

Approfondimenti

Condizioni di utilizzo

Lavoratori all'estero: retribuzioni convenzionali 2017

Andrea Costa - Dottore commercialista

L'utilizzo delle retribuzioni convenzionali quale base imponibile per la determinazione di contributi, premi assicurativi e imposte dovute in Italia rappresenta ormai per il professionista un'operazione ordinaria, le cui criticità si sono nel tempo notevolmente ridotte, soprattutto grazie agli interventi della prassi e della giurisprudenza, nonché ai numerosi apporti dottrinari che hanno analizzato con attenzione le varie incongruenze. L'aspetto più problematico, che sembra aver trovato definitiva soluzione nella decisione dei giudici di legittimità n. 17646 del 6 settembre scorso, ha riguardato l'estensione dell'ambito di applicazione delle retribuzioni convenzionali anche al campo fiscale a seguito della complicata operazione voluta dal legislatore del 2000, che ha modificato il regime fiscale di favore previsto dalla lettera c), art. 3, D.P.R. n. 917/1986 (d'ora in avanti anche "Tuir"), sostituendolo con il disposto del comma 8-bis, art. 51, Tuir.

Con il Decreto 22 dicembre 2016 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali (1) (d'ora in avanti anche "Decreto") sono state individuate per l'anno 2017, dunque dal periodo di paga in corso al 1° gennaio 2017 a tutto il periodo di paga in corso al 31 dicembre 2017, le retribuzioni convenzionali utili tanto al calcolo dei contributi dovuti per le assicurazioni obbligatorie dei lavoratori italiani operanti all'estero ai sensi del D.L. 31 luglio 1987, n. 317 (2), quanto al calcolo delle imposte sul reddito da lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 51, comma 8-bis, Tuir.

Nelle presenti note si richiameranno le condizioni per l'utilizzo degli importi forfetari individuati dal Decreto in luogo delle retribuzioni effettiva-

mente erogate, alla luce dei chiarimenti forniti dall'Inps con la circolare 7 febbraio 2017, n. 28, mentre in appendice si riporteranno le retribuzioni convenzionali 2017, distinte per qualifica dei lavoratori e per il settore di appartenenza.

Retribuzioni convenzionali a tutela della posizione previdenziale del lavoratore migrante

La sentenza della Corte costituzionale del 30 dicembre 1985, n. 369 ha fornito lo spunto decisivo per la definizione, nel nostro ordinamento, di una regolamentazione a tutela del lavoratore migrante, mediante l'introduzione di specifiche retribuzioni forfetarie, c.d. convenzionali, nei casi di mobilità transnazionale (3). In precedenza in più occasioni si è tentato di introdurre una specifica disciplina volta a garantire, in attuazione dell'art. 35, Costituzione, una copertura previdenziale minima per i lavoratori italiani all'estero, ma senza successo (4).

Si è dovuto attendere il 1987 - con il richiamato D.L. n. 317/1987, convertito, con modificazioni dalla legge n. 398/1987 - per poter disporre un impianto normativo adeguato alle tutele del lavoratore italiano all'estero. L'ambito di applicazione soggettivo è stato nel tempo ampliato, ricomprendendovi, oltre ai lavoratori di cittadinanza italiana, i lavoratori comunitari e i lavoratori extracomunitari soggiornanti di lungo periodo o titolari di un regolare titolo di soggiorno e di un contratto di lavoro in Italia (5), mentre continuano ad esserne esclusi i lavoratori in trasferta.

(1) In G.U. Serie generale n. 15 del 19 gennaio 2017.

(2) Convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398.

(3) Cfr. M. Persiani, G. Proia, *Diritto del lavoro*, Padova, 2008, pag. 421. Con tale pronuncia la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di quelle norme che non prevedessero

la copertura assicurativa a favore dei lavoratori italiani all'estero.

(4) Il problema era stato sollevato già agli inizi degli anni Settanta dal Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro, e in più occasioni, si è tentato di percorrere la via legislativa.

(5) Messaggio Inps 18 gennaio 2012, n. 995.

Approfondimenti

I lavoratori rientranti nel campo di applicazione soggettivo del D.L. n. 317/1987 che operino in Paesi extracomunitari con i quali non siano in vigore accordi di sicurezza sociale con l'Italia debbono essere obbligatoriamente iscritti alle seguenti forme di previdenza ed assistenza sociale, indipendentemente dalla circostanza che, sulla base del principio della territorialità debbano versare i contributi anche all'estero: assicurazione per l'Invalidità, la vecchiaia e i superstiti (Ivs), assicurazione contro la disoccupazione involontaria, assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, assicurazione contro le malattie, assicurazione di maternità, fondo di garanzia del Tfr (6). Al fine di attenuare l'eventuale doppia imposizione sui medesimi redditi e quindi di ridurre il carico contributivo complessivo, l'aliquota dovuta dal datore di lavoro per l'Ivs e per la disoccupazione è ridotta di 10 punti percentuali, da utilizzarsi, fino ad esaurimento delle singole aliquote, seguendo l'ordine indicato (prima Ivs, poi Ds).

Come confermato dalla recente circolare Inps n. 28 del 7 febbraio 2017, l'utilizzo delle retribuzioni convenzionali richiamate dall'art. 4, c. 1, D.L. n. 317 (7) quale base imponibile per la determinazione dei contributi dovuti in Italia non è limitato alle assegnazioni in Paesi extra-Ue non convenzionati ai fini della sicurezza sociale con l'Italia, ma trova applicazione anche in presenza

di assegnazioni in Paesi convenzionati, il cui accordo risulti parziale (8). Più nel dettaglio, l'Italia ha stipulato una serie di accordi di sicurezza sociale volti a coordinare le rispettive legislazioni in caso di mobilità transnazionale delle persone, con Argentina, Australia, Brasile, Canada e Quebec, Capoverde, Israele, Jersey e Isole del Canale (Guernsey, Alderney, Herm e Iethou), ex Jugoslavia (Bosnia-Erzegovina, Macedonia, ecc.), Principato di Monaco, Tunisia, Uruguay, USA e Venezuela, Stato Città del Vaticano, Corea e Turchia. In tali circostanze, si deve utilizzare quale base imponibile la retribuzione convenzionale per la determinazione delle forme contributive richiamate dalla legge n. 398/1987, ma non regolata dall'accordo applicabile al caso di specie.

Intervento del legislatore fiscale

Dal punto di vista previdenziale, dunque, non si rilevano particolari criticità. Problemi particolari sono sorti con l'inserimento del comma 8-bis nel corpo dell'art. 51, Tuir che ha esteso anche al settore fiscale l'utilizzo delle medesime retribuzioni convenzionali previste ai fini contributivi, ancorché nel rispetto di determinate condizioni. Più nello specifico, sino al periodo d'imposta 2000 la tassazione dei redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto era estremamente semplice e lineare, dal momento che

(6) Cfr. art. 4, c. 4, D.L. n. 317/1987. Tra le assicurazioni obbligatorie previste dalla legge n. 398/1987 non rientra sia la contribuzione destinata al finanziamento dei trattamenti di integrazione salariale ordinari e straordinari, sia la contribuzione destinata ai fondi di solidarietà di cui agli articoli 26 e seguenti, D.Lgs. n. 148/2015 (messaggio Inps 12 gennaio 2016, n. 77; nota Min. lav. prot. n. 26327 del 22 dicembre 2015).

(7) L'art. 4, c. 1, stabilisce infatti che "I contributi dovuti per i regimi assicurativi di cui all'articolo 1, a decorrere dal periodo di paga in corso al 9 gennaio 1986, sono calcolati su retribuzioni convenzionali. Tali retribuzioni, fissate con decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale, di concerto con il Ministro del tesoro e con quello delle finanze, sono determinate con riferimento e comunque in misura non inferiore ai contratti collettivi nazionali di categoria raggruppati per settori omogenei. Il decreto anzidetto è emanato per gli anni 1986 e 1987 entro quarantacinque giorni dalla data di entrata in vigore del presente Decreto e per gli anni successivi entro il 31 gennaio di ciascun anno".

(8) In merito si ricorda che nelle convenzioni c.d. "piene" tutti i rischi assicurativi previsti nel nostro sistema di sicurezza sociale risultano coperti, con la conseguenza che, al pari di quanto disposto dai regolamenti comunitari, per i Paesi dell'Unione europea il lavoratore ha la possibilità di mantenere, per un periodo massimo indicato nell'accordo, la propria posizione assicurativa in Italia. Durante il periodo di esenzione dalla legislazione estera, i contributi devono essere calcolati sulla retri-

buzione effettiva, secondo le disposizioni nazionali ordinarie vigenti e non sulle retribuzioni convenzionali.

Restano esclusi dall'ambito di applicazione delle retribuzioni convenzionali i Paesi membri, quali: Italia, Austria, Belgio, Danimarca, Finlandia (comprese le isole Aland), Francia e Dipartimenti d'oltremare (Guyana francese, Isola di Martinica e isola di Guadalupa, ricomprese nell'arcipelago delle Piccole Antille, Isole di Reunion, Isole di Saint Martin e di Saint Barthélemy, facenti parte del Dipartimento della Guadalupa), Germania, Regno Unito (Gran Bretagna e Irlanda del Nord compresa Gibilterra), Grecia, Irlanda, Spagna, Lussemburgo, Olanda, Portogallo (comprese le isole Azzorre e di Madera), Spagna (comprese le isole Canaria, Ceuta e Melilla), Svezia, Repubblica Ceca, Repubblica di Cipro, Estonia, Lettonia, Lituania, Malta, Polonia, Slovenia, Slovacchia, Ungheria, Romania e Bulgaria e Croazia. La regolamentazione comunitaria in materia di coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale contenuta nei Regolamenti Ce 883/2004 e 987/2009 trova inoltre applicazione, in virtù di appositi accordi, nei confronti della Svizzera e dei Paesi aderenti all'Accordo See - Liechtenstein, Norvegia, Islanda, che restano quindi esclusi dall'ambito di applicazione della legge n. 398/1987. Infine, le retribuzioni convenzionali non possono essere utilizzate per i dipendenti della Pubblica amministrazione, i lavoratori marittimi italiani imbarcati su navi battenti bandiera estera ed i lavoratori appartenenti al personale di volo.

Approfondimenti

venivano esclusi dalla base imponibile Irpef. Successivamente, con il comma 8-*bis*, le medesime retribuzioni convenzionali, fino a quel momento utilizzate per la determinazione dei contributi dovuti in Italia in regime di D.L. n. 317/1987, sono state ritenute applicabili anche dal punto di vista fiscale nei confronti dei lavoratori dipendenti qualificati come residenti fiscali in Italia, a condizione che il lavoro sia "... 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" (9).

Per la legislazione fiscale, i criteri di utilizzo delle retribuzioni convenzionali sono differenti rispetto a quanto previsto dal D.L. n. 317/1987, richiedendo il riscontro delle condizioni definite dal comma 8-*bis*, richiamate nel prosieguo, a nulla rilevando la circostanza che il Paese di assegnazione sia convenzionato o meno ai fini previdenziali e/o fiscali con l'Italia.

Proprio le differenti regole di determinazione delle condizioni di utilizzo delle retribuzioni convenzionali ha comportato l'emergere di criticità, soprattutto alla luce del c.d. principio di armonizzazione delle basi imponibili introdotto nel 1997 (10), che ha portato taluni a sostenere che, verificate le condizioni per l'utilizzo delle convenzionali ai fini fiscali, le medesime retribuzioni forfetarie dovessero essere utilizzate per la determinazione dei contributi. L'Inps, interpellato tempestivamente il Ministero del lavoro, ha sin da subito contestato con la circolare n. 86 del 10 aprile 2001 tale orientamento - i cui effetti in termini di gettito sarebbero stati di notevole entità - chiarendo che il comma 8-*bis*, art. 51, Tuir esplica i propri effetti unicamente in campo fiscale.

Si sono dovuti attendere più di 15 anni per poter conoscere l'orientamento dei giudici della Corte di Cassazione, dopo che il Tribunale di Pinerolo (n. 392 del 27 aprile 2009) e la Corte d'Appello di Torino (n. 393 del 28 giugno 2010) avevano espresso un orientamento contrario a quello dell'Inps e del Ministero. I giudici di legittimità,

espressi in merito al distacco di un cittadino italiano negli Usa, hanno confermato l'orientamento della prassi ministeriale per cui la disposizione di cui al comma 8-*bis*, art. 51, Tuir ha finalità solo fiscale, anche in considerazione del fatto che dal punto di vista previdenziale sussiste una normativa specifica (11).

Prassi Inps

Con specifico riferimento al 2017, con la circolare n. 28/2017 l'Inps ha fornito gli opportuni chiarimenti, definendo, come ogni anno, l'ambito di applicazione, le istruzioni operative e le istruzioni per la regolarizzazione del mese di gennaio 2017.

Più nello specifico, la retribuzione imponibile deve essere determinata sulla base del raffronto con la fascia di retribuzione nazionale - il trattamento economico mensile, inteso come la retribuzione annuale lorda prevista dal contratto collettivo nazionale applicato divisa per dodici, comprensiva degli emolumenti riconosciuti per accordo dalle parti (retribuzione *ad personam*, incluso superminimo e altre indennità), con esclusione dell'indennità estero - corrispondente indicata nelle tabelle allegate al Decreto. La retribuzione convenzionale mensile varia in funzione del settore di appartenenza e della qualifica del lavoratore.

È possibile ragguagliare a giornata i valori convenzionali esclusivamente in caso di assunzione, risoluzione del rapporto, trasferimento nel corso del mese; operativamente l'imponibile mensile deve essere diviso per 26 giornate e, successivamente, moltiplicato per il numero dei giorni, domeniche escluse, comprese nella frazione di mese interessata.

In caso di passaggio di qualifica nel corso del mese, ovvero di mutamento nel corso del mese del trattamento economico individuale da contratto collettivo, nell'ambito della qualifica di "quadro", "dirigente" e "giornalista", o per passaggio di qualifica, con la medesima decorrenza della nuova qualifica o della variazione del trat-

(9) Per un approfondimento, cfr. M. Leo, *Le imposte sui redditi nel Testo unico*, Milano, 2016, pag. 822 ss.

(10) Sul punto si osserva come il D.Lgs. n. 314/1997, nell'attuare la delega presente nell'art. 3, c. 19, legge n. 662/1996, ha riconosciuto valenza al principio dell'armonizzazione delle basi imponibili, ma solo "ove possibile".

(11) Nel caso di specie per la Corte i contributi contemplati

nell'accordo di sicurezza sociale in vigore tra Italia e Stati Uniti d'America debbono essere determinati utilizzando le retribuzioni effettive, indipendentemente dal regime adottato ai fini fiscali; le retribuzioni convenzionali possono essere adottate esclusivamente per determinare i contributi obbligatori richiamati dal D.L. n. 317/1987, ma non richiamati nell'Accordo.

Approfondimenti

tamento economico individuale deve essere attribuita la nuova retribuzione convenzionale. Inoltre, come chiarito dall'Inps, qualora "maturino nel corso dell'anno compensi variabili (es. lavoro straordinario, premi ecc.) [...] non [...] inclusi all'inizio dell'anno nel calcolo dell'importo della retribuzione globale annuale da prendere a base ai fini dell'individuazione della fascia di retribuzione applicabile [...], occorrerà provvedere a rideterminare l'importo della stessa comprensivo delle predette voci retributive e di ridividere il valore così ottenuto per dodici mensilità. Se per effetto di tale ricalcolo si dovesse determinare un valore retributivo mensile che comporta una modifica della fascia da prendere a riferimento nell'anno per il calcolo della contribuzione rispetto a quella adottata, si renderà necessario procedere ad una operazione di conguaglio, per i periodi pregressi a partire dal mese di gennaio dell'anno in corso".

Infine, per quelle aziende che per il mese di gennaio 2017 avessero operato continuando ad utilizzare le retribuzioni convenzionali 2016 o altro importo, l'Inps conferma la possibilità di procedere alla regolarizzazione, senza aggravio di oneri aggiuntivi, entro il giorno 16 del terzo mese successivo a quello di emanazione della circolare n. 28/2017. Nel compilare la denuncia Uniemens le aziende calcoleranno le differenze tra le retribuzioni imponibili in vigore al 1° gennaio 2017 e quelle assoggettate a contribuzione per lo stesso mese. Le differenze così determinate saranno portate in aumento delle retribuzioni imponibili individuali del mese in cui è effettuata la regolarizzazione, da riportare nell'elemento <Imponibile> di <Dati Retributivi> di <Denuncia Individuale>, calcolando i contributi dovuti sui totali ottenuti.

Criticità dell'utilizzo delle retribuzioni convenzionali ai fini fiscali

I requisiti per beneficiare delle retribuzioni convenzionali ai fini fiscali richiamate nel comma 8-

bis, articolo 51, Tuir sono differenti e meritano un ulteriore approfondimento.

La prima condizione riguarda la sussistenza di un rapporto di lavoro dipendente, da valutare nel rispetto del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, dunque andando oltre la semplice qualificazione formale.

Una seconda condizione attiene alla sussistenza della residenza fiscale, da verificarsi sulla base dei criteri individuati dal secondo comma dell'art. 2, Tuir (12). Dunque, affinché possano applicarsi le retribuzioni convenzionali è necessario che il lavoratore sia qualificato residente fiscale e che, per più di 183 giorni, mantenga nel nostro Paese la residenza o il domicilio ai sensi del Codice civile, ovvero resti iscritto nelle anagrafi della popolazione residente.

Una terza condizione concerne l'esclusività e la continuità della prestazione lavorativa all'estero, il che esclude, in linea teorica, la trasferta. In caso di trasferta all'estero, ancorché di lunga durata, le retribuzioni convenzionali non risulterebbero infatti applicabili, in quanto, come chiarito dalla circolare del Ministero delle finanze n. 207 del 16 novembre 2000, la stessa si configura quale istituto accessorio rispetto all'ordinario svolgimento del rapporto lavorativo.

Una quinta condizione è relativa al periodo di soggiorno all'estero, che deve essere superiore a 183 giorni nell'arco di un periodo di 12 mesi anche a cavallo di due anni solari.

Si osserva come il rispetto delle condizioni sin qui richiamate non risulterebbe comunque sufficiente per l'applicazione delle retribuzioni convenzionali, dovendosi osservare altri due requisiti non richiesti dal comma 8-*bis*, art. 51, Tuir, ma dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria (13), ovvero la stipula di un contratto di assegnazione che preveda l'esecuzione della prestazione lavorativa in via esclusiva all'estero e la collocazione del dipendente in un apposito ruolo estero (14).

Prima di procedere ad effettuare le ritenute sulle retribuzioni convenzionali (15), il sostituto d'imposta dovrà dunque prestare particolare attenzio-

(12) Per un approfondimento, sia consentito il rinvio a A. Costa, *Come gestire i dipendenti inviati all'estero*, 2016, *Il Sole - 24 Ore*, Milano, pag. 147 ss.

(13) Circolare Min. fin., 16 novembre 2000, n. 207 e Risoluzione Min. fin., 17 luglio 1980, n. 8.

(14) Per un approfondimento si rinvia a M. Cicciù, C. Giam-

banco, P. Santarelli, *Expatriates. Mobilità internazionale dei lavoratori*, 2015, Milano, Wolters Kluwer, pagg. 77-78.

(15) Per una verifica dei riflessi in busta paga dell'utilizzo delle retribuzioni convenzionali, si veda A. Costa, M. Cicciù, *Lavoratori assegnati all'estero: determinazione della base imponibile*, in *Guida alle paghe*, 2014, 5, pag. 249 ss.

Approfondimenti

ne non solo alla sussistenza di tutti i requisiti richiamati dalla norma, ma anche al rispetto degli adempimenti richiesti dall'amministrazione finanziaria.

Nel particolare caso in cui la retribuzione effettiva dovesse risultare inferiore alla retribuzione

convenzionale applicabile, al fine di non ledere il principio costituzionale della capacità contributiva di cui all'art. 53, Costituzione, la tassazione deve essere effettuata sulla base del reddito percepito dal contribuente (16).

(16) Commissione tributaria provinciale di Macerata, 19 febbraio 2015. Per un approfondimento, cfr. A. Costa, M. Cic-

ciù, *Lavoratori all'estero: tassazione sulle retribuzioni convenzionali*, in *Guida alle paghe*, 2015, 8, pag. 475 ss.