

SENATO DELLA REPUBBLICA

————— XV LEGISLATURA —————

N. 1446

DISEGNO DI LEGGE

d’iniziativa del senatore BENVENUTO

COMUNICATO ALLA PRESIDENZA IL 30 MARZO 2007

—————

Trattamento tributario del lavoro dipendente prestato fuori del
territorio nazionale da parte di lavoratori fiscalmente residenti

—————

ONOREVOLI SENATORI. - In occasione della delega conferita al Governo in data 23 dicembre 1996 per armonizzare, razionalizzare e semplificare le disposizioni fiscali e previdenziali concernenti i redditi di lavoro dipendente e i relativi adempimenti da parte dei datori di lavoro, e con il successivo decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314, la situazione tributaria dei lavoratori dipendenti che, pur prestando la propria attività all'estero, mantengano in Italia, con il centro di interessi, la propria residenza fiscale, ha subito una penalizzazione. L'articolo 5 del decreto legislativo sopracitato ha infatti disposto l'abrogazione della disposizione di cui al comma 3, lettera c), dell'articolo 3 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, (TUIR) che prevedeva l'esclusione dalla base imponibile dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero, con effetto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2000.

L'articolo 36 della legge 21 novembre 2000, n. 342, ha quindi introdotto norme che hanno stabilito la generale imponibilità del reddito da lavoro dipendente all'estero e l'obbligo di ritenuta alla fonte da parte del datore di lavoro tenuto al pagamento dei contributi previdenziali italiani (come in pratica avviene nella maggior parte dei casi).

Per effetto di dette disposizioni si è determinata quindi una situazione tale che, anche quando l'attività venga svolta in Paesi con i quali siano in vigore convenzioni contro la doppia imposizione, essa produce una se-

conda contemporanea imposizione fiscale che si aggiunge a quella estera. L'unico rimedio è rappresentato dal riconoscimento in Italia del credito d'imposta. Si tratta però di un rimedio che opera con ritardo (nella maggior parte dei casi al termine del secondo anno, quando non in epoca ancora successiva) ed avviene in occasione delle operazioni di conguaglio o della presentazione della denuncia dei redditi che abbiano luogo dopo l'accertamento della definitività dell'imposta estera. Nel frattempo si determina, accanto alla ritenuta dell'imposta estera, anche quella dell'imposta italiana. Questa situazione, mentre rappresenta un peso chiaramente insostenibile per il lavoratore, costituisce una entrata solo temporanea per l'Erario, sia per la scarsa numerosità del fenomeno dell'espatrio lavorativo, sia perché si tratta di entrate che sono destinate ad essere rimborsate dall'Amministrazione finanziaria mediante il meccanismo del credito d'imposta. In questo quadro si innestano anche gravi difficoltà pratiche derivanti dalla difficoltà di disporre di una documentazione riconoscibile ed accettabile dall'Amministrazione tributaria per comprovare la definitività dell'imposta estera, con il rischio che, quando tali difficoltà non fossero superabili ed il credito d'imposta non fosse concesso, si avrebbe bensì una maggiore entrata per l'Erario, ma come effetto di un doppio balzello obiettivamente iniquo e distruttivo rispetto alle capacità concorrenziali di lavoratori ed imprese italiane.

La legge 21 novembre 2000, n. 342, mediante le novelle recate dall'articolo 36, ha

solo in qualche misura alleviato le conseguenze negative del nuovo ordinamento, allineando le basi contributive e fiscali per i lavoratori all'estero alle retribuzioni convenzionali stabilite dai provvedimenti attuativi delle disposizioni del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398. Tuttavia la citata legge n. 342 del 2000, all'articolo 36, comma 4, abrogava anche, prima ancora che fosse entrato in vigore, l'articolo 15 del decreto legislativo 23 dicembre 1999, n. 505, che stabiliva uno speciale differente credito d'imposta in favore dei datori di lavoro, finalizzato a fornire a questi ultimi (analogamente con quanto avviene per l'armamento marittimo) le risorse necessarie a compensare la diminuzione di reddito netto subita dai lavoratori. Si tratta di un'ulteriore testimonianza della notevole obiettiva confusione che ha prevalentemente regnato su questa problematica.

Per effetto della complessa situazione sopra descritta, i lavoratori hanno dunque subito un aggravio estremamente oneroso, almeno in tutti i casi in cui dovevano pagare anche l'imposta estera. In molti casi è addirittura accaduto che i datori di lavoro italiani si siano accollati il maggior onere subito dai propri dipendenti facendosi carico dell'intera imposta italiana, spesso mediante corrispondenti anticipazioni in favore dei dipendenti, non senza un travaglio burocratico di notevole costo ed impegno e con un forte rischio di contenzioso visto che, come già accennato, la documentazione estera, spesso diversa, che deve essere prodotta per documentare il pagamento dell'imposta nei differenti Paesi non sempre viene giudicata adeguata allo scopo dall'Amministrazione, che si trova ad occuparsi di problematiche sempre nuove e in parte sconosciute.

Per quei lavoratori che non dipendono da aziende italiane ma da aziende estere che non si fanno carico dell'imposta italiana, quando essi, come avviene sicuramente in molte decine di migliaia di casi, specie nella

parte occidentale dell'Europa, abbiano incontrabilmente mantenuto il proprio centro di interessi in Italia (ad esempio perché la loro famiglia dimora abitualmente nel nostro Paese), la normativa in vigore dal 1° gennaio 2001 avrebbe potuto determinare conseguenze socialmente gravissime. Solo l'«intelligenza» dell'Amministrazione, che non ha perseguito le «evasioni» che si sono prodotte, ha evitato, almeno sinora, che si determinassero effetti particolarmente dannosi; ciò comunque è avvenuto attribuendo all'Amministrazione compiti ultronei di correggere nella prassi le sviste legislative.

In effetti tali incongruità sono note da tempo e la soluzione del problema fiscale ha sempre trovato posto nelle proposte di carattere organico che hanno cercato nel tempo, di regolare tutti gli aspetti dell'espatrio, ma purtroppo ciò è rimasto finora senza esiti positivi. L'unica recente modifica alla situazione in essere è stata anzi di segno negativo, anche se può risultare giustificata dal fatto di essere stata adottata nel momento di massima tensione finalizzata al recupero di gettito: il provvedimento ha soprattutto reso, se possibile, ancora più arduo (e quindi più vulnerabile da un sempre più probabile contenzioso) il calcolo del credito d'imposta, tutto a svantaggio dei lavoratori espatriati (e quindi, spesso, dei loro datori di lavoro italiani), contraddicendo tra l'altro il principio generale che vuole semplificare al massimo il calcolo dell'imposizione fiscale quando essa gravi sui redditi dei lavoratori dipendenti e lo stesso intento agevolativo manifestato dal legislatore con il ricordato articolo 36 della legge 21 novembre 2000, n. 342.

Ci si riferisce all'articolo 36, comma 30, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, che ha stabilito che il credito d'imposta dovesse essere riproporzionato in base al rapporto tra imponibile estero ed imponibile italiano, con il risultato di determinare una possibile riduzione del credito stesso ove l'imponibile italiano, fissato come

detto in modo convenzionale e agevolato, risultati inferiore all'imponibile estero.

Nelle presenti circostanze occorre prendere atto che si sono sicuramente attenuate le ragioni che potevano giustificare un indiscriminato recupero di imponibile, mentre sono contemporaneamente venuti a maturazione motivi di merito che, come dimostra la rinnovata attenzione al diffuso impegno estero delle aziende e dei lavoratori italiani, impongono, se non di assecondare, almeno di non ostacolare il processo di internazionalizzazione, processo che non presenta alternative possibili, se si vogliono creare favorevoli prospettive all'economia del nostro Paese.

Le ragioni che spingono le aziende italiane ad operare sistematicamente e non occasionalmente fuori dell'Italia richiedono quanto meno che non si penalizzi dal punto di vista fiscale il fenomeno che ne costituisce il solo presupposto operativo rappresentato dalla mobilità di lavoratori dotati di particolari attitudini manageriali e tecniche.

La penalizzazione ovviamente non può essere misurata in assoluto, ma la si può desumere molto facilmente dal confronto con quanto accade negli altri Paesi dell'Unione europea, con le cui imprese le nostre aziende sono in concorrenza, e ciò vale sia in termini di costi (fra l'altro senza che, come detto, l'Erario ne abbia alcun significativo beneficio) sia in termini di adempimenti burocratici.

In tutti i Paesi europei, infatti, pur nella variabilità delle norme locali, le legislazioni fiscali prevedono per i lavoratori dipendenti un percorso non troppo arduo che porti, in caso di espatrio temporaneo, alla caduta della imposizione fiscale nel Paese di residenza, evitando che i lavoratori interessati siano obbligati, per evitare una ingiusta tassazione e ottenere un corretto trattamento fiscale, ad una emigrazione definitiva dal Paese di origine. Nei Paesi nordici e nei Paesi Bassi, per esempio, è richiesto per far venire meno la tassabilità interna un solo se-

mestre di permanenza di lavoro all'estero, che diventa cautelativamente un anno quando non si dia alcuna evidenza del contemporaneo avvenuto pagamento dell'imposta estera. In Gran Bretagna il periodo di lavoro all'estero deve prolungarsi, sempre nella previsione aziendale (ovviamente verificabile a posteriori), per oltre un anno fiscale. In Francia il sistema privilegia le imprese nazionali per un lunghissimo elenco di attività svolte all'estero (si parla espressamente di investimenti francesi all'estero), esentando da qualsiasi imposta i redditi di lavoro che eccedano i 183 giorni (anche non consecutivi e addirittura anche se trascorsi in trasferta). In Spagna l'esenzione riguarda fin dal primo giorno i redditi a carico di datori di lavoro stranieri o dipendenti da stabili organizzazioni costituite all'estero da imprese nazionali o internazionali (la quasi totalità dei casi). Situazioni simili si verificano in Germania e Belgio, che esentano dalla imposta interna quando ricorrono i presupposti per l'imposta estera (per periodi minimi ricompresi tra i sei mesi e l'anno, purché trascorsi in un medesimo Paese).

L'aspetto più problematico, che è stato già richiamato, è che l'unica strada che si prospetta ai nostri lavoratori per evitare la doppia tassazione sia proprio quella che uno Stato attento ai propri destini dovrebbe escludere, e cioè quella di trasferire effettivamente, definitivamente ed ineversibilmente il centro dei propri interessi familiari, economici e sociali nel Paese di lavoro temporaneo, o in altro Paese diverso dall'Italia (ad esempio in Francia o Gran Bretagna, come si è già molte volte verificato).

E ciò non per scelte spontanee, sempre legittime anche se non favorevoli per il nostro Paese, ma per scelte indotte da una legislazione che, a differenza di quella degli altri Paesi, non ha tenuto conto di queste problematiche. Infatti per l'economia nazionale diventa essenziale che le esperienze acquisite nel corso dell'espatrio riverberino poi a vantaggio del nostro Paese, e ciò implica che

quanto meno questa possibilità di «rientro» non sia ostacolata. I lavoratori interessati, infatti, sono molto spesso *manager* e specialisti di comprovate e sperimentate capacità che occupano posti chiave per la gestione del *business*, ad ogni livello di responsabilità.

Si ritiene dunque arrivato il momento che le giuste esigenze di questi lavoratori e delle aziende italiane da cui dipendono si realizzino, altrettanto efficacemente di come accade all'estero, nell'ambito del «sistema Italia» ed è appunto quello che si propone il presente disegno di legge.

Tale obiettivo deve comunque essere compatibile con ogni possibile attenzione volta ad evitare il determinarsi di aree di elusione fiscale, pur nella considerazione che l'espatrio dei lavoratori italiani non avviene certo nell'intento di sfuggire al fisco italiano. Nella loro qualità di lavoratori dipendenti infatti, gli interessati non hanno praticamente alcuna possibilità di sottrarsi all'imposizione fiscale locale, essendo il regolare pagamento delle imposte, nella totalità dei Paesi, condizione necessaria per ottenere e per mantenere i prescritti permessi di soggiorno e di lavoro ed essendo il pagamento dell'imposta demandato praticamente per intero alle stabili organizzazioni locali, in qualità di sostituti d'imposta.

Nel formulare la presente proposta si è tentato dunque di conciliare le esigenze di un alleggerimento dei costi sopportati dai lavoratori nonché dell'apparato burocratico oggi in essere, con la massima cautela volta a circoscrivere l'esclusione dall'imposta italiana al solo personale che, in ragione della maggiore durata dell'espatrio, sia già realmente soggetto, come già detto senza alcuna possibilità di elusione, all'imposta estera. La prevista durata di un anno intero consecutivo si colloca sugli *standard* europei più attenti ad evitare elusioni. Infatti, anche la più favorevole delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, nella più estrema delle condizioni (arrivo all'estero il 1° luglio), prevede la tassabilità nel Paese estero

di lavoro, quando il soggiorno in detto Paese superi, come previsto dal disegno di legge i dodici mesi consecutivi.

La proposta regolarizza anche le situazioni delle molte migliaia di lavoratori emigrati che lasciano le famiglie in Italia ed ignorano di essere tassati dalla legge italiana. Inoltre viene sanata la situazione di quei lavoratori, che, per sottrarsi ad un'imposta obiettivamente ridondante, tentano di forzare le norme giustamente molto restrittive sulla perdita della residenza fiscale italiana e, dichiarandosi residenti all'estero, di ottenere per questa via l'esenzione dalle imposte italiane.

Il regime ipotizzato lascia ovviamente in vigore per i contratti esteri di durata inferiore all'anno l'attuale normativa fiscale prevista dal comma 8 bis dell'articolo 51 del TUIR (in buona sostanza per permanenze dai sei mesi ad un anno, o per periodi anche superiori se relativi a più di un Paese).

Senza modificazioni resta altresì la normativa del comma 8 dello stesso articolo 51 del TUIR (permanenze di meno di sei mesi normalmente regolate come trasferte).

Non si è invece ritenuta di particolare rilevanza la condizione che il reddito da lavoro sia conseguito o meno in Paesi a regime fiscale privilegiato. È noto infatti che tali privilegi riguardano esclusivamente i redditi da capitale, e non certo quelli da lavoro che sono ovunque i primi ad essere colpiti. Un eventuale elenco dei Paesi a regime fiscale privilegiato in favore dei lavoratori dipendenti rischierebbe quindi di rimanere assolutamente vuoto.

L'articolo 1 prevede la propria entrata in vigore all'inizio del nuovo anno fiscale, per non creare difficoltà anche applicative sia al fisco italiano sia agli stessi interessati, restando ovviamente implicito che i periodi di permanenza continuativa all'estero saranno presi in considerazione anche se trascorsi prima del 31 dicembre dell'anno di entrata in vigore della legge.

Il comma 2 intende prevenire perplessità e difformità applicative connesse ad una particolarità della normativa italiana che, per effetto dell'articolo 29 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1965, n. 1124, e successive modificazioni, prevede una completa parificazione tra imponibile previdenziale ed imponibile fiscale. Non si deve legittimare alcun dubbio sulla eventualità che la caduta o l'azzeramento dell'imponibile fiscale possa annullare o azzerare anche l'imponibile previdenziale.

La norma proposta si limita infatti solo a regolare la caduta della imponibilità fiscale del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero, ma non vuole modificare la assoggettabilità previdenziale dello stesso lavoratore, quando la stessa sia prevista dalla leggi in vigore, e le conseguenti tutele di cui il lavoratore beneficia.

DISEGNO DI LEGGE

Art. 1.

1. All'articolo 3, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, in materia di base imponibile, dopo la lettera *b)* è inserita la seguente:

«*b-bis)* i redditi da lavoro dipendente derivanti da attività prestata all'estero, come oggetto esclusivo del rapporto, da lavoratori fiscalmente residenti che soggiornano continuamente nel medesimo Stato estero nel quale tale reddito è prodotto per un periodo superiore a dodici mesi;».

2. Per i lavoratori di cui alla lettera *b-bis)* del comma 3 dell'articolo 3 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, introdotta dal comma 1 del presente articolo, restano in ogni caso salvi i criteri per le contribuzioni previdenziali di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398, e successive modificazioni.

3. La disposizione di cui al comma 1 entra in vigore a decorrere dal periodo di imposta immediatamente successivo alla data di entrata in vigore della presente legge.

