Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
CAGLIARI
Circoscrizione dei Tribunali di Cagliari e Lanusei

Organizzazione internazionale del lavoro: conseguenze fiscali e previdenziali

Ritenute su redditi italiani di soggetti stranieri e su redditi esteri di soggetti italiani: casi pratici

Cagliari, 18 NOVEMBRE 2022

UBI CONSISTAM

Paolo Soro
your duties, our due

COMITATO SCIENTIFICO
GRUPPO ODCEC
AREA LAVORO

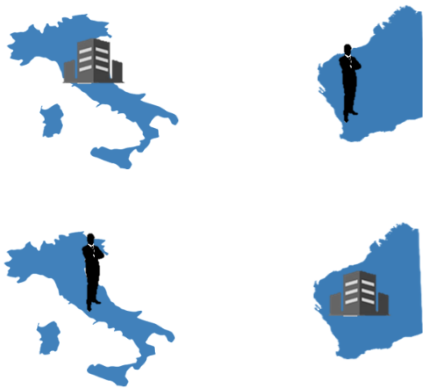
Introduzione

PARTE A

Soggetto italiano percepisce compensi da sostituto d'imposta straniero per lavoro estero

PARTE B

Soggetto straniero percepisce compensi da sostituto d'imposta italiano per lavoro italiano



<u>Attenzione:</u>

- Residenza fiscale del percipiente
- Luogo di effettivo svolgimento del lavoro

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia

Verifica norme Convenzione di riferimento:

- *Articolo 14 – Professioni indipendenti*
- *Articolo 15 – Lavoro subordinato*
- *Articolo 16 – Compensi e gettoni di presenza*
- *Articolo 17 – Artisti e sportivi*
- *Articolo 18 – Pensioni*

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia

Non necessitano di particolare approfondimento:

A) Articolo 16 – Compensi e gettoni di presenza

Sempre tassazione concorrenziale in entrambi i Paesi

Sostituito Italia:

- Ritenute estere sui compensi stranieri
- Dichiarazione dei redditi esteri in Italia (credito imposte estere)

B) Articolo 18 – Pensioni

Sempre tassazione esclusiva nello Stato del percettore

[Sostituito Italia]

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia

Articolo 14 – Professioni indipendenti

Articolo oggi abrogato: Commentario OCSE fa rientrare i redditi di lavoro autonomo nell'alveo degli utili di impresa (Articolo 7)

Nuovo modello convenzionale «cancella» Articolo 14

Professionista deve riferirsi al trattato in vigore tempo per tempo

Al momento, i trattati ratificati riportano ancora Articolo 14 (non 7)

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia

Articolo 14 – Professioni indipendenti

Elenco tassativo categorie professionali interessate:

«Coloro che svolgono attività indipendenti di carattere scientifico, letterario, artistico, educativo o pedagogico, nonché le attività indipendenti dei medici, avvocati, ingegneri, architetti, dentisti e contabili»

Disposizione pone l'accento sul tipo di attività (non sulla persona)
[Leggi domestiche prevedono eventuali esclusive differenti]

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia

Articolo 17 – Artisti e sportivi

Precisazione importante per i redditi degli artisti dello spettacolo:

«Artisti di teatro, del cinema, della radio, della televisione e musicisti»

…oltre agli sportivi in generale

Previsione generica (Articolo 14): Attività indipendenti di carattere artistico

Specificazione (articolo 17): Esatta individuazione della categoria professionale degli artisti

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia

Articolo 15 – Lavoro subordinato

i. Esclusiva Stato residenza: Lavoratore risiede dove lavora
ii. Concorrenziale: Lavoratore non risiede dove lavora
iii. Esclusiva Stato residenza:

- Lavoro estero < 183 gg.
- Stipendi pagati da datore non residente nel Paese estero
- Stipendi non pagati da SO estera del datore non residente

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia

Articolo 15 – Lavoro subordinato

Eccezioni da verificare caso per caso:

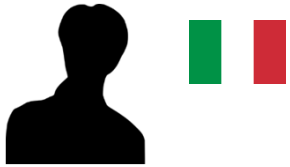
- Personale marittimo e personale di volo

[Navi / Aeromobili in Traffico Internazionale]

- Frontalieri

[Francia – Svizzera – Austria]

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia



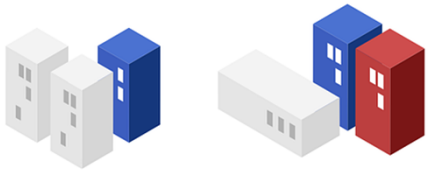
Caso pratico 1/A

Marina e Stefano sono due commercialisti italiani: Marina ha lo studio a Torino; Stefano ha uno studio a Milano e uno a Barcellona

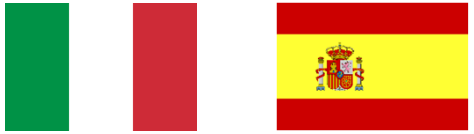
Entrambi, con separato mandato professionale, sono stati incaricati da SPAGNA SPA con sede a Barcellona, di svolgere una due diligence sui suoi conti in previsione di una prossima operazione di investimento in Italia

Concluso il lavoro, SPAGNA SPA deve provvedere al pagamento delle rispettive parcelle, ma si pone il problema concernente le eventuali ritenute da applicare

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia



Caso pratico 1/A

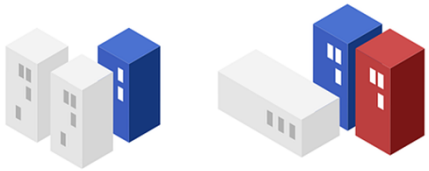


Paragrafo 1 – Articolo 14 – Convenzione Italia/Spagna

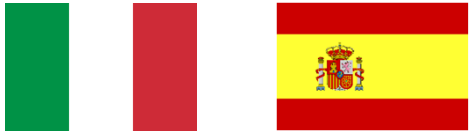
I redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività indipendenti di carattere analogo sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale residente non disponga abitualmente, nell'altro Stato contraente, di una «Base Fissa» per l'esercizio delle sue attività

Se egli dispone di tale «Base Fissa», i redditi sono imponibili nell'altro Stato ma solo nella misura in cui sono imputabili a detta «Base Fissa»

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia



Caso pratico 1/A



Cosa si intende per «Base Fissa»?

Verifica Commentario OCSE

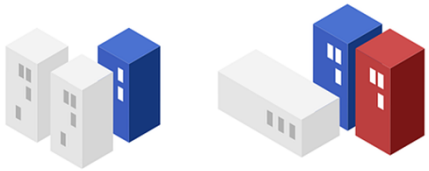
Articolo 14 abrogato = Lavoro autonomo Articolo 7

[Utili prodotti dalle imprese]

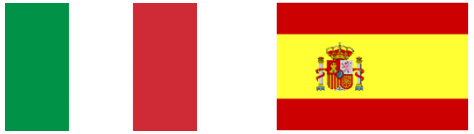
Interpretazione corretta:

«Base Fissa» = «Stabile Organizzazione» (Articolo 5)

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia



Caso pratico 1/A

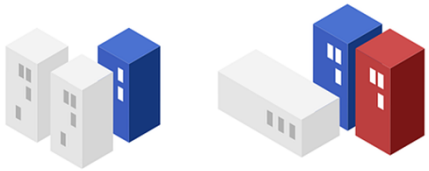


Agenzia Entrate non condivide interpretazione Commentario «Stabile Organizzazione» (Art. 162 TUIR): Solo attività impresa

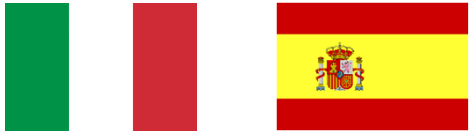
«Base Fissa»: Centro imputazione attività lavoro autonomo *[Risoluzione 154/2009]*

Italia ha espresso riserva su modifica Commentario OCSE: *Volontà continuare distinzione attività commerciale / autonoma*

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia



Caso pratico 1/A

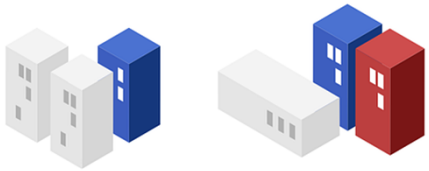


Professionista residente in Italia con studio all'estero non tassato in Italia su redditi esteri solo se dimostra disponibilità all'estero di una struttura di propria pertinenza:

«Possesso a qualunque titolo di locali cui può accedere in piena autonomia senza l'ausilio di terzi per svolgere la propria attività professionale»

Stefano ha «Base Fissa»: Trattamento fiscale diverso da Marina

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia



Caso pratico 1/A

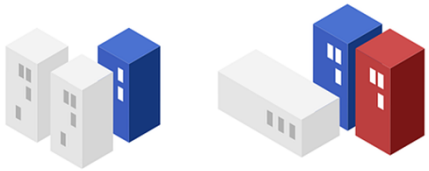
Marina:

Chiede applicazione Convenzione a SPAGNA SPA (tassazione esclusiva Italia)

Fornisce attestazione relativa a residenza fiscale ed esercizio professione con Partita IVA italiana

SPAGNA SPA non applica ritenute spagnole

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia



Caso pratico 1/A

Marina:

<u>Dichiara i redditi esteri al 100% in Italia</u>

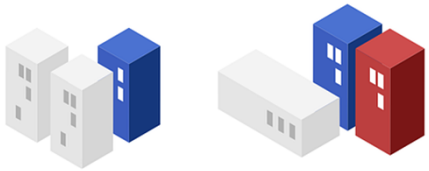
Se subisce ritenute spagnole:

- Deve chiedere rimborso a SPAGNA SPA, che deve chiedere al Fisco spagnolo (SPAGNA ha versato; non Marina)

[Percorso difficile]

- Non può applicare credito d'imposta (tassazione esclusiva Italia)

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia



Caso pratico 1/A

Stefano:

Parcella a SPAGNA SPA con possesso «Base Fissa» spagnola

SPAGNA SPA assoggetta i compensi a ritenuta ordinaria spagnola per redditi nazionali

<u>Dichiara redditi locali e paga imposte esclusivamente in Spagna</u>

[Fermo restando quanto dovuto in Italia per gli altri suoi redditi]

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia

Caso pratico 2/A

Lucia è una famosa attrice di teatro, con residenza fiscale italiana, spesso impegnata in tournée internazionali

L'anno scorso avrebbe dovuto esibirsi a Berlino, ma, a causa dell'aggravarsi della pandemia, lo spettacolo è stato annullato

L'associazione teatrale tedesca, in base al contratto di ingaggio, ha corrisposto il compenso previsto per tali evenienze, applicando la locale ritenuta come da prassi

Lucia ha subito danno economico non facilmente recuperabile

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia

Caso pratico 2/A

Paragrafo 1 – Articolo 17 – Convenzione Italia / Germania

*«I redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dalle sue prestazioni personali **esercitate** nell'altro Stato contraente in qualità di artista dello spettacolo, quale un artista di teatro, del cinema, della radio o della televisione, o in qualità di musicista, nonché di sportivo, **sono imponibili** in detto altro Stato»*

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia

Caso pratico 2/A

Lucia è soggetta a tassazione concorrenziale in Italia e in Germania se svolge prestazione in Germania (sede committente)

Lucia non ha lavorato in Germania:

- Non rientra nell'Articolo 17
- È lavoratrice autonoma che rientra nell'Articolo 14

[Tassazione esclusiva Stato di residenza – Italia]

Associazione teatrale tedesca ha sbagliato a trattenere e versare ritenute locali

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia

Caso pratico 2/A

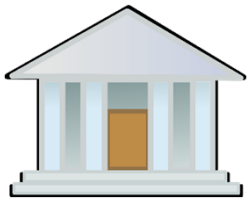
Rimedi possibili:

- Chiedere rimborso a committente tedesca, che deve chiedere al Fisco tedesco (Lucia non ha titolo per chiedere rimborso diretto)

[Percorso difficile]

- Non può applicare credito d'imposta (tassazione esclusiva Italia)

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia

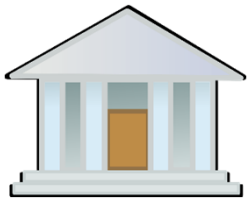


Caso pratico 3/A

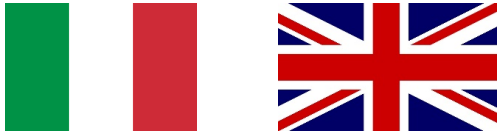
Sara, residente in Italia, ha ricevuto un'offerta di lavoro da una banca della «City» (Londra)

Per il momento è assunta in prova con un contratto a tempo determinato (dal 01/05/2022 al 30/11/2022), ragione per cui ha preferito non iscriversi subito all'AIRE e mantenere il suo conto corrente italiano, seppure abbia dovuto aprire anche un conto bancario a Londra, dove il datore di lavoro UK le accredita lo stipendio: 5.000 sterline al mese

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia



Caso pratico 3/A

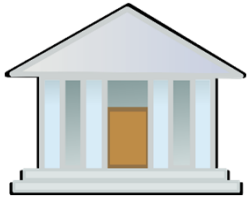


Paragrafo 2 – Articolo 15 – Lavoro subordinato – Convenzione

Salvo casi eccezionali, quando ci si deve recare a lavorare all'estero per periodi superiori ai 183 giorni, il consiglio è sempre quello di iscriversi subito all'AIRE

Sara ha sbagliato a non farlo perché questo potrebbe comportare per lei più imposte complessive da pagare

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia



Caso pratico 3/A

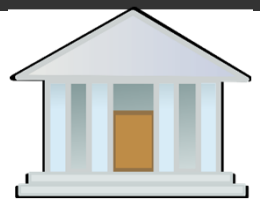
Le remunerazioni che Sara, residente in Italia, riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta in Inghilterra, sono imponibili soltanto in Italia, se:

a) Sara soggiorna a Londra per un periodo che non eccede in totale 183 giorni nel corso di un qualsiasi anno fiscale; e

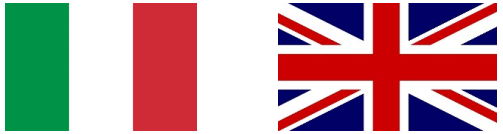
b) Le remunerazioni sono pagate da un datore di lavoro che non è residente nel Regno Unito; e

c) L'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione che il datore di lavoro ha nel Regno Unito

Parte A: Sostituto Estero / Sostituito Italia



Caso pratico 3/A



- Tassazione concorrente Italia / Inghilterra: ritenute inglesi + dichiarazione e pagamento in Italia con credito imposte inglesi (inferiori rispetto a quelle italiane – **NB: Mai rimborso**)
- Applicazione retribuzioni convenzionali (se previste)

[Se Sara si fosse iscritta all'AIRE, spostando la residenza in Inghilterra, avrebbe avuto tassazione esclusiva locale]

- Obbligo monitoraggio / pagamento IVAFE (quadro RW) per il possesso del conto bancario inglese

Parte B: Sostituto Italia / Sostituito Estero

Normativa domestica:

Articoli 23 – 25 quater, DPR 600/1973

Lavoro autonomo

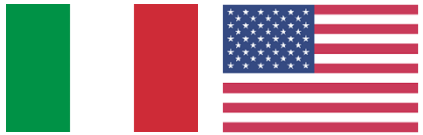
Sono previsti 2 regimi:

I) Ritenuta del 20% a titolo di acconto, per i residenti

II) Ritenuta del 30% a titolo definitivo, per i non residenti

Parte B: Sostituto Italia / Sostituito Estero

Caso pratico 1/B



Marta è un avvocato con doppia cittadinanza (ITALIA/USA) e residenza negli Stati Uniti

Ad aprile 2020 si è domiciliata presso lo studio di un collega di Verona, per svolgere un incarico per conto di una nostra cliente

Ultimato il lavoro, Marta trasmette fattura, chiedendo di non applicare le ritenute, essendo fiscalmente residente a Filadelfia

La cliente ci chiama per chiederci come comportarsi, visto che le abbiamo detto che ai compensi corrisposti ai soggetti non residenti si applica la ritenuta del 30%

Parte B: Sostituto Italia / Sostituito Estero

Caso pratico 1/B

Articolo 14 – Professioni indipendenti [Convenzione Italia/USA]

I redditi che Marta (residente USA) ritrae dalla prestazione di lavoro autonomo, sono imponibili soltanto negli Stati Uniti, a meno che tali servizi non siano prestati in Italia e Marta disponga abitualmente in Italia di una «Base Fissa» per l'esercizio delle sue attività

In tal caso i redditi sono imponibili in Italia unicamente nella misura in cui sono attribuibili a detta «Base Fissa»

Parte B: Sostituto Italia / Sostituito Estero

Caso pratico 1/B

Verifica «Base Fissa»

Cosa vuol dire «domiciliarsi» presso altro studio?

Solo recapito? Piena autonomia studio?

Sostituto non può essere gravato da tali oneri investigativi

Marta evita ritenuta 30% se:

- Chiede applicazione Convenzione
- Dichiara inesistenza «Base Fissa» in Italia
- Ha certificazione INR (Internal Revenue Service) residenza USA

Parte B: Sostituto Italia / Sostituito Estero

Caso pratico 2/B

Franco è un ingegnere italiano iscritto all'AIRE, trasferito a Lugano, con residenza fiscale elvetica e studio in loco

Quest'anno, ha preso in affitto una stanza di uno studio di architettura di Como

Una società nostra cliente ha ricevuto fattura da Franco per alcuni progetti che gli aveva in precedenza commissionati e chiede se applicare la ritenuta solita del 30%, in quanto soggetto non residente che ha svolto il lavoro in Italia

Parte B: Sostituto Italia / Sostituito Estero

Caso pratico 2/B

La committente si è recata più volte presso lo studio di Como per discutere i progetti con Franco e ritirarne la versione definitiva

Franco ha disponibilità in Italia di una «Base Fissa»

I compensi erogati a Franco devono essere tassati in Italia in maniera ordinaria

[Agenzia delle Entrate: Risoluzione 154/E dell'11/06/2009]

NO ritenuta a titolo d'imposta del 30%

Parte B: Sostituto Italia / Sostituito Estero

Caso pratico 2/B

La committente, nostra cliente, è sostituto d'imposta

Applica la ritenuta a titolo di acconto del 20%,

[Comma 1, Articolo 25, DPR 600/1973]

Reddito lavoratore autonomo in Italia da «Base Fissa» locale = Reddito ordinario lavoratore autonomo residente in Italia

[Determinazione analitica: incassi / pagamenti]

La committente rilascia CU e compila Modello 770

Parte B: Sostituto Italia / Sostituito Estero

Caso pratico 3/B

Società nostra cliente è parte di gruppo internazionale

01/08/2020: Assunzione in Italia di Aron, dirigente irlandese che lavorerà spostandosi da una società all'altra del gruppo con compiti di controllo dei vari stabilimenti dislocati in tutta Europa, fino alla fine dell'anno

La nostra cliente effettua ritenute italiane sullo stipendio di Aron?

Le ritenute eventuali devono essere commisurate ai giorni di effettivo lavoro svolto in Italia da Aron?

Parte B: Sostituto Italia / Sostituito Estero

Caso pratico 3/B

Articolo 23 – DPR 600/1973

I datori di lavoro che corrispondono somme e valori, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa

Sostituto d'imposta effettua le ritenute su corresponsione somme riconducibili al rapporto di lavoro, indipendentemente dallo status di residente o non residente del percipiente

Parte B: Sostituto Italia / Sostituito Estero

Caso pratico 3/B

Articolo 3, comma 1, TUIR – Base imponibile

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

Articolo 23, comma 1, lettera c), TUIR – Territorialità

Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti, si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

Parte B: Sostituto Italia / Sostituito Estero

Caso pratico 3/B

La nostra cliente effettua ritenute italiane sullo stipendio di Aron?

Sì!

ATTENZIONE:

La potestà impositiva dello Stato è esercitata solo nel luogo in cui è svolta la prestazione lavorativa

Non si effettuano trattenute sullo stipendio erogato ad Aron per lavoro svolto all'estero

Parte B: Sostituto Italia / Sostituito Estero

Caso pratico 3/B

Le ritenute eventuali devono essere commisurate ai giorni di effettivo lavoro svolto in Italia da Aron?

Sì!

Reddito lavoro dipendente imponibile in Italia = Rapporto:

- Numeratore, numero giorni durante i quali la prestazione lavorativa è svolta nel nostro Paese
- Denominatore, periodo totale – espresso in giorni – che dà diritto a ottenere la retribuzione

Parte B: Sostituto Italia / Sostituito Estero

Caso pratico 3/B

Assunzione Aron: 01/08/2020

- Numeratore = Giorni lavoro effettivo Italia dal 01/08/2020
- Denominatore = Giorni contrattuali pattuiti fino al 31/12/2020

Criteri omogenei = Giorni al netto di festività, weekend e ferie

[Circolare Agenzia Entrate 23 maggio 2017, N. 17/E]

Riferimento giornaliere, LUL

Parte B: Sostituto Italia / Sostituito Estero

Caso pratico 3/B

Acquisire previamente:

- Certificazione attestante residenza fiscale estera di Aron, rilasciata dalla competente Amministrazione Finanziaria straniera

- Estratto Libro Unico del Lavoro, sottoscritto da Aron, nel quale risultano riportate le presenze giornaliere svolte in Italia

Società compila anche la Sezione «Altri Dati» della CU, al fine di indicare l'ammontare di reddito escluso dalla tassazione

Conclusioni

Gli elementi dirimenti restano sempre i soliti:

- **Residenza fiscale**
- **Luogo di svolgimento del lavoro**

In ogni caso, non fidarsi solo delle regole generali

<u>Controllare:</u>

- Disposizioni dei Trattati Internazionali
- Direttive e Regolamenti
- Leggi Interne e Raccomandazioni di Prassi

GRAZIE PER LA CORTESE ATTENZIONE !

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
CAGLIARI
Circoscrizione dei Tribunali di Cagliari e Lanusei

Paolo Soro

Dottore Commercialista Revisore Legale

Via Giovanni Pascoli, 32/B – 20097 – San Donato Milanese

Via Oslavia, 30 – 00195 – Roma

Via Ada Negri, 10 – 09127 – Cagliari

Tel: +39 339 66 33 707

paolosoro@paolosoro.it paolosoro@pec.paolosoro.it

UBI CONSISTAM

your duties, our due

www.paolosoro.it

COMITATO SCIENTIFICO
GRUPPO ODCEC
AREA LAVORO