



CONFINDUSTRIA
VENETO EST

Area Metropolitana
Venezia Padova Rovigo Treviso



law·tax·future

La mobilità internazionale del personale dipendente

Francesco delli Falconi

25 novembre 2025

Criteri impositivi e residenza fiscale

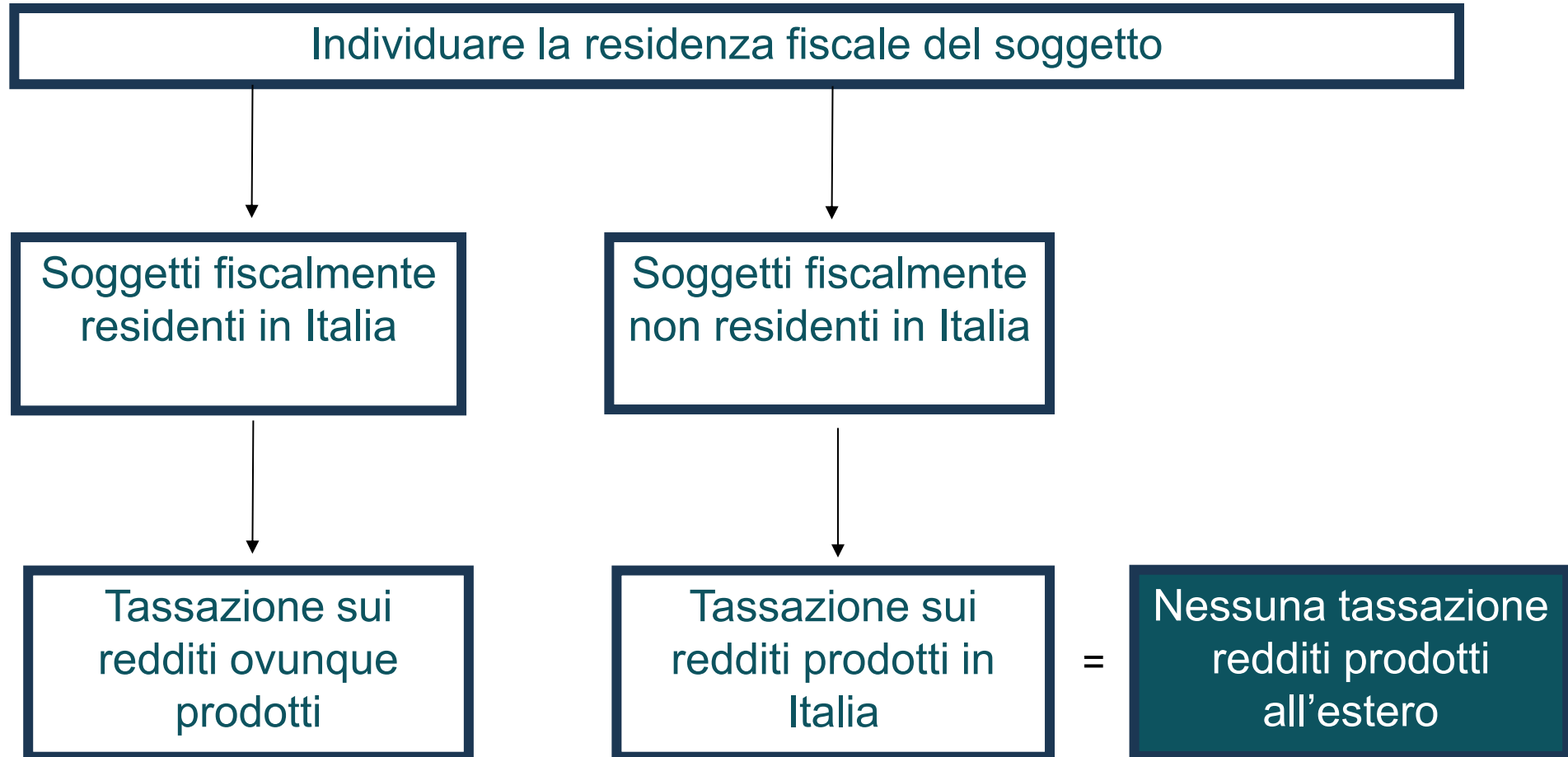
Criteri impositivi

- criterio della “Cittadinanza”
 - assume rilievo, come elemento di collegamento diretto tra produzione del reddito e pretesa impositiva, la cittadinanza del contribuente
- criterio della “Territorialità”
 - trova il suo fondamento nel luogo di produzione del reddito. La pretesa impositiva, infatti, si esplica esclusivamente sui redditi prodotti nel territorio nazionale, a prescindere da qualsiasi considerazione sulla residenza o cittadinanza del contribuente
- criterio della “Residenza”
 - subordina la pretesa impositiva di uno Stato al fatto che il contribuente possa essere considerato residente, ai fini fiscali, nel territorio di detto Stato

Criteri impositivi

- l'Italia, così come la maggior parte degli altri Paesi, ha adottato un sistema così detto “misto”, in forza del quale
 - i contribuenti residenti sono assoggettati ad imposizione sul reddito ovunque prodotto
 - i contribuenti non residenti sono soggetti ad imposizione esclusivamente sui redditi prodotti nel territorio dello Stato

Residenza fiscale



Residenza fiscale

La residenza fiscale ai sensi del T.U.I.R. (art. 2 del T.U.I.R.)

- sono considerati fiscalmente residenti in Italia i soggetti che per la maggior parte del periodo d'imposta (183 gg. – 184 gg. anni bisestili), considerate anche le frazioni di giorno,
 - a) hanno nel territorio dello Stato la residenza ai sensi del c.c. (dimora abituale)
 - b) hanno nel territorio dello Stato il domicilio (luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari)
 - c) sono presenti nel territorio dello Stato
- salvo prova contraria, si presumono residenti le persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente
- si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministro delle finanze

Normativa internazionale

- gli Stati, nel corso degli anni, hanno stipulato convenzioni bilaterali volte a regolare la loro potestà nel caso di redditi transfrontalieri
- le convenzioni si basano sul Modello OCSE, pur con delle diversità che variano da caso a caso
- le convenzioni in alcuni casi risolvono la doppia imposizione ex ante accordando la possibilità di assoggettare a tassazione un determinato reddito ad un preciso Stato
- in altri casi l'applicazione della convenzione comporta una tassazione concorrente

Art. 4 Modello OCSE

- l'interferenza tra le normative nazionali può generare fenomeni di “doppia residenza”
- il Modello OCSE detta dei criteri volti a risolvere detti conflitti
- il primo paragrafo dell'art. 4 rimanda alle normative domestiche
- nel caso in cui un medesimo soggetto è considerato fiscalmente residente in entrambi gli Stati ai sensi delle rispettive norme domestiche, l'art. 4 del Modello OCSE risolve detti conflitti attraverso le seguenti regole
 - abitazione permanente
 - centro degli interessi
 - soggiorno abituale
 - cittadinanza
 - accordo fra gli Stati

art. 15 Modello OCSE

- art. 15 del Modello OCSE

principio generale

“Salve le disposizioni degli articoli 16, 18, 19, 20 e 21, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in 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 tal titolo sono imponibili in questo altro Stato”

art. 15 Modello OCSE

- art. 15 del Modello OCSE

eccezione

“Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività 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 i 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato [ovvero in un periodo di 12 mesi], e*
- 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 organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato”.*

art. 15 Modello OCSE

- art. 15 del Modello OCSE

“il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale i 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato [ovvero in un periodo di 12 mesi]”

- per il computo dei giorni si tiene conto, ad esempio, del
 - giorno di arrivo e di partenza
 - giorni festivi e feriali trascorsi nello Stato dove si svolge l'attività
 - brevi interruzioni all'interno dello Stato dove si svolge l'attività
- discrasia tra computo dei 183 gg ai fini dell'art. 15 e ai fini dell'art. 51, comma 8-bis (ad es. ferie)

art. 15 Modello OCSE

- art. 15 del Modello OCSE

”le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato”

- evitare abusi della normativa (ad es. “international hiring-out of labour”): datore di lavoro non è solo il soggetto che ha un contratto con il lavoratore (datore di lavoro formale), ma anche chi detiene i diritti sul lavoro prestato e ne assume i rischi e la responsabilità (datore di lavoro economico)

art. 15 Modello OCSE

- art. 15 del Modello OCSE

“l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato”

- l'esenzione in questione non è applicabile ai lavoratori dipendenti presso stabili organizzazioni con remunerazione gravante su di esse
- molti paesi disapplicano tale disposizione quando l'onere delle remunerazioni è sostenuto da una società locale (anche se non è una stabile organizzazione)

Credito per le imposte pagate all'estero

Credito per le imposte pagate all'estero

- non sempre le convenzioni internazionali sono in grado di eliminare la doppia imposizione
- in questi casi sono i singoli ordinamenti nazionali a farsi carico del problema e cercare di risolverlo ex post
- l'ordinamento italiano prevede il meccanismo del credito d'imposta attraverso il quale, secondo determinate condizioni e limiti, viene accordato al soggetto che ha subito una doppia imposizione una detrazione a fronte del pagamento delle imposte estere

Art. 165 T.U.I.R.

- art. 165 del T.U.I.R. – credito per le imposte pagate all'estero

“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”

Condizioni e limiti

- la norma si applica solo ai soggetti fiscalmente residenti in Italia
- il reddito estero deve aver concorso alla formazione del reddito complessivo (no redditi assoggettati a tassazione separata)
- il limite fissato dall'art. 165 è dato dalla quota di imposta lorda italiana corrispondente al rapporto tra reddito estero e reddito complessivo

$$\begin{array}{l} \text{limite credito} \\ \text{d'imposta} \end{array} = \begin{array}{l} \text{imposta lorda} \\ \text{italiana} \end{array} \times \frac{\text{reddito estero}}{\text{reddito complessivo}}$$

Condizioni e limiti

- l'imposta estera deve essere pagata **a titolo definitivo** entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta successivo a quello in cui è calcolata la detrazione
- ai fini dell'individuazione del reddito estero si deve far riferimento a criteri reciproci rispetto a quelli fissati dall'art. 23 del T.U.I.R.
- se concorrono redditi prodotti in più Stati la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato

Condizioni e limiti

- la detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata
- il limite dell'imposta netta: secondo una interpretazione dell'amministrazione finanziaria, riscontrabile nelle istruzioni ai modelli dichiarativi, il credito d'imposta non potrebbe mai essere superiore all'imposta netta italiana relativa all'anno di produzione del reddito estero
- tale tesi si scontra con le disposizioni del T.U.I.R. che consentono al contribuente, nel caso in cui il credito d'imposta sia eccedente l'imposta netta, di chiedere la differenza a rimborso ovvero di utilizzarla in compensazione (artt. 11 e 22 del T.U.I.R.)

Ipotesi di concorrenza parziale

- art. 165, ultimo comma “nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente”
- art. 36, c. 30 D.L. n. 223/06: in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, le disposizioni di cui al comma 10 dell'articolo 165 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi riferite anche ai crediti d'imposta relativi ai redditi di cui al comma 8-bis dell'articolo 51 del medesimo testo unico

Ipotesi di concorrenza parziale

- pertanto, ove il lavoratore determini il proprio reddito sulla base delle retribuzioni convenzionali il credito d'imposta subirà un doppio limite

$$\text{limite credito d'imposta} = \text{imposta lorda} \times \frac{\text{reddito estero}}{\text{reddito complessivo}}$$

$$\text{imposta estera di riferimento} = \text{imposta estera} \times \frac{\text{reddito convenzionale}}{\text{reddito lav. dip. estero}}$$

- il credito spetterà per il minore dei sopra esposti importi
- il reddito convenzionale deve essere rapportato al reddito di lavoro dipendente che sarebbe stato tassabile in via ordinaria in Italia - Risoluzione n. 48/E del 8 luglio e Circolare n. 9/E del 5 marzo 2015

Conguaglio di fine anno

- art. 23 DPR 600/73

“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 ai predetti redditi prodotti all'estero. La disposizione del periodo precedente si applica anche nell'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 ciascuno Stato”

Politiche di neutralità fiscale

Politiche di neutralità fiscale

- l'assegnazione di un dipendente all'estero viene generalmente effettuata garantendo che lo stesso non sarà tenuto a sopportare oneri fiscali aggiuntivi rispetto a quelli che avrebbe sostenuto in Italia
- le politiche di neutralità fiscale solitamente perseguite dalle società sono costituite dalla tax equalization, dalla tax protection e dal netto garantito
- il principio di neutralità fiscale può trovare applicazione ai soli redditi di lavoro dipendente ovvero a tutti i redditi prodotti dal lavoratore. Normalmente si applica ai redditi di lavoro dipendente ma alcune eccezioni si possono verificare in caso di politiche di tax protection

Tax protection

- il principio ispiratore delle politiche di *tax protection* è che il lavoratore non dovrà sopportare alcun danno economico a seguito della sua assegnazione all'estero
- con la *tax protection* il dipendente è tenuto a sostenere un onere fiscale che non potrà essere superiore a quello che avrebbe sostenuto se avesse continuato a lavorare in Italia

Il lavoratore dipendente potrebbe sostenere un onere economico dato dalle imposte effettive eventualmente dovute nel paese di destinazione

Tax protection

- il principio ispiratore delle politiche di *tax equalization* è che il lavoratore dipendente non dovrà sopportare alcun danno ovvero trarre alcun beneficio economico a seguito della sua assegnazione all'estero
- con la *tax equalization* il dipendente è tenuto a sostenere un onere fiscale pari a quello che avrebbe sostenuto se avesse continuato a lavorare in Italia

Il lavoratore dipendente sostiene comunque un onere economico dato dalle imposte ipotetiche che avrebbe sostenuto nel paese di origine

Netto garantito

- la politica del netto garantito trae origine dalla stessa filosofia ispiratrice della *tax equalization*
- solitamente, da un compenso lordo si deducono le imposte personali sui redditi teoricamente dovute in Italia, per giungere ad un importo netto
- tale importo costituisce l'ammontare corrisposto al dipendente durante l'assegnazione all'estero, al netto di qualsiasi imposta personale sui redditi
- normalmente il netto garantito è stabilito contrattualmente ed in alcuni casi l'importo concordato prescinde dal raffronto con le imposte teoricamente dovute in Italia

Vantaggi e svantaggi

Tax equalization

- elevati aggravii di carattere amministrativo
- notevoli risparmi sul costo del personale

Tax protection

- gestione non particolarmente complessa
- eventuale incremento dei costi del personale in paesi ad alta fiscalità

Netto garantito

- gestione amministrativa estremamente semplice
- massimizzazione dei costi del personale

Esempio *Tax protection*

- dati di base (forfetizzati per semplicità di esposizione)
 - dipendente fiscalmente non residente in Italia
 - RAL: € 30.000
 - IFE: € 15.000

	Importi in €
IMPOSTE ITALIANE (Irpef netta)	-
PRESTITO PER LE IMPOSTE ITALIANE	-
CREDITO IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO	-
Una tantum	-
IMPOSTE ESTERE VERSATE DAL DIPENDENTE	12.000
IMPOSTE ITALIANE CHE AVREBBE VERSATO SE AVESSE LAVORATO IN ITALIA	15.000
BENEFICIO PER IL DIPENDENTE PER LA MINORE FISCALITA' ESTERA	3.000

Esempio *Tax equalization*

- dati di base (forfettizzati per semplicità di esposizione)
 - dipendente fiscalmente non residente in Italia
 - RAL: € 30.000
 - IFE: € 15.000

	Importi in €
IMPOSTE ITALIANE (Irpef netta)	-
PRESTITO PER LE IMPOSTE ITALIANE	-
CREDITO IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO	-
<i>Una tantum</i>	-
IMPOSTE IPOTETICHE TRATTENUTE AL DIPENDENTE	15.000
IMPOSTE ESTERE VERSATE DALLA SOCIETA'	12.000
BENEFICIO PER LA SOCIETA' (f.do Hypotax)	3.000

Anticipo delle imposte italiane

- la Società anticipa le imposte italiane dovute dal dipendente riservandosi la facoltà di recuperare l'anticipazione quando il lavoratore ottiene il credito per le imposte estere
- l'erogazione da parte della Società avviene al momento in cui avviene il pagamento delle imposte oggetto dell'anticipazione
- l'anticipazione può avere ad oggetto tanto le imposte italiane o le imposte estere
- per come è strutturato il meccanismo del credito d'imposta, non tutte le imposte anticipate possono essere restituite. La Società pertanto può:
 - non richiedere al dipendente la differenza tra l'anticipo erogato e le imposte estere recuperate (benefit)
 - pretendere la restituzione di tutta la somma anticipata

Credito per le imposte pagate all'estero

		Importi in €
A	REDDITO PRODOTTO ALL'ESTERO TASSATO IN ITALIA	90.000
B	REDDITO EFFETTIVO PRODOTTO ALL'ESTERO (art. 51 co. 1-8)	150.000
C	ALTRI REDDITI PERSONALI	30.000
D	IMPOSTA ESTERA	30.000
E	REDDITO COMPLESSIVO	120.000
F	IMPOSTA LORDA	45.000
	IMPOSTA NETTA	45.000
	LIMITE MASSIMO CREDITO D'IMPOSTA RECUPERABILE (art. 165 co.1) = $(A/E * F)$	33.750
	RIPROPORZIONAMENTO (art. 165 co.10) = $(A/B * D)$	18.000

Credito per le imposte italiane

- Modalità di recupero
 - Conguaglio datore di lavoro (art. 23 DPR 600/73)
 - Dichiarazione dei redditi – Mod. 730 (solo residenti)
 - Dichiarazione dei redditi – Mod. Redditi PF

Nel modello 730 è possibile fruire solo del credito d'imposta previsto dal comma 1 dell'articolo 165 del TUIR che, come detto, ammette la possibilità di esporre in dichiarazione il credito estero a patto che la definitività dell'imposta estera sia intervenuta prima del termine per la presentazione della dichiarazione medesima. Diversamente, a mente delle Entrate, i contribuenti che intendano avvalersi delle disposizioni di cui ai commi 5 e 6 dell'art. 165 del TUIR utilizzano il modello Redditi PF (Circolare n. 7/E del 4 aprile 2017)

Credito per le imposte italiane

- Documenti da conservare ai fini del riconoscimento del credito per le imposte pagate all'estero in caso di verifica:
 - prospetto di calcolo del credito di imposta ai sensi art. 165 TUIR
 - copia della dichiarazione dei redditi presentata nel Paese estero, qualora sia ivi previsto tale adempimento;
 - la ricevuta di versamento delle imposte pagate nel Paese estero;
 - l'eventuale certificazione rilasciata dal soggetto che ha corrisposto i redditi di fonte estera;
 - l'eventuale richiesta di rimborso, qualora non inserita nella dichiarazione (Circolare 05.03.2015 n.9, paragrafo 2.4)

Nel caso in cui il contribuente non abbia copia della dichiarazione dei redditi presentata all'estero in quanto non prevista dal Paese estero, può attestare con una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (Circolare n. 3/E del 2 marzo 2016, risposta 1.14)

Esempio *Tax equalization*

- dati di base (forfettizzati per semplicità di esposizione)
 - dipendente fiscalmente residente in Italia
 - RAL: € 30.000
 - IFE: € 15.000

	Importi in €
IMPOSTE ITALIANE (Irpef netta)	10.000
PRESTITO PER LE IMPOSTE ITALIANE	10.000
CREDITO IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO	8.000
<i>Una tantum</i>	2.000
IMPOSTE ESTERE VERSATE DAL DIPENDENTE	15.000
IMPOSTE ITALIANE CHE AVREBBE VERSATO SE AVESSE LAVORATO IN ITALIA	12.000
<i>Benefit</i> Imposte (differenza restituita dalla Società)	3.000

Esempio *Tax protection*

- dati di base (forfettizzati per semplicità di esposizione)
 - dipendente fiscalmente residente in Italia
 - RAL: € 30.000
 - IFE: € 15.000

	Importi in €
IMPOSTE ITALIANE (Irpef netta)	10.000
PRESTITO PER LE IMPOSTE ITALIANE	10.000
CREDITO IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO	8.000
<i>Una tantum</i>	2.000
IMPOSTE IPOTETICHE TRATTENUTE	12.000
IMPOSTE ESTERE VERSATE DALLA SOCIETA'	15.000
<i>Benefit Imposte</i>	3.000

Q & A

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni
Via Agostino Depretis, 86 – 00184 Roma

Francesco delli Falconi
Partner

francesco.dellifalconi@cms-aacs.com



Your free online legal information service.

A subscription service for legal articles on a variety of topics delivered by email.
cms-lawnow.com

The information held in this publication is for general purposes and guidance only and does not purport to constitute legal or professional advice.

CMS LTF Limited (CMS LTF) is a company limited by guarantee incorporated in England & Wales (no. 15367752) whose registered office is at Cannon Place, 78 Cannon Street, London EC4N 6AF United Kingdom. CMS LTF coordinates the CMS organisation of independent law firms. CMS LTF provides no client services. Such services are solely provided by CMS LTF's member firms in their respective jurisdictions. CMS LTF and each of its member firms are separate and legally distinct entities, and no such entity has any authority to bind any other. CMS LTF and each member firm are liable only for their own acts or omissions and not those of each other. The brand name "CMS" and the term "firm" are used to refer to some or all of the member firms or their offices; details can be found under "legal information" in the footer of cms.law.

Further information can be found at **cms.law**