doppia imposizione; dall'altro presenta un ambito più circoscritto essendone più precisamente determinata l'applicazione. Dato che non tutte le situazioni fiscalmente discriminatorie comportano doppia imposizione, è evidente che l'art. 24 va riferito soltanto a quelle ipotesi di discriminazione che configurano ipotesi di duplicazione.

D'altro canto ci possono essere situazioni di doppia imposizione, pregiudizievoli o contestabili in base alle Convenzioni, che tuttavia non configurano ipotesi di discriminazione. Se ne deduce che il principio di non discriminazione contenuto nel Modello ha funzione sussidiaria e residuale rispetto alle altre disposizioni della Convenzione: la clausola di non discriminazione opera dunque nei limiti negoziati dagli Stati e non è, anche, un criterio di interpretazione dei Trattati.

6.3 La libertà circolazione dei lavoratori.

Le leggi fiscali degli Stati membri dell'Unione europea debbono esse compatibili con le libertà fondamentali allo scopo di limitare gli ostacoli agli scambi.

In questa sede è opportuno focalizzare l'attenzione sulle disposizioni del Trattato che disciplinano la libera circolazione delle persone, al fine di agevolare i cittadini comunitari nell'esercizio di attività lavorative di qualsiasi natura all'interno del territorio comunitario. In realtà il Trattato di Roma non investe la persona in quanto tale, ma in quanto soggetto che svolge un'attività economica rilevante.

L'art. 39 del Trattato assicura ai lavoratori il diritto di libera circolazione, con *“l'abolizione di qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori*

degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro". Tale norma implica, chiaramente, il diritto di accettare offerte di lavoro ricevute nonché la possibilità di potersi trasferire liberamente all'interno del territorio dell'UE, oltre ad affermare l'abolizione di qualsiasi forma di discriminazione fondata sulla nazionalità. Come già accennato, sarebbe stato inconcepibile un sistema comunitario nel quale fossero rimaste misure restrittive per il trasferimento di cittadini da uno Stato membro ad un altro, in cui cioè le frontiere avrebbero dovuto rappresentare una specie di filtro idoneo a ritardare o impedire il movimento delle persone.

L'art. 39 ha un'efficacia diretta, perciò può essere invocato dinanzi al giudice nazionale qualora si ritenga che una disposizione nazionale ne violi il dettato.

In materia tributaria le applicazioni giurisprudenziali del principio di libera circolazione sono state notevoli, sia per i lavoratori subordinati che per i lavoratori autonomi.

Sezione II:

*Il trattamento fiscale dei redditi transnazionali di lavoro dipendente alla luce delle
sentenze della Corte di giustizia.*

Capitolo settimo

GLI INTERVENTI DELLA CORTE DI GIUSTIZIA IN MATERIA

DI FISCALITA' DIRETTA.

7.1 L'impatto delle sentenze interpretative della Corte di giustizia sull'imposizione diretta.

Nell'ultimo decennio le prospettive di armonizzazione del diritto tributario in Europa hanno acquisito maggiore rilevanza e spessore grazie non solo agli interventi normativi diretti, ma anche alle pronunce rese in materia dalla Corte di giustizia. Tale organo ha acquisito, infatti, un ruolo di primo piano sia nell'integrazione che nella formazione del sistema fiscale europeo.

Le sentenze della Corte di giustizia rappresentano, proprio per gli aspetti sopra delineati, una chiave pressoché indispensabile nell'interpretazione delle norme comunitarie. L'attività giurisdizionale della Corte ritrae, perciò, un sistema di garanzia che consente, oltre all'esatta spiegazione delle disposizioni, anche l'eliminazione e la condanna di eventuali loro violazioni. In altre parole, l'azione della Corte garantisce ovunque una uguale applicazione delle norme del Trattato al fine di permettere una maggiore coerenza del diritto interno con quello europeo. A tal proposito si rileva la tendenza dei giudici nazionali a formulare ordinanze di rinvio direttamente in termini di compatibilità o contrarietà della norma interna rispetto a quella comunitaria.

L'aspetto sul quale occorre soffermarsi, in tale ambito, riguarda l'effetto che le sentenze della Corte di giustizia hanno all'interno degli Stati membri. Tradizionalmente si distingue tra *“efficacia endoprocessuale ed efficacia extraprocessuale*

dell'interpretazione"⁶². *“In particolare, mentre risulta pacifico che la lettura della Corte vincoli il giudice nazionale del caso a quo, così come i giudici dei gradi successivi, v'è discordanza in ordine alla possibilità che quella stessa lettura s'imponga anche agli altri giudici che debbano applicare la medesima norma interpretata”*⁶³. In merito si registrano posizioni discordanti, poiché se da un lato vi è una rigida chiusura alla *“possibilità che le sentenze producano effetti ultra partes”*, dall'altro posizioni più progressiste riconoscono *“la vincolatività delle sentenze interpretative nei confronti di tutti quei giudici tenuti ad applicare la norma oggetto di rinvio”*⁶⁴.

Si può a questo punto affermare che, avendo la Corte il ruolo di interprete qualificato del diritto europeo, essa consegna al giudice nazionale un'interpretazione volta ad eliminare qualsiasi dubbio interpretativo. La sua missione è quella di garantire l'uniformità interpretativa ed applicativa del diritto europeo per evitare letture diverse⁶⁵. Partendo da questo indispensabile presupposto, *“non si vede come i risultati della sua attività possano non imporsi a tutti i giudici chiamati, in futuro, a risolvere la medesima gestione”*⁶⁶. Se così è, non si può negare l'incidenza precettiva delle sentenze sull'ordinamento interno. Ed eccoci giunti alla questione centrale del paragrafo.

Nel campo dell'imposizione diretta, come ormai sappiamo, gli Stati membri devono esercitare la loro potestà normativa nell'ambito della legislazione comunitaria ed evitare qualsiasi forma di discriminazione. Spesso questa considerazione costituisce il punto di partenza dal quale la Corte di giustizia inizia a fornire una risposta a svariati quesiti per

⁶² Numera V. (2006), *Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia ed il loro impatto sul sistema tributario interno*, in *Rassegna tributaria* n. 4 luglio-agosto 2006, p. 1153.

⁶³ Vedi nota 62, p. 1153-1154.

⁶⁴ Vedi nota 62, p. 1154.

⁶⁵ L'art. 220 del Trattato sancisce che la Corte di giustizia deve assicurare *“il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione”* del diritto comunitario.

⁶⁶ Vedi nota 62, p. 1157.

stabilire se specifiche norme fiscali violino o meno le libertà fondamentali. Dunque, della necessità di un'armonizzazione anche nel settore della fiscalità diretta, onde rimuovere situazioni discriminatorie, si è più volte fatta carico la Corte di giustizia attraverso una giurisprudenza che ha sopperito alla mancanza nel Trattato istitutivo di specifiche disposizioni nonché alla tendenza degli Stati membri a restare fedeli ad una ortodossa interpretazione del Trattato comunitario.

Vengono di seguito analizzate alcune sentenze della Corte con riferimento al principio di non discriminazione, alla libertà di circolazione dei lavoratori e alle motivazioni sottostanti.

7.2 Giurisprudenza relativa alla libera circolazione dei lavoratori.

L'evoluzione della giurisprudenza dell'organo di giustizia comunitario in materia di fiscalità diretta, con particolare riferimento al rapporto tra principio comunitario di non discriminazione e distinzione tra residenti e non residenti generalmente effettuata dalle legislazioni nazionali, passa sostanzialmente attraverso tre distinte fasi nell'ambito delle quali la nota pronuncia sul caso Schumacker assume un ruolo di fondamentale discriminazione temporale. In altre parole tale sentenza, che verrà analizzata più avanti, funge da spartiacque nell'ambito della giurisprudenza in tema di tassazione dei redditi di lavoro dipendente in relazione alla tradizionale antitesi tra residenti e non residenti. Al riguardo, nel caso citato, vennero precisati alcuni concetti che fecero della situazione transfrontaliera comunitaria una situazione a parte nel panorama fiscale. Per questo si distingue tra giurisprudenza anteriore e posteriore al caso Schumacker. Ricordiamo che l'art. 39 del Trattato istitutivo della Comunità europea sancisce che *“1. La libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità è assicurata. 2. Essa implica*

l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro. 3. Fatte salve le limitazioni giustificate da motivi di ordine pubblico, pubblica sicurezza e sanità pubblica, essa importa il diritto: a) di rispondere a offerte di lavoro effettive; b) di spostarsi liberamente a tal fine nel territorio degli Stati membri; c) di prendere dimora in uno degli Stati membri al fine di svolgervi un'attività di lavoro, conformemente alle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative che disciplinano l'occupazione dei lavoratori nazionali; d) di rimanere, a condizioni che costituiranno l'oggetto di regolamenti di applicazione stabiliti dalla Commissione, sul territorio di uno Stato membro, dopo aver occupato un impiego. 4. Le disposizioni del presente articolo non sono applicabili agli impieghi nella pubblica amministrazione”.

Dunque, qualsiasi cittadino europeo che, indipendentemente dalla propria residenza e dalla propria nazionalità, abbia esercitato il diritto alla libera circolazione dei lavoratori e che abbia prestato la propria opera in uno Stato membro diverso da quello di residenza, ricade nell'ambito dell'art. 39 del Trattato⁶⁷. Secondo una giurisprudenza ormai affermata, tutte le clausole del Trattato relative alla libera circolazione delle persone fisiche hanno lo scopo di facilitare il perseguimento da parte dei cittadini europei dello svolgimento di attività lavorative di qualsiasi natura in tutto il territorio della Comunità⁶⁸. Nella giurisprudenza della Corte di giustizia si afferma maggiormente il principio di non discriminazione. È interessante anche notare come, in alcuni casi, al principio di libertà di circolazione dei lavoratori si affiancano anche altre libertà tutelate dal Trattato.

⁶⁷ De Groot, F.W.L. De Groot v Staatssecretaris van Financiën, Case number C-385/00, in *Raccolta della giurisprudenza della Corte di giustizia*, 2002, I-11819, punto 76.

⁶⁸ Punto 77 della sentenza De Groot.

La Corte di giustizia ha esaminato numerosi casi che riguardano presunte discriminazioni derivanti dai più svariati aspetti fiscali avvenute sia nello Stato ospite che in quello di origine del lavoratore dipendente che produce reddito transnazionale.

7.2.1 Violazione del principio di non discriminazione nello Stato della fonte.

Si prosegue, a questo punto, con l'analisi di alcune decisioni dell'organo giurisdizionale comunitario in merito a questioni riguardanti lavoratori dipendenti che hanno denunciato una violazione del principio di non discriminazione nello Stato ospite o della fonte.

7.2.1.1 Sentenza Biehl.⁶⁹

Il sig. Biehl, cittadino tedesco, stabilì la sua residenza dal 15 novembre 1973 al 31 ottobre 1983 nel Granducato di Lussemburgo, dove era occupato come lavoratore subordinato. Dal 1 novembre 1983, dunque in corso d'anno, essendosi trasferito in Germania per svolgere un'attività professionale indipendente, spostò la sua residenza in tal Paese.

Il contribuente presentò ricorso all'Amministrazione finanziaria poiché riteneva di aver subito, nel periodo di permanenza in Lussemburgo, ritenute per importo superiore rispetto alle imposte dallo stesso dovute in base al reddito annuo conseguito. Egli, pertanto, chiese il rimborso delle ritenute effettuate in eccesso. L'interessato vide respingere la propria domanda di rimborso con diniego motivato, poiché una disposizione della legislazione lussemburghese non consentiva, nel caso di trasferimento della residenza dal Lussemburgo, il rimborso delle ritenute alla fonte

⁶⁹ Biehl, Biehl v Administration des contributions du Grand-Duché de Luxembourg, Case number C-175/88, in *Raccolta della giurisprudenza della Corte di giustizia*, 1990, I-1779.

prelevate sui redditi di lavoro dipendente in eccesso rispetto all'imposta dovuta. Tale ipotesi era, ovviamente, maggiormente applicabile ai contribuenti cittadini di altri Stati che si trovavano nella situazione di lasciare il Paese o di stabilirvisi durante l'anno. La Corte, in tale occasione, si trovò a dover ribadire⁷⁰ che le normative relative all'uguaglianza di trattamento vietano non solo una discriminazione palese imputabile a motivi inerenti la nazionalità, “*ma anche qualsiasi discriminazione dissimulata che, basandosi su altri criteri di distinzione, pervenga di fatto al medesimo risultato*”⁷¹. A seguito di tale sentenza, è da ritenere in contrasto con l'art. 39 del Trattato la normativa di uno Stato membro che impedisce il rimborso delle ritenute effettuate nel corso d'anno ad un lavoratore subordinato, per la sola ragione che il soggetto abbia lasciato lo Stato stesso durante l'anno. Una simile disposizione, infatti, è in grado di impedire ai cittadini di altri Stati membri di usufruire di condizioni retributive identiche a quelle assicurate ai cittadini del diverso Stato nel quali gli stessi svolgono la propria attività.

7.2.1.2 Sentenza *Bachmann*.⁷²

La causa verteva su una controversia tra il sig. Bachmann, cittadino tedesco ma occupato in Belgio, e lo Stato belga, a seguito del rifiuto di quest'ultimo di consentire la deduzione dal reddito professionale dei premi versati dal soggetto ad imprese tedesche per assicurazioni sulla vita e contro la malattia e l'invalidità stipulate prima del suo trasferimento in Belgio, avvenuto nel 1972. Egli, quindi, dal 1973 al 1977 cercò di ridurre il suo reddito imponibile mediante la deduzione di tali premi assicurativi.

⁷⁰ Viene richiamata la sentenza 12 febbraio 1974, Sotgiu, C-152/73.

⁷¹ Paragrafo 13 della sentenza in esame.

⁷² Bachmann, Hans-martin Bachmann v Belgian State, Case number C-240/90, in *Raccolta della giurisprudenza della Corte di giustizia*, 1992, I-249.

Il rifiuto da parte dello Stato belga traeva origine dalla circostanza che alcune disposizioni interne consentivano tale deduzione solo nel caso in cui il versamento fosse avvenuto in favore di un ente belga, con l'esclusione dei versamenti effettuati ad un soggetto straniero. In questo caso la Corte, pur avendo ravvisato una discriminazione, l'ha poi ritenuta giustificata in virtù del fatto che tale disposizione veniva applicata senza distinzione di nazionalità. Infatti, anche i cittadini belgi che avessero prestato il proprio lavoro all'estero versando premi assicurativi ad enti non del Belgio sarebbero stati soggetti alla medesime restrizioni. La Corte concluse, quindi, sottolineando che le disposizioni della legge belga non violavano quanto sancito dall'art. 48 del Trattato (ora art. 39), poiché sono giustificate dall'esigenza di garantire una certa coerenza con il sistema fiscale di cui fanno parte. Tuttavia, secondo la Corte, di regola i lavoratori che impiegano il loro lavoro in uno Stato membro diverso, nel caso specifico in Belgio, da quello di residenza, concludono i loro contratti assicurativi in quest'ultimo Stato. Da qui ne deriva il rischio di discriminazione nei confronti, soprattutto, di cittadini di altri Stati membri.

7.2.1.3 Sentenza Schumacker. ⁷³

Va innanzitutto evidenziato che, con la decisione relativa al caso Schumacker, la Corte di giustizia ha posto in essere un nuovo filone interpretativo, *“destinato a cambiare le sorti della concezione internazional-tributaria della percezione di reddito transfrontaliero da parte di un cittadino comunitario”*⁷⁴. Se questo è l'effetto che tale sentenza ha provocato, analizziamone le circostanze.

⁷³ Schumacker, Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker, Case number C-279/93, in ECR, 1995, I-00225.

⁷⁴ Garbarino C. (2005), *Manuale di tassazione internazionale I edizione*, IPSOA, p. 583.

Il sig. Schumacker, cittadino belga, residente con la sua famiglia in Belgio, dopo esser stato occupato in primo tempo in questo Stato, dal 15 maggio 1988 al 31 dicembre 1989 prestò la sua attività di lavoro subordinato in Germania. Durante tale periodo continuò a risiedere in Belgio con la moglie disoccupata ed il figlio. Il suo stipendio di fonte tedesca rappresentò dal 1989 la totalità del suo reddito familiare, considerando che la moglie percepì l'ultimo sussidio di disoccupazione nel 1988.

In virtù di quanto stabilito dalla Convenzione bilaterale belgo-tedesca contro le doppie imposizioni, il reddito del sig. Schumacker fu assoggettato all'imposta tedesca mediante ritenuta alla fonte sullo stipendio, mentre per lo spesso presupposto d'imposta, venne applicato il metodo dell'esenzione da parte dello Stato di residenza.

Ai sensi della disciplina fiscale tedesca, però, il sig. Schumacker non essendo residente in Germania fu sottoposto al trattamento riservato ai non residenti. Questo comportò l'applicazione della tassazione integrale che non teneva conto della sua situazione personale e familiare. Pertanto, egli non ebbe la possibilità di usufruire delle misure agevolative riservate ai contribuenti residenti, tra cui la tassazione parziale o *splitting*⁷⁵.

Il sig. Schumacker, ritenendo tale trattamento discriminatorio e ingiustificato, con ricorso al Finanzamt⁷⁶ chiese di ottenere un rimborso di quanto trattenuto ingiustamente sulla sua retribuzione. Il tribunale amministrativo rinviò il quesito alla Corte di giustizia, avendo rilevato un contrasto con l'art. 39 del Trattato (allora art. 48).

La Corte, riconoscendo la diretta applicabilità del principio di libera circolazione dei lavoratori anche in materia di imposte dirette, qualificò la norma interna come discriminatoria ed incompatibile con le garanzie comunitarie. L'art. 39 non consente,

⁷⁵ In un sistema progressivo lo *splitting* rappresenta un meccanismo che, abbassando il reddito di partenza attraverso la ripartizione tra i due coniugi dei redditi prodotti da entrambi, riduce l'imposta dovuta complessivamente.

⁷⁶ Giudice tributario tedesco.

difatti, ad uno Stato membro di prevedere un trattamento fiscale per un cittadino di un altro Stato membro meno favorevole rispetto a quello previsto per un cittadino residente che si trova nella stessa condizione. Al contrario, il sig. Schumacker pur trovandosi nella stessa situazione sostanziale dei cittadini tedeschi, non vedeva considerate, ai fini della determinazione delle imposte sul reddito, la sua situazione personale e la sua capacità contributiva, venendo di fatto assoggettato ad un regime fiscale più oneroso e discriminatorio. In tal caso, è necessario interpretare l'art. 39 del Trattato nel senso che se un residente di uno Stato membro esercita un'attività di lavoro subordinato in un altro Stato membro, tale da trarvi totalmente il proprio reddito e non avere alcun reddito nel primo Stato che consente di prendere in considerazione la sua situazione personale o familiare, non può essere tassato in misura maggiore rispetto ad un lavoratore residente che nel secondo Stato svolge la stessa attività.

Il caso Schumacker è sicuramente espressione della crisi del concetto tradizionale di residenza, poiché in rapporto all'imposizione diretta e sulla base del ragionamento sotteso alle conclusioni della Corte di giustizia, le situazioni di residenti e non residenti non sono, di norma, analoghe. Pertanto, si ha discriminazione solo quando si applichino norme diverse a situazioni analoghe oppure vi è l'applicazione della stessa norma a situazioni diverse. Il reddito percepito nel territorio di uno Stato membro da un non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza. La situazione del residente è diversa, in quanto nello Stato di residenza è di regola concentrata la parte essenziale dei suoi redditi. Tra l'altro questo Stato ha a disposizione tutte le informazioni necessarie per valutare la capacità contributiva del soggetto. Di conseguenza, il fatto per uno Stato membro di non far fruire un non residente di alcune agevolazioni fiscali che concede al residente non è

discriminante, poiché queste due categorie di soggetti non si trovano in una situazione analoga. Lo stesso non può dirsi nel caso in esame, poiché il soggetto non residente percepisce la parte essenziale delle sue risorse nello Stato dell'occupazione e non nello Stato in cui risiede. Lo Stato della residenza, perciò, non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare. In questo caso la discriminazione consiste nel fatto che la situazione soggettiva del contribuente non viene presa in considerazione né dallo Stato della residenza né dallo Stato della fonte. Nel 1995 la legislazione tedesca venne corretta in modo da risultare conforme a quanto stabilito nella sentenza.

Il caso Schumacker ha statuito che gli Stati membri, pur mantenendo la competenza esclusiva nel campo dell'imposizione diretta, devono esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario, astenendosi dal porre in essere misure discriminatorie in contrasto con le libertà fondamentali. Tale principio, sancito anche in sentenze successive a questa, ha ormai assunto valenza generale nel campo degli ostacoli di natura fiscale alla realizzazione del Mercato interno.

7.2.1.4 Sentenza Gshwind.⁷⁷

In questo caso, come vedremo, la Corte di giustizia pur riprendendo le argomentazioni addotte in relazione al caso Schumacker, perviene ad una sentenza opposta in virtù di alcune differenze.

Il sig. Gshwind, cittadino olandese, risiedeva con sua la sua famiglia nei Paesi Bassi, vicino alla frontiera tedesca. Durante gli anni 1991 e 1992 svolse un'attività lavorativa subordinata in Germania, mentre la sua consorte continuò a lavorare come dipendente in

⁷⁷ Gshwind, Frans Gshwind v Finanzmat Aachen-Aussenstadt, Case number C-391/97, in *Raccolta della giurisprudenza della Corte di giustizia*, 1999, I-5154.

Olanda. Ai sensi della Convenzione tra la Repubblica Federale di Germania e il Regno dei Paesi Bassi, il reddito del marito (58% dei redditi cumulati della coppia) era imponibile in Germania, mentre quello della moglie nei Paesi Bassi. Tuttavia, ai sensi dell'art. 20 comma 3 della Convenzione, le autorità olandesi potevano includere nella base imponibile i redditi di fonte tedesca, detraendo però dall'imposta così calcolata la parte corrispondente ai redditi imponibili in Germania. Di contro, l'Amministrazione tedesca considerò il contribuente come celibe ai fini della tassazione dei redditi del 1991 e 1992. Questo comportò per il sig. Gshwind un onere fiscale più gravoso rispetto alla somma che avrebbe dovuto pagare se fosse stata applicata l'aliquota calcolata per le coppie che hanno contratto matrimonio.

Tenendo conto delle differenze obiettive tra la condizione dei residenti e quella dei non residenti la Corte, analogamente al caso precedente, non ha rilevato come discriminatoria la non fruizione da parte dei non residenti di alcune agevolazioni fiscali. Secondo la Corte potrebbe sussistere discriminazione, ai sensi del Trattato, tra residenti e non residenti solo se le due categorie di contribuenti si fossero trovate in una situazione analoga. In questo caso, tenuto conto del fatto che quasi il 42% del reddito globale dei coniugi fu percepito nello Stato di residenza, quest'ultimo ebbe la possibilità di tener conto della sua situazione personale e familiare secondo le modalità previste dalla propria normativa. Di conseguenza, concluse la Corte, non è dimostrato che, per l'applicazione delle norme tributarie tedesche, due coniugi non residenti, uno dei quali lavora nello Stato d'imposizione considerato e che, data l'esistenza di una base imponibile sufficiente nello Stato della residenza, possono vedere presa in considerazione da quest'ultimo Stato la loro situazione familiare, versino nella stessa

situazione di due coniugi residenti, anche se uno dei coniugi lavora in un altro Stato membro. Pertanto la normativa non si ritenne discriminatoria.

7.2.1.5 Sentenza Zurstrassen.⁷⁸

Il sig. Zurstrassen e la sua famiglia erano di nazionalità belga. Il marito, però, lavorava in Lussemburgo dove percepiva il 98% dell'intero reddito familiare grazie ad un'attività di lavoro subordinato, mentre il restante 2% proveniva dalla sua attività di professore universitario in Belgio. Non avendo la moglie alcun tipo di reddito, il sig. Zurstrassen fu considerato dalle autorità fiscali lussemburghesi nella fascia d'imposta applicabile ai celibi⁷⁹. Tramite la presentazione di un reclamo all'Amministrazione finanziaria del Lussemburgo, il contribuente lamentò di aver subito una discriminazione rivendicando l'inserimento nella classe d'imposta n. 2 riservata ai coniugi contribuenti. In tal caso avrebbe potuto beneficiare di un trattamento fiscale agevolato grazie al meccanismo dello splitting, consistente nella tassazione congiunta del reddito della coppia.

In realtà, una disposizione della legislazione lussemburghese subordinava l'imposizione congiunta, per le coppie sposate, alla condizione che entrambi i coniugi fossero fiscalmente residenti in Lussemburgo. La Corte ha ritenuto tale disposizione incompatibile con l'art. 39 del Trattato, ritenendo che la condizione da essa stabilita potesse essere *“soddisfatta più facilmente dai connazionali piuttosto che dai cittadini di altri Stati membri stabilitisi nel Granducato per svolgervi un'attività economica, con i familiari residenti con maggiore frequenza fuori del Lussemburgo”*⁸⁰.

⁷⁸ Zurstrassens, Patrick Zurstrassen v Administration des contributions directes, Case number C-87/99, in *Raccolta della giurisprudenza della Corte di giustizia*, 2000, I-03337.

⁷⁹ Si riscontra un'analogia con il caso Gshwind.

⁸⁰ Paragrafo 19 della sentenza.

Di conseguenza, la questione pregiudiziale è stata risolta stabilendo che l'art. 39 deve vietare qualsiasi disposizione interna agli Stati membri che subordini il beneficio dell'imposizione congiunta alla residenza di entrambi i coniugi nello Stato della fonte, quando uno dei due vi percepisca la quasi totalità del reddito e l'altro risieda in un altro Stato membro.

7.2.2 Violazione del principio di non discriminazione nello Stato della residenza.

La Corte di giustizia ha avuto modo di esaminare anche alcune cause nelle quali ha riscontrato la presenza di ostacoli al principio di eguale trattamento dei lavoratori provocati da norme fiscali nazionali discriminatorie, dunque interne allo Stato di residenza.

7.2.2.1 Sentenza Gilly.⁸¹

I coniugi Gilly erano residenti in Francia, in prossimità del confine tedesco. Il sig. Gilly, di cittadinanza francese, insegnava in una scuola statale francese; mentre la moglie, di cittadinanza tedesca, che però aveva acquisito anche la nazionalità francese attraverso le sue nozze, insegnava in una scuola elementare tedesca nella zona di confine.

In base all'art. 13 comma 1 della Convenzione tra Francia e Germania "*i redditi provenienti da un lavoro dipendente sono imponibili solo nello Stato contraente nel quale viene esercitata l'attività personale che genera il reddito*". L'art. 13, n. 5, lett. a), contiene una deroga al principio della tassazione nello Stato dell'occupazione per i lavoratori dipendenti frontalieri, i quali sono soggetti ad imposta nello Stato di residenza: "*In deroga ai nn. 1, 3 e 4, i redditi provenienti da lavoro dipendente di*

⁸¹ Gilly, Mr and Mrs Robert Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, Case number C-336/96, in *Raccolta dell' giurisprudenza della Corte di giustizia*, 1998, I-02793.

*persone che lavorano nella zona frontiera di uno Stato contraente e che hanno la loro residenza familiare permanente nella zona frontiera dell'altro Stato contraente in cui esse rientrano di regola ogni giorno sono assoggettabili ad imposta solo in tale altro Stato*⁸². Tale principio trova una deroga nell'art. 14 comma 1 della medesima Convenzione, in virtù del quale gli stipendi pubblici sono tassati nello Stato della fonte. Tuttavia, l'art. 16 *“contiene una norma speciale da applicare agli insegnanti che effettuano un soggiorno provvisorio, che prevede il mantenimento della tassazione nello Stato di occupazione originario”*⁸³.

Dunque, il reddito della signora Gilly venne assoggettato a tassazione sia in Francia, poiché ivi residente, che in Germania, avendo anche la nazionalità tedesca.

Per quanto attiene la doppia imposizione, l'art. 20, n. 2, lett. a), cc), della Convenzione, come modificato dall'atto aggiuntivo firmato il 28 settembre 1989, è redatto come segue: *“2) Per quanto riguarda i residenti in Francia la doppia imposizione è evitata come segue: a) I guadagni e gli altri redditi positivi che provengono dalla Repubblica federale e che ivi sono imponibili in conformità alle disposizioni della presente Convenzione sono pure imponibili in Francia qualora spettino ad un residente in Francia. L'imposta tedesca non è detraibile per il calcolo del reddito imponibile in Francia. Tuttavia al percettore spetta un credito d'imposta imputabile all'imposta francese nella cui base imponibile tali redditi sono compresi. Tale credito d'imposta è pari: [...] cc) per tutti gli altri redditi, all'importo dell'imposta francese corrispondente a tali redditi. Questa disposizione si applica in particolare ai redditi di cui agli artt. [...] 13, nn. 1 e 2, e 14”*⁸⁴.

⁸² Paragrafo 5 della sentenza in esame.

⁸³ Paragrafo 7 della sentenza.

⁸⁴ Paragrafo 8 della sentenza.

A causa della maggior progressività delle aliquote tedesche, il credito d'imposta imputabile sull'imposta francese si rilevò inferiore rispetto a quanto pagato in Germania, dove tra l'altro non si tenne conto delle circostanze personali e familiari della signora Gilly. Il meccanismo del credito d'imposta penalizzava, perciò, coloro che avevano esercitato il loro diritto di libera circolazione perché permetteva la sussistenza di un certo grado di doppia imposizione. Nel ricorso dinanzi al Tribunal administratif di Strasburgo *“i coniugi Gilly hanno sostenuto che l'applicazione delle summenzionate disposizioni della Convenzione ha comportato un'eccessiva tassazione ingiustificata e discriminatoria, incompatibile in particolare con gli artt. [...] 48 e 220 del Trattato CE. Essi hanno quindi chiesto l'esonero dalle imposte controverse e il rimborso da parte del fisco dell'importo delle imposte indebitamente riscosse”*⁸⁵. La Corte di giustizia sostenne, in tal caso, che tali circostanze non costituivano un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori sulla base di una serie di argomentazioni legate ad alcune questioni pregiudiziali sottoposte dalla Corte stessa.

Nella prima ci si chiedeva *“se il principio della libera circolazione dei lavoratori quale risulta dal Trattato di Roma e dalle sue normative di applicazione venga violato da un regime fiscale, applicabile ai lavoratori frontalieri, del tipo di quello previsto dalla Convenzione franco-tedesca, in quanto esso prevede modalità d'imposizione diverse per le persone la cui retribuzione provenga da persone giuridiche pubbliche e per quelle che sono retribuite da persone private e può pertanto avere un'influenza sull'accesso agli impieghi pubblici o privati in relazione al luogo di residenza nell'uno o nell'altro Stato”*⁸⁶ e *“se una norma secondo la quale un lavoratore frontaliere che riscuote una*

⁸⁵ Paragrafo 12 della sentenza.

⁸⁶ Prima questione pregiudiziale: paragrafo 13 della sentenza.

*retribuzione da uno Stato o da una persona giuridica pubblica che faccia parte di quest'ultimo è assoggettabile ad imposta in tale Stato mentre, se il lavoratore frontaliero possiede la cittadinanza dell'altro Stato senza essere nel contempo cittadino del primo Stato, la retribuzione è imponibile nello Stato in cui il lavoratore frontaliero è residente, sia compatibile col principio della libera circolazione e dell'abolizione di qualsiasi discriminazione basata sulla cittadinanza*⁸⁷. In merito a tali quesiti la Corte concluse dicendo che *“è sufficiente sottolineare che la signora Gilly ha acquisito con il suo matrimonio la cittadinanza francese e che la stessa svolge la sua attività lavorativa in Germania pur risiedendo in Francia. Di conseguenza, essa va considerata in quest'ultimo Stato come un lavoratore che esercita il suo diritto alla libera circolazione, quale garantito dal Trattato, al fine di svolgere un'attività lavorativa in uno Stato membro diverso da quello dove risiede. La circostanza che la stessa abbia conservato la cittadinanza dello Stato di occupazione non rimette per nulla in discussione il fatto che, per le autorità francesi, l'interessata, cittadina francese, esercita la sua attività lavorativa nel territorio di un altro Stato membro*⁸⁸.

Al fine di avere un quadro d'insieme delle considerazioni poste in essere dalla Corte di giustizia si riportano alcuni paragrafi considerati esaustivi in questo senso. Nei paragrafi 47, 49 e 50 si legge che *“è assodato che le conseguenze sfavorevoli che potrebbe comportare, nella specie, il sistema del credito d'imposta istituito dalla convenzione bilaterale, quale esso è attuato nell'ambito del sistema tributario dello Stato di residenza, discendono soprattutto dalle disparità tra le aliquote d'imposizione degli Stati membri di cui trattasi, la cui fissazione, in mancanza di normativa comunitaria in materia, compete agli Stati membri*”. *“Quanto all'incidenza che la presa in*

⁸⁷ Seconda questione pregiudiziale.

⁸⁸ Paragrafo 21 della sentenza.

considerazione della situazione personale e familiare del contribuente nello Stato di residenza e la circostanza che non se ne tenga invece conto nello Stato di occupazione hanno sull'importo del credito di imposta, si deve osservare che tale disparità discende dal fatto che, in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola analoghe in quanto il reddito percepito nel territorio di uno Stato membro da un non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza". "Tale considerazione vale anche per il caso della signora Gilly poiché, se essa percepisce, a titolo individuale, i suoi redditi da lavoro in Germania, questi sono inclusi nella base imponibile dell'imposta sui redditi delle persone fisiche del suo nucleo familiare in Francia, ove essa fruisce, di conseguenza, dei vantaggi fiscali, degli sgravi e delle detrazioni previsti dalla normativa francese. Per contro, le autorità tributarie tedesche non erano tenute, in tali circostanze, a prendere in considerazione la sua situazione personale e familiare". La conclusione a cui si pervenne stabilì che "l'art. 48 del Trattato dev'essere interpretato nel senso che esso non osta all'applicazione di un sistema di credito d'imposta come quello istituito dall'art. 20, n. 2, lett. a), cc), della Convenzione"⁸⁹. Da qui ne discende che le differenziazioni eventualmente rinvenibili nel corpo delle Convenzioni contro le doppie imposizioni non possono considerarsi discriminazioni vietate dall'art. 39 del Trattato di Roma; esse si originano, in mancanza di misure di unificazione o di armonizzazione nell'ambito comunitario, dalla competenza che le parti contraenti hanno di stabilire i criteri di ripartizione fra esse del potere impositivo.

⁸⁹ Paragrafo 54 della sentenza.

7.2.2.2 *Sentenza De Groot.*⁹⁰

Con la decisione relativa al caso De Groot divenne chiaro che il modo in cui viene calcolata l'esenzione dalla doppia imposizione nello Stato di residenza può costituire un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori. Nel 1994 il sig. De Groot risiedeva nei Paesi Bassi. Fino al 1 aprile 1994 egli continuò ad esercitare la sua attività professionale in tale Stato, nonché in altri Stati membri, in qualità di dipendente di società, aventi sede oltre che nei Paesi Bassi, anche in Germania, in Francia e nel Regno Unito, appartenenti al gruppo Applied Materials. Il suo rapporto di lavoro con queste società si concluse il 1 aprile 1994 e fino al 29 ottobre 1995 il sig. De Groot rimase disoccupato. Inoltre, lo scioglimento del suo matrimonio avvenuto nel 1987 gli comportò l'obbligo di pagare un assegno alimentare. A causa dell'applicazione del fattore di proporzionalità, una parte dello sgravio fiscale personale per assegni alimentari a cui aveva diritto il sig. De Groot non diede origine ad una vera e propria riduzione delle imposte per evitare la doppia tassazione in Olanda. Infatti, il sistema previsto dalla normativa fiscale olandese per dare rilievo alle imposte sui redditi prodotti all'estero, si basa sul meccanismo dell'esenzione. All'epoca dei fatti, l'esenzione venne applicata concedendo una riduzione ottenuta moltiplicando l'imposta sul reddito globale per la frazione proporzionale, contenente al numeratore il reddito lordo estero e al denominatore il reddito lordo mondiale. La Hoge Raad der Nederlanden descrisse nel modo seguente le conseguenze derivanti al sig. De Groot dall'applicazione della frazione proporzionale: *“l'applicazione delle disposizioni [nazionali di cui trattasi] ha condotto a non prendere in considerazione, per il calcolo della frazione [...] proporzionale, gli obblighi connessi alla situazione personale che hanno gravato sull'interessato nel 1994, cioè gli assegni*

⁹⁰ Vedi nota 67.

alimentari [...]. Di conseguenza le deduzioni fiscali di tipo personale non hanno avuto effetti sulla riduzione diretta ad evitare la doppia imposizione. Ne consegue che una parte dell'importo di tali deduzioni fiscali, corrispondente alla frazione proporzionale, non ha dato luogo ad un'effettiva riduzione dell'imposta olandese dovuta. Poiché i suoi obblighi personali, come la sua situazione personale e familiare, non sono stati presi in considerazione, neanche in parte, nella riscossione dell'imposta estera, l'interessato ha beneficiato in misura minore delle deduzioni fiscali legate agli obblighi personali che gli incombevano ed ha tratto dalla quota esente da imposta un beneficio inferiore”⁹¹.

Come conseguenza dell'imputazione proporzionale alla parte estera del reddito, l'interessato perse più del 60% della sua riduzione fiscale per la prevenzione della doppia imposizione, anche se tale svantaggio fu compensato dal fatto che i redditi di fonte estera non vennero presi in considerazione per determinare la progressività dei tassi. Egli si trovò, quindi, in una situazione di svantaggio fiscale, rispetto alla situazione che si sarebbe verificata se avesse percepito tutti i suoi redditi in Olanda. Tale svantaggio avrebbe potuto rappresentare un ostacolo al trasferimento dei cittadini in uno Stato membro diverso da quello di residenza. Presentando ricorso l'interessato contestò la disparità di trattamento riservata dal Regno dei Paesi Bassi ai suoi contribuenti residenti quanto alla presa in considerazione dei loro obblighi personali e della loro situazione personale familiare, a seconda che l'origine del loro reddito si trovi integralmente nello Stato di residenza o parzialmente in quest'ultimo e parzialmente in un altro Stato membro. La decisione della Corte di giustizia può essere riassunta come segue. *“Si deve anzitutto ricordare che, pur se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale*

⁹¹ Paragrafo 36 della sentenza.

*competenza nel rispetto del diritto comunitario, astenendosi quindi da qualsiasi discriminazione, palese o dissimulata, basata sulla cittadinanza*⁹². “Di conseguenza, il fatto che il sig. de Groot sia cittadino olandese non può impedirgli di far valere le norme sulla libera circolazione dei lavoratori nei confronti dello Stato membro di cui è cittadino qualora, avendo esercitato il diritto alla libera circolazione, abbia svolto un'attività lavorativa in un altro Stato membro”⁹³. “In primo luogo, occorre rammentare che, nella causa principale, il sig. de Groot, cittadino olandese, risiede nei Paesi Bassi, ove ha percepito una parte dei suoi redditi per il 1994. L'altra parte dei suoi redditi da lavoro per lo stesso anno gli è stata versata da società estere per prestazioni effettuate nei tre altri Stati membri. E' quindi pacifico che egli ha esercitato il diritto alla libera circolazione dei lavoratori”⁹⁴. “Si deve, in secondo luogo, constatare come sia pacifico tra le parti della controversia nella causa principale che, in applicazione del meccanismo della frazione proporzionale, una quota dell'importo dei vantaggi fiscali personali ai quali poteva accedere il sig. de Groot non ha dato luogo ad un'effettiva riduzione dell'imposta dovuta nei Paesi Bassi. Quest'ultimo ha così subito uno svantaggio reale a causa dell'applicazione della frazione proporzionale, poiché ha tratto dal pagamento dei suoi obblighi alimentari e dalla quota esente da imposta un vantaggio fiscale inferiore a quello che avrebbe ottenuto se avesse percepito la totalità dei suoi redditi per il 1994 nei Paesi Bassi”⁹⁵. È possibile concludere “dichiarando che il diritto comunitario non prevede alcuna condizione specifica sul modo in cui lo Stato di residenza deve prendere in considerazione la situazione

⁹² Paragrafo 75 della sentenza.

⁹³ Paragrafo 80 della sentenza.

⁹⁴ Paragrafo 81 della sentenza.

⁹⁵ Paragrafo 83 della sentenza.

*personale e familiare di un lavoratore dipendente che, durante un determinato esercizio fiscale, ha percepito redditi in tale Stato ed in un altro Stato membro, purché le condizioni di tale presa in considerazione da parte dello Stato di residenza della suddetta situazione non costituiscano una discriminazione, diretta o indiretta, fondata sulla cittadinanza, né un ostacolo all'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato*⁹⁶. La Corte concluse affermando che i Paesi Bassi non presero in considerazione questi principi.

Alla luce dei casi esaminati dalla Corte, e naturalmente nella consapevolezza che tali sentenze debbano essere sempre lette sia con riferimento allo specifico ordinamento al quale esse si riferiscono, sia alle modalità con le quali il giudice prospetta le questioni, è possibile evidenziare una conseguenza assai importante determinata dagli stessi.

La Corte ha fornito un impulso alla modificazione delle disposizioni interne dei sistemi tributari dei singoli Stati membri incompatibili con il Trattato; ciò sta contribuendo a scardinare quella resistenza degli stessi che è sempre stata di ostacolo al processo di armonizzazione e, pertanto, sta agevolando la possibilità che tale processo si consolidi.

I principi affermati in materia di fiscalità diretta, grazie alle pronunce giurisprudenziali, possono essere sintetizzati nei seguenti punti fondamentali:

- ✓ nonostante la materia dell'imposizione diretta non rientri nella competenza della Comunità e non sia ancora oggetto di armonizzazione, le disposizioni interne degli Stati riguardanti tale tipo di fiscalità sono comunque soggette alle norme del Trattato, con particolare riferimento a quelle relative alla libertà di circolazione dei lavoratori;

⁹⁶ Paragrafo 115 della sentenza.

- ✓ l'obbligo del rispetto delle disposizioni contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni sui redditi di cui siano parte gli Stati membri non può prevalere sulla necessità del rispetto dei principi del Trattato;
- ✓ le norme del Trattato che impediscono ingiustificate discriminazioni all'interno della Comunità facendo riferimento alla posizione dei cittadini di Stati membri diversi sono applicabili anche nel caso in cui la discriminazione sia effettuata sulla base della distinzione tra residenti e non residenti;
- ✓ pur essendo, sotto il profilo fiscale, la posizione del non residente non assimilabile in toto a quella del residente, rendendo dunque legittima l'applicazione di norme diverse, la giustificabilità della differenziazione deve essere verificata facendo riferimento ai casi concreti. In particolare, tale differenziazione non è giustificata: quando il non residente percepisca la totalità o la quasi totalità del proprio reddito nello Stato in cui svolge la propria attività senza esserne residente;
- ✓ i principi del diritto comunitario, tra cui quello di non discriminazione, trovano applicazione anche nei confronti delle norme procedurali o di accertamento in senso lato, mirate a prevenire l'evasione.

Dunque, l'elaborazione della Corte di giustizia relativamente ai principi in materia di libera circolazione dei lavoratori si dimostra di grande utilità per il raggiungimento degli obiettivi che la Comunità europea si è prefissata riguardo la creazione di un Mercato unico interno. Purtroppo, il contributo italiano relativo alle implicazioni della legislazione UE sull'imposizione diretta non è molto significativo. Non vi è stato ancora un singolo caso che sia stato discusso dinanzi alla Corte di giustizia e questo esprime, chiaramente, la crisi della giurisprudenza in merito.

Conclusioni.

Tutte le considerazioni che precedono hanno consentito di evidenziare un profilo di grande interesse nell'ambito del diritto tributario, in particolare hanno posto l'attenzione su una tematica dalle molteplici sfaccettature e problematiche. In effetti, la tassazione dei redditi transnazionali di lavoro dipendente non può qualificarsi come un argomento dalla trattazione sintetica. Non a caso, l'elaborato è stato sviluppato mettendo a confronto tre diversi ambiti di tassazione evidenziando dapprima le disposizioni contenute nella legislazione tributaria italiana e, successivamente, i risvolti in ambito convenzionale e comunitario.

L'aver esaminato un tema non trascurabile all'interno di un sistema economico mondiale come quello attuale, caratterizzato dalla accresciuta dimensione del fenomeno della mobilità dei lavoratori, ha permesso di comprenderne luci ed ombre sotto il profilo dell'imposizione fiscale. In altre parole, definire gli aspetti fiscali relativi ai redditi che i lavoratori dipendenti producono svolgendo la propria attività al di fuori del territorio nazionale ha permesso di constatare l'importanza sia dei miglioramenti da attuare in seno ai singoli ordinamenti tributari interni che della cooperazione fra gli Stati. Le implicazioni del carico fiscale sui lavoratori transnazionali sul sistema mondiale economico e sociale, infatti, non sono da sottovalutare.

BIBLIOGRAFIA

Citarella L., Cristofanelli Poglio Rainaldi L.F., Capobianco C. (1980), *L'italiano nel mondo e la sua condizione giuridica. Norme comunitarie e convenzionali*, vol. 1, CEDAM, Padova.

Crovato F. (2001), *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova.

D'Amati N. (1992), *L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Il titolo I del DPR n. 917 del 1986 commentato articolo per articolo*, UTET.

Dragonetti, Piacentini, Sfondrini (2004), *Manuale di fiscalità internazionale*, IPSOA.

Falsitta G. (2003), *Manuale di diritto tributario parte generale IV edizione*, CEDAM.

Fantozzi A. (1998), *Diritto tributario II edizione*, UTET.

Garbarino C. (2005), *Manuale di tassazione internazionale I edizione*, IPSOA.

Giambanco C. (2002), *La mobilità internazionale*, in *I redditi di lavoro dipendente*, a cura di V. Ficari, GIAPPICHELLI, Torino.

Gruttadauria V., Cinieri, Acierno, Santarelli (2003), *Il reddito di lavoro dipendente in Italia e all'estero*, IPSOA.

Persiani M., Proia G. (2005), *Contratto e rapporto di lavoro IV edizione*, CEDAM.

Potito E. (1978), *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, p. 18

Tesauro F. (2004), *Istituzioni di diritto tributario*, vol. 1 parte generale, UTET.

Uckmar V. (2005), *Diritto tributario internazionale III edizione*, CEDAM.

DOTTRINA ITALIANA

Bollettino tributario n. 11 del 15 giugno 2007.

Dell'Olio L. (2007), *Benefit manager, le stock option non hanno perso appeal*, in Italia oggi del 7 maggio 2007.

Delli Falconi F., Marianetti G. (2006), *Condizioni per l'esenzione sui piani di stock option*, in Corriere tributario 41/2006.

Fedele A. (1971), *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in Riv. dir. fin, II, p. 27.

Numera V. (2006), *Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia ed il loro impatto*

sul sistema tributario interno, in Rassegna tributaria n. 4 luglio-agosto 2006, pp. 1136-1173.

Pau F. (2007), *Stock option, ingorgo di norme*, Italia oggi del 7 maggio 2007.

Rassegna tributaria (2006), Luglio-Agosto 2006 n. 4, pp. 1136-1173.

Stancati G. (2007), *Il regime tributario dell'azionariato dei dipendenti. Profili evolutivi*, in Bollettino tributario n. 10 del 10 maggio 2007.

LEGISLAZIONE

R.D. 16 marzo 1942, n. 262.

Costituzione della Repubblica italiana.

Dlgs. 26 maggio 1957, n. 152.

Legge n. 300 del 1970, art. 15.

Reg. CE 14 giugno 1971, n. 408.

DPR 9 settembre 1973, n. 600.

DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Decreto legge 31 luglio 1987, convertito dalla Legge 3 ottobre 1987, n. 398.

DPR 6 settembre 1989, n. 323.

Decisione 5 maggio 1990, n. 3405.

Legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Dlgs. 2 settembre 1997, n. 314.

Legge 21 novembre 2000, n. 342.

Legge 3 febbraio 2000, n. 289.

Legge 27 dicembre 2002, n. 289.

Dlgs. 10 settembre 2003, n. 276.

Legge 27 dicembre 2006, n. 296.

DM 19 gennaio 2007.

Legge 23 dicembre 1978, n. 943. Pubblicata nella G.U. 12 febbraio 1979, n. 42. Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e del protocollo aggiuntivo, firmati a Roma il 9 marzo 1976.

Legge 29 settembre 1980, n. 663. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra l'Italia e la Spagna per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, con protocollo aggiuntivo, firmata a Roma l'8 settembre

1977 (G.U. n. 292, 23 ottobre 1980, Supplemento ordinario).

Legge 18 ottobre 1984, n. 762. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra l'Italia e la Repubblica austriaca per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, con protocollo aggiuntivo. Firmata a Vienna il 26 giugno 1981. Entrata in vigore il 6 aprile 1985 (G.U. n. 50 del 27 febbraio 1985).

Legge 11 dicembre 1985, n. 763. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo degli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi o le evasioni fiscali, con protocollo e scambio firmati a Roma il 17 aprile 1984. (G.U. n. 303 del 27 dicembre 1985). Entrata in vigore il 30 dicembre 1985.

Legge 3 aprile 1989, n. 148. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra l'Italia e il Belgio per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, con protocollo aggiuntivo, firmata a Roma il 29 aprile 1983 (G.U. so n. 97, 27 aprile 1989. Entrata in vigore il 29 luglio 1989 (G.U. n. 183 del agosto 1989).

Legge 31 ottobre 1989, n. 376. Ratifica ed esecuzione dell'accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica popolare cinese per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, con protocollo, firmato a Pechino il 31 ottobre 1986. (G.U. n. 274 del 23 novembre 1989). Entrata in vigore il 31 dicembre 1990.

Legge 30 dicembre 1989, n. 445. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica ellenica per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali, con protocollo aggiuntivo, firmata ad Atene il 3 settembre 1987 (S.O. alla G.U. n. 17 del 22 gennaio 1990). Entrata in vigore il 20 settembre 1991.

Legge 5 novembre 1990, n. 329. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra il governo della Repubblica italiana ed il governo del Regno Unito per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, con protocollo aggiuntivo, firmata a Pallanza il 21 ottobre 1988 (G.U. 15 novembre 1990, n. 267). Entrata in vigore il 31 dicembre 1990 (G.U. 24 gennaio 1991, n.20).

Legge 24 novembre 1992, n. 459. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra l'Italia e la Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio per prevenire le evasioni fiscali, con protocollo aggiuntivo, firmata a Bonn il 18 ottobre 1989 (G.U. n. 280 del 27 novembre 1992). Entrata in vigore il 26 dicembre 1992 (G.U. n. 293, 14 dicembre 1992).

Legge 7 gennaio 1992, n. 20 (G.U. 23 gennaio 1992, n. 18, S.O). Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra l'Italia e la Francia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito sul patrimonio e per prevenire l'evasione e la frode fiscali, con protocollo e scambio di lettere. Firmata a Venezia il 5 ottobre 1989. Entrata in vigore il 1° maggio 1992.

Legge 26 luglio 1993, n. 305. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra la Repubblica italiana ed il Regno dei Paesi Bassi per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali, con protocollo aggiuntivo, fatta a L'Aja l'8 maggio 1990 (Suppl. Ord. n. 76 alla G.U. n. 194 del 19 agosto 1993). Entrata in vigore il 3 ottobre 1993

Legge 21 maggio 1998. Ratifica ed esecuzione della convenzione tra l'Italia e il governo della repubblica di Albania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito per prevenire le evasioni fiscali, firmata a Tirana il 12 dicembre 1997 (G.U. n. 107/L del 6 giugno 1996). Entrata in vigore il 12 dicembre 1999.

PRASSI

CM 18 ottobre 1977, n. 95/8.

RM 17 luglio 1980, n. 1171.

CM 19 aprile 1983, n. 15.

RM 30 luglio 1990, n. 12/1197.

CM 17 agosto 1996, n. 201/E.

CM 23 dicembre 1996, n. 306/E.

CM 2 dicembre 1997, n. 304/E.

CM 23 dicembre 1997, n. 326/E.

Risoluzione Ministero delle Finanze 10 febbraio 1999, n. 17/E.

CM 25 febbraio 2000, n. 30/E.

CM 16 novembre 2000, n. 207/E.

CM 3 gennaio 2001, n. 1/E.

CM 26 gennaio 2001, n. 7/E.

CM 26 gennaio 2001, n. 9/E.

RM 15 giugno 2001, prot. 23753.

CM 2 giugno 2002, n. 50/E.

CM 12 giugno 2002, n. 50.

RM 12 giugno 2002 n. 186/E.

RM 13 agosto 2002, n. 281/E.

Comunicato Agenzia delle Entrate 16 gennaio 2003.

Circolare Agenzia delle Entrate 4 agosto 2006, n. 28/E.

Circolare Agenzia delle Entrate 24 maggio 2007, n. 33/E.

GIURISPRUDENZA

Cassazione Civ., Sez. 1, 5 maggio 1980, n. 02936.

Cassazione Civ., Sez. Lavoro, 10 maggio 1982, n. 02912.

Cassazione Civ., Sez. Lavoro, 23 aprile 1985, n. 2681.

Cassazione Civ., Sez. Unite, 13 aprile 1989, n. 1751.

Cassazione Civ., Sez. Lavoro, 26 maggio 1993, n. 05907.

Cassazione Civ., Sez. Lavoro, 21 gennaio 1995, n. 683.

Cassazione 5 maggio 1998, n. 4481.

Cassazione Civ., Sez. I, 21 novembre 1998, n. 11780.

Commissione tributaria di Modena, 18 maggio 1998, n. 985.

Cassazione, Sez. I, 21 gennaio 1999, n. 519.

Cassazione 8 luglio 2004, n. 12595.

Cassazione 19 agosto 2004, n. 16233.

Corte di giustizia CE, 12 febbraio 1974, C-204/90, *Sotgiu v Deutsche Bundespost*.

Corte di giustizia CE, 8 maggio 1990, C-175/88, *Biehl v Administration des contributions du Grand-Duché de Luxembourg*.

Corte di giustizia CE, 28 gennaio 1992, C-204/90, *H.M. Bachmann v Belgian State*.

Corte di giustizia CE, 14 febbraio 1995, C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker*.

Corte di giustizia CE, 12 maggio 1998, C-336/96, *Mr and Mrs Robert Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*.

Corte di giustizia CE, 14 settembre 1999, C-391/97, *F. Gshwind v Finanzamt Aachen-Aussenstadt*.

Corte di giustizia CE, 16 maggio 2000, C-87/99, *P. Zurstrassen v Administration des contributions directes*.

Corte di giustizia CE, 16 maggio 2002, C-63/00, *Land Baden-Württemberg v G. Schilling*.

Corte di giustizia CE, 12 dicembre 2002, C-385/00, *F.W.L. de Groot v Staatsecretaris van Financiën*.

SITOGRAFIA

<http://www.agenziaentrate.gov.it>

<http://www.cortedicassazione.it>

<http://www.diritto.it>

<http://www.ec.europa.eu>

<http://www.eur-lex.europa.eu>

<http://www.finanze.gov.it>

<http://www.fisconelmondo.it>

<http://www.fiscooggi.it>

<http://www.giurisprudenzaimposte.it>

<http://www.ministerodellefinanze.it>