

La Consulenza del *Lavoro*

Rivista di aggiornamento e approfondimento
in materia di lavoro e previdenza



La deducibilità dei contributi
previdenziali dal reddito
di lavoro dipendente
determinato su base
convenzionale

Fiscalità del lavoro

Tommaso FONTI e Valeria ZEGA *

La deducibilità dei contributi previdenziali dal reddito di lavoro dipendente determinato su base convenzionale

La possibilità di dedurre i contributi previdenziali e assistenziali dal reddito di lavoro dipendente determinato in base alle retribuzioni convenzionali è dibattuta e non è di agevole soluzione. Persistono infatti incertezze interpretative, dovute all'assenza di interventi legislativi e a posizioni di prassi poco chiare. Il presente contributo esplora le complessità e le implicazioni connesse alla deducibilità dei contributi previdenziali dal reddito convenzionale, fornendo un excursus sulle attuali posizioni della prassi e della dottrina, oltreché della giurisprudenza.

1. Considerazioni introduttive

Le imprese italiane che inviano il proprio personale all'estero si trovano frequentemente ad applicare il regime di tassazione del reddito di lavoro dipendente sulla base delle **retribuzioni convenzionali**, previsto e disciplinato dall'art. 51 co. 8-*bis* del TUIR¹.

Le **condizioni** affinché il sopramenzionato regime di tassazione operi, oltreché le modalità di applicazione dello stesso, sono state ampiamente discusse e chiarite nel corso degli anni dalle pronunce dell'Amministrazione Finanziaria.

Tuttavia, una questione sulla quale c'è sta-

ta per lungo tempo incertezza, riguarda la possibilità per il datore di lavoro, sostituto d'imposta, di **scomputare** i contributi previdenziali e assistenziali dalla retribuzione convenzionale al momento dell'applicazione delle ritenute IRPEF.

Infatti, come si vedrà nei paragrafi che seguono, è stato chiarito solo recentemente, con la sentenza della Corte di Cassazione 27.6.2024 n. 17747², che l'**esclusione** dei contributi previdenziali e assistenziali dalla formazione del reddito di lavoro dipendente, prevista dall'art. 51 co. 2, lett. a) del TUIR, può essere applicata anche nei casi di tas-

* Avvocati dello Studio BACCIARDI PARTNERS

1 Si rinvia anche alla voce "Lavoro all'estero" in *Guida Eutekne*.

2 La Sentenza Cass. 27.6.2024, n. 17747 è reperibile in *Banca Dati Eutekne*.

sazione del reddito di lavoro dipendente su base convenzionale ai sensi del co. 8-*bis* del medesimo articolo.

Permane tuttavia l'**incertezza** circa le modalità operative di applicazione della sopramenzionata esclusione.

2. La tassazione su base convenzionale

Le retribuzioni convenzionali sono stabilite **annualmente** con apposito decreto del Ministero del Lavoro, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Nello specifico, il sopramenzionato decreto prevede una **tabella** in allegato, che identifica la retribuzione convenzionale applicabile, in base al **settore economico** in cui il lavoratore presta la propria attività (ad es., industria, industria edile, autotrasporto e spedizione merci, credito, assicurazioni, commercio-terziario, trasporto aereo, agricoltura, industria cinematografica, spettacolo, artigianato, giornalismo) e alla **categoria** di inquadramento (es. operai, impiegati, quadri, dirigenti).

Le retribuzioni convenzionali trovano applicazione, obbligatoriamente, ai dipendenti che prestano la propria attività lavorativa in un Paese estero, qualora vengano soddisfatti cumulativamente i seguenti **requisiti**, individuati dall'art. 51 co. 8-*bis* del TUIR e dalle pronunce di prassi:

- Il dipendente, pur lavorando all'estero, continua ad essere fiscalmente **residente** in Italia ai sensi dell'art. 2 del TUIR³;
- Il dipendente soggiorna all'estero per un periodo superiore a **183 giorni** nell'arco di 12 mesi⁴;
- l'attività che il dipendente svolge all'estero è **inquadrata** in uno dei settori economici individuati dalla tabella allegata al decreto ministeriale che stabilisce annualmente le retribuzioni convenzionali⁵;
- Il dipendente svolge la propria prestazione lavorativa all'estero in via **continuativa** e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro⁶;
- Il rapporto di lavoro dipendente viene disciplinato da uno specifico **contratto** che prevede l'esecuzione della prestazione lavorativa in via esclusiva all'estero e il dipendente viene collocato nel c.d. "Ruolo Estero"⁷.

Qualora ricorrano tutte le sopramenzionate condizioni, il datore di lavoro è tenuto ad effettuare le ritenute IRPEF sulla base della retribuzione convenzionale, ferma restando la necessità di effettuare le relative **rettifiche** in sede di conguaglio nel caso in cui le condizioni per l'applicazione delle retribuzioni convenzionali vengano meno.

Pertanto, al ricorrere di tutte le condizioni, la tassazione su base convenzionale è obbli-

3 Circ. Ministero dell'Economia e delle Finanze 16.11.2000 n. 207/E, § 1.5.7.

4 Il periodo di soggiorno all'estero non deve necessariamente essere continuativo, ma è sufficiente che il dipendente presti la propria attività lavorativa all'estero per un minimo di 183 giorni nell'arco di 12 mesi (Circ. Ministero dell'Economia e delle Finanze 16.11.2000 n. 207/E, § 1.5.7.)

5 Circ. Agenzia delle Entrate 13.5.2011 n. 20/E, § 5.6.

6 Le retribuzioni convenzionali trovano applicazione anche nel caso in cui il dipendente fiscalmente residente in Italia, distaccato in un Paese estero, viene inviato occasionalmente in trasferta in altri Paesi (tra cui l'Italia) nell'interesse della società distaccataria, fermi restando tutti gli ulteriori requisiti previsti dalla norma e dalle pronunce di prassi (Agenzia delle Entrate, Risposta a Interpello n. 428/2023).

7 Circ. Ministero dell'Economia e delle Finanze 16.11.2000 n. 207/E, § 1.5.7.

gatoria anche qualora tale regime di tassazione risulti **sconveniente** per il dipendente, vale a dire quando la retribuzione convenzionale individuata in base alla tabella allegata al decreto ministeriale è di importo maggiore rispetto alla retribuzione effettiva e, dunque, il dipendente è assoggettato a un maggior onere fiscale⁸.

Inoltre, qualora trovino applicazione le retribuzioni convenzionali, ogni emolumento riconosciuto al dipendente in via aggiuntiva rispetto alla retribuzione ordinaria e in relazione all'assegnazione all'estero (ad esempio eventuali *benefits*) non è assoggettato a **tassazione autonoma**, ma si considera assorbita nella retribuzione convenzionale⁹.

3. Possibilità di dedurre i contributi previdenziali e assistenziali dal reddito convenzionale

Prima di procedere con la trattazione circa la possibilità di dedurre i contributi previdenziali e assistenziali dal reddito convenzionale, è bene precisare che, ai fini della **deducibilità** di tali contributi, prevista dall'art. 51 co. 2, lett. a) del TUIR, non rileva il fatto che i contributi siano versati in Italia o nel Paese estero in cui il dipendente svolge la propria attività lavorativa, sempreché il reddito di lavoro dipendente sia assoggettato a tassazione in Italia.

Infatti, ciò che occorre tenere in considerazione ai fini della deducibilità dei contributi

previdenziali e assistenziali è unicamente il fatto che tali contributi siano **obbligatori** e versati in ottemperanza a una disposizione di legge¹⁰.

Secondo il tenore letterale dell'art. 51 co. 8-*bis*, la deducibilità dei contributi previdenziali e assistenziali dal reddito di lavoro dipendente determinato su **base convenzionale** sembra non trovare applicazione.

Infatti, il co. 8-*bis* sembra introdurre una espressa "**deroga**" alla determinazione del reddito di lavoro dipendente secondo le regole ordinarie, come riportate ai commi 1-8 del medesimo articolo.

Pertanto, la sopramenzionata deroga sembra trovare necessariamente applicazione anche al co. 2, lett. a), secondo cui i contributi previdenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge **non concorrono** a formare il reddito di lavoro dipendente.

Ciononostante, come si vedrà di seguito, la maggior parte della **dottrina** ritiene possibile applicare la deduzione in questione, fondando tale posizione sulla c.d. "interrogazione parlamentare 1.2.2001 n. 7-01021".

Tuttavia, secondo altra parte della dottrina la sopramenzionata "interrogazione parlamentare", oltre a non costituire una fonte normativa, ma unicamente un atto del Parlamento di **indirizzo** per il Governo, in parte contrasta con le pronunce dell'Amministrazione Finanziaria¹¹.

Pertanto, la **possibilità** di dedurre i contributi previdenziali e assistenziali dal reddito convenzionale non risulta ancora pacifica.

8 Negro M., Odetto G., "Il Lavoro all'estero. Profili fiscali e previdenziali", *Eutekne*, Torino, 2019, p. 100.

9 Circ. Ministero dell'Economia e delle Finanze 16.11.2000 n. 207/E, § 1.5.7 e Circ. Agenzia delle Entrate 22.10.2008 n. 59/E, § 12.

10 Circ. Ministero delle Finanze 23.12.1997 n. 326, § 2.2. 1.

11 Tarabusi M., "Deducibili dal reddito convenzionale i contributi previdenziali esteri trattenuti a carico dei lavoratori?", *Il fisco*, n. 38, 9.10.2023.

INTERROGAZIONE PARLAMENTARE

1.2.2001 N. 7-01021

Il documento "ufficiale" a sostegno della deducibilità dei contributi previdenziali e assistenziali dal reddito convenzionale è la c.d. Interrogazione parlamentare 1.2.2001 n. 7-01021 che, sebbene comunemente denominata "interrogazione parlamentare", è una proposta di **risoluzione**, ovvero sia un atto di indirizzo del Parlamento nei confronti del Governo¹².

La proposta di risoluzione 1.2.2001 n. 7-01021, a firma del Presidente della VI Commissione, On. Benvenuto, fa seguito alle **osservazioni** del sottosegretario Natale D'Amico che, successivamente all'introduzione del co. 8-*bis* nell'art. 48 (oggi art. 51) del TUIR, ha ravvisato "l'opportunità di escludere dalla base imponibile dei redditi prodotti all'estero, rappresentata dalle retribuzioni convenzionali, i contributi previdenziali e assistenziali versati da datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza di disposizione di legge".

Infatti, la mancata estensione di tale esclusione anche al reddito di lavoro dipendente determinato su base convenzionale comporterebbe una **disparità** di trattamento per i contribuenti, a seconda del luogo (in Italia o all'estero) in cui i redditi di lavoro dipendente sono prodotti.

La proposta di risoluzione afferma che, ad avviso della competente Agenzia delle Entrate¹³, l'interpretazione letterale dell'art. 51

co. 8-*bis*, del TUIR, "porterebbe a escludere che il sostituto di imposta possa **decurtare** la retribuzione convenzionale dei contributi previdenziali, al fine di determinare la base su cui operare le ritenute".

Tuttavia, il lavoratore potrebbe comunque fruire della deduzione dei contributi previdenziali dal reddito complessivo in sede di presentazione della **dichiarazione** dei redditi ai sensi dell'art. 10 co. 1, lett. e) del TUIR. Tale norma, infatti, prevede che i contributi previdenziali e assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge possono essere dedotti dal reddito complessivo, se non sono deducibili nella determinazione dei **singoli redditi** che concorrono a formarlo.

Di conseguenza, sempre ad avviso (*de relato*) della competente Agenzia delle Entrate, è possibile "consentire, in via interpretativa, che l'ammontare dei contributi dovuti dal lavoratore possa essere considerato dal sostituto in **diminuzione** della retribuzione convenzionale all'atto dell'effettuazione delle ritenute periodiche".

Alla proposta di risoluzione 1.2.2001 n. 7-01021 ha fatto seguito la risoluzione 13.2.2001 n. 8-00075¹⁴, approvata il 15.2.2001¹⁵, con la quale la VI Commissione ha sostenuto che la mancata possibilità di dedurre i contributi previdenziali dal reddito di lavoro dipendente determinato ai sensi dell'art. 51 co. 8-*bis* del TUIR costituisce una disparità di trattamento ai fini fiscali dei redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia e all'estero¹⁶.

12 La risoluzione 1.2.2001 n. 7-01021 è consultabile al seguente link:

https://leg13.camera.it/_dati/leg13/lavori/bollet/200102/0201/pdf/06.pdf

13 Il parere della competente Agenzia delle Entrate viene riportato *de relato* all'interno della proposta di risoluzione 1.2.2001 n. 7-01021. Tuttavia, tale parere non risulta da atti formali dell'Agenzia delle Entrate. Sul punto, si veda Tarabusi M., cit.

14 La risoluzione n. 8.00075 è consultabile al seguente link:

https://leg13.camera.it/_dati/leg13/lavori/bollet/200102/0213/html/06/allegato.htm

15 L'approvazione della risoluzione n. 8.00075 è consultabile al seguente link:

https://legislature.camera.it/_dati/leg13/lavori/bollet/200102/0215/pdf/06.pdf

16 Sul punto, si veda anche Piazza M., cit.

La VI Commissione ha pertanto impegnato il Governo a correggere la sopramenzionata disparità di trattamento, al fine di prevedere espressamente l'**esclusione** dei contributi previdenziali e assistenziali, versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge, dalla base imponibile dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero.

Non risulta tuttavia che il Governo abbia mai preso posizione in seguito al sopramenzionato atto di indirizzo parlamentare, né che l'Agenzia delle Entrate si sia mai pronunciata con riferimento alla deducibilità dei contributi dal reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero determinato su base convenzionale.

LE POSIZIONI DELLA DOTTRINA

La dottrina maggioritaria è concorde nel ritenere che la deduzione dei contributi previdenziali in commento possa essere attuata e, nella prassi, tale deduzione viene generalmente operata dai **datori di lavoro**¹⁷.

In particolare, sulla base della c.d. Interrogazione Parlamentare 1.2.2001 n.7-01021, i commentatori sostengono che, nonostante il tenore letterale dell'art. 51 co. 8-*bis*, il datore di lavoro possa **scomputare** dalla retribuzione convenzionale i contributi a carico del dipendente, già al momento dell'effettuazione delle ritenute fiscali.

Quanto sopra troverebbe fondamento sul principio di **uguaglianza** tra contribuenti e sul fatto che il lavoratore avrebbe in ogni caso titolo a dedurre i contributi previden-

ziali e assistenziali dal reddito complessivo, in sede di dichiarazione annuale dei redditi, in virtù dell'art. 10 co. 1, lett. e) del TUIR.

Tuttavia, altra parte della dottrina ritiene che la deduzione dei contributi previdenziali dal reddito di lavoro dipendente, determinato su base convenzionale, **non sia possibile**¹⁸.

Ciò trova fondamento primariamente sul dettato letterale dell'art. 51 co. 8-*bis*, che recita *"In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, 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 (...)"*

Infatti, l'applicazione delle retribuzioni convenzionali costituisce una **determinazione forfaitaria** del reddito di lavoro dipendente, in deroga agli ordinari criteri di determinazione della base imponibile e prescinde dal reddito effettivamente percepito dal contribuente.

Tale principio dovrebbe valere anche per la regola di cui all'art. 51 co. 2, lett. a), che prevede la deducibilità dei contributi previdenziali e assistenziali dal reddito di **lavoro dipendente**.

Infatti, se ogni emolumento riconosciuto al dipendente in via aggiuntiva rispetto alla retribuzione ordinaria e in relazione all'assegnazione all'estero (ad esempio eventuali *benefits*) si considera **assorbita** nella retribuzione, parimenti i contributi previdenziali e assistenziali non dovreb-

17 Tra gli altri, Negro M., Odetto G., *cit*; Delli Falconi F., Marianetti G., "La gestione del personale all'estero, Wolters Kluwer Italia Srl, 2008, p. 184; Barbieri L., Lucchesi F., Montecchio C., Fossati C. (a cura di), "Lavoro all'estero. Aspetti giuridici, previdenziali e fiscali", Wolters Kluwer Italia Srl - IPSOA, 2005, p. 130; Leo M., Capilupi S., Coppola C., Delli Falconi F., Formica P. (a cura di), "Le imposte sui redditi nel testo unico", Dott. A Giuffrè Editore S.p.A., Milano 2018. Tomo I, pag. 907.

18 Tarabusi M., *cit.*, pag. 3613.

bero essere scomputati dalla retribuzione convenzionale.

In altre parole, in linea con la natura forfettaria della retribuzione convenzionale prevista dall'art. 51 co. 8-*bis* del TUIR, dovrebbero considerarsi assorbite, e dunque non considerate ai fini IRPEF, tutte le **alterazioni** della retribuzione collegate alla prestazione lavorativa, sia quelle in aumento che quelle in diminuzione (come la deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali).

La posizione di tale parte della dottrina si basa altresì sulla Circolare Agenzia delle Entrate 13.5.2011 n. 20/E, § 5.5, relativa alla possibilità per i percettori di **assegni di ricerca** di dedurre dal reddito complessivo i contributi previdenziali.

Infatti, all'interno della sopramenzionata circolare dell'Agenzia delle Entrate sostiene che la deduzione degli oneri dal reddito complessivo, ai sensi dell'art. 10 co. 1, lett. e) del TUIR, è consentita sul presupposto che gli oneri stessi non siano stati **dedotti** nella determinazione dei singoli redditi.

Pertanto, i contributi previdenziali e assistenziali obbligatori per legge per i lavoratori dipendenti non sono deducibili dal reddito complessivo, poiché tali contributi rilevano nella determinazione del reddito di lavoro dipendente.

La posizione espressa nella circ. 13.5.2011 n. 20/E sarebbe quindi in **contrasto** con il parere dell'Agenzia delle Entrate riportato *de relato* nella c.d. Interrogazione parlamentare 1.2.2001 n. 7-01021, secondo cui, invece, il

lavoratore può comunque fruire della deduzione dei contributi previdenziali dal reddito complessivo in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'art. 10 co. 1, lett. e) del TUIR.

Alla luce delle sopramenzionate argomentazioni, la dottrina **minoritaria** è portata pertanto a ritenere che la deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali dalla retribuzione convenzionale non trovi applicazione.

LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA

Anche la giurisprudenza è stata interessata circa la possibilità di dedurre i contributi previdenziali dal reddito di lavoro subordinato determinato su base convenzionale. In particolare, si segnalano le seguenti prese di posizione della **giurisprudenza** di merito e della Corte di Cassazione¹⁹.

Per quanto riguarda la giurisprudenza di **merito**, la C.G.T. II Sez. II Veneto 17.4.2023 n. 373/2/2023, citando la circ. Agenzia delle Entrate 24.4.2015, n. 17/E²⁰, sostiene che l'unica condizione per poter scomputare i contributi versati dal reddito di lavoro subordinato è che il reddito di lavoro subordinato sia assoggettato a tassazione **in Italia**. Conseguentemente, secondo la sopramenzionata giurisprudenza, ai fini della deducibilità dei contributi previdenziali e assistenziali, **non rileva** il fatto che il reddito di lavoro subordinato sia determinato sulla base della retribuzione effettivamente percepita o sulla base della retribuzione convenzionale²¹.

19 Si veda anche G. Odetto, "Contributi versati all'estero dedotti dalle retribuzioni convenzionali", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 28.6.2024.

20 La Circolare Agenzia delle Entrate, 24.4.2025, n. 17/E, tuttavia, non fa espresso riferimento alla deducibilità dei contributi previdenziali e assistenziali dal reddito di lavoro dipendente determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali. Tale Circolare, infatti, si limita a chiarire che il reddito di lavoro dipendente di fonte estera debba essere dichiarato nel quadro RC al netto dei contributi versati nello Stato estero.

21 La C.G.T. II Sez. II Veneto 17.4.2023 n. 373/2/2023 è reperibile in *Banca Dati Eutekne*.

Con riferimento invece alla posizione della Corte di Cassazione, la stessa, con sentenza 27.6.2024, n. 17747, ha stabilito che è possibile portare in deduzione i contributi previdenziali e assistenziali versati nello **Stato estero**, anche nel caso in cui il contribuente sia tassato in Italia sulla base delle retribuzioni convenzionali.

Nello specifico, la Corte di Cassazione ha espresso il principio di diritto secondo cui tra le norme sulla determinazione delle singole categorie di reddito (come l'art. 51 del TUIR, per il reddito di lavoro dipendente) e le norme sulla determinazione del reddito complessivo (come l'art. 10 del TUIR) esiste un rapporto di **specialità reciproca**.

Di conseguenza, sebbene l'art. 51 co. 8-*bis* del TUIR escluda la deducibilità dei contributi previdenziali e assistenziali dal reddito di lavoro dipendente determinato su base convenzionale, tale deduzione è comunque **ammessa** in sede di determinazione del reddito complessivo ai sensi dell'art. 10 co. 2, lett. e) del TUIR.

Questo perché il presupposto per consentire la deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali dal reddito complessivo è proprio la circostanza che tali contributi non siano deducibili nella determinazione della singola categoria di reddito.

4. Considerazioni conclusive

Le posizioni della dottrina rappresentate nel precedente paragrafo sono entrambe basate su **valide argomentazioni**.

Certamente depone a favore della posizione della dottrina minoritaria il tenore letterale dell'art. 51 co. 8-*bis*, che, come detto, prevede una **deroga espressa** alla determina-

zione in via ordinaria del reddito di lavoro dipendente e, dunque, anche alla deducibilità dei contributi previdenziali e assistenziali.

Tuttavia, se si considera il tenore letterale dell'art. 51 co. 8-*bis*, tale norma prevede altresì che, al ricorrere delle condizioni già esplicitate, il reddito di lavoro dipendente viene determinato *"sulla base delle retribuzioni convenzionali"* e non invece in misura **pari, o equivalente**, alle retribuzioni convenzionali. Sembra pertanto che le retribuzioni convenzionali determinate annualmente con Decreto Ministeriale debbano essere prese come base per la determinazione del reddito di lavoro dipendente e non in **sostituzione** dello stesso.

Quanto sopra si tradurrebbe nella possibilità di utilizzare la retribuzione convenzionale come **base** per determinare il reddito di lavoro dipendente, in luogo della retribuzione effettiva, e sembra pertanto possibile applicare le deduzioni di cui all'art. 51 co. 2, alla retribuzione convenzionale.

Resta in ogni caso fermo che questa interpretazione, per quanto basata anch'essa sul dato letterale della norma, non risulta in linea con la prima parte del comma 8-*bis*, che appunto afferma *"In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8"*, e quindi riporta ad una sorta di circolo vizioso che non risolve l'**incertezza interpretativa** della sopramenzionata norma.

A favore della posizione della dottrina maggioritaria, invece, depone sicuramente il contenuto della c.d. Interrogazione parlamentare 1.2.2001 n.7-01021, sebbene non sia possibile rinvenire il parere dell'Agenzia delle Entrate che afferma la possibilità di **applicare** la deduzione in commento, e che viene riportato all'interno della suddetta interrogazione unicamente *de relato*.

Inoltre, a sostegno della posizione espressa dalla dottrina maggioritaria, depone anche la *ratio* dell'art. 51 co. 8-*bis*, per illustrare la quale giova delineare brevemente l'*excursus* storico che ha portato all'**introduzione** della tassazione del reddito di lavoro dipendente su base convenzionale.

Il citato co. 8-*bis* è stato introdotto dall'art. 36 della L. 21.11.2000 n. 342.

In precedenza, il trattamento fiscale del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero in maniera continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto era disciplinato dall'art. 3 co. 3, lett. c) del TUIR, che prevedeva l'**esclusione** di tale reddito dalla base imponibile assoggettata a tassazione in Italia. Successivamente, il DLgs. 314/97 ha abrogato il sopramenzionato regime di esclusione e ha previsto il criterio di tassazione sulla base della residenza anche per il reddito di lavoro dipendente prestato all'estero in maniera continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto.

La L. 21.11.2000, n. 342, infine, è intervenuta con l'introduzione della tassazione su base convenzionale, con lo scopo di calmierare la tassazione dei dipendenti che, in ragione di una assegnazione all'estero, percepiscono una **retribuzione maggiorata**, rispetto alla retribuzione che avrebbero percepito lavorando in Italia.

Pertanto, il criterio forfetario per la determinazione del reddito di lavoro dipendente è finalizzato a garantire una **parità** di trattamento tra lavoratori che operano in Italia e lavoratori assegnati all'estero²².

In tal senso, la possibilità di dedurre i contributi previdenziali e assistenziali dalla retribuzione convenzionale, oltre a essere in

linea con la volontà del legislatore di **ridurre** l'aggravio fiscale per i dipendenti assegnati all'estero, garantirebbe anche la parità di trattamento tra i lavoratori operanti in Italia e i lavoratori operanti all'estero, su cui si basa la *ratio* dello stesso art. 51 co. 8-*bis*.

In ogni caso, sembra che la sentenza della Corte di Cassazione, 27.6.2024, n. 17747, sebbene con argomentazioni succinte, abbia **posto fine** all'incertezza circa la deduzione dei contributi in commento.

Infatti, la Corte di Cassazione ha sancito in maniera chiara il principio di diritto per cui i contributi previdenziali e assistenziali possono essere dedotti dal reddito complessivo, ai sensi dell'art. 10 co. 2, lett. e) del TUIR, in ragione del fatto che gli stessi non sono deducibili nella determinazione del reddito di lavoro dipendente, stante l'espressa **indeducibilità** normativa prevista dall'art. 51 co. 8-*bis*.

Rimangono tuttavia da chiarire le **modalità operative** per applicare la deduzione in commento.

Infatti, la logica conseguenza del principio di diritto sancito dalla Corte di Cassazione è che, in caso di applicazione del regime di tassazione convenzionale del reddito di lavoro dipendente, la deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali vada effettuata nel **quadro RP**, e non nel quadro RC della dichiarazione.

Tuttavia, ciò si pone in contrasto con quanto emerge dalla c.d. Interrogazione parlamentare 1.2.2001 n. 7-01021, secondo cui è possibile dedurre i contributi previdenziali e assistenziali già in fase di elaborazione del **cedolino paga** da parte del datore di lavoro, quale sostituto di imposta, all'atto della effettuazione delle ritenute fiscali²³.

22 Delli Falconi F., Marianetti G., *cit.*, pagg. 162-172.

23 Nello stesso senso si è espressa la Circolare Agenzia delle Entrate, 24.4.2015, n. 17/E che, sebbene non

Alla luce di quanto sopra, sulla scia del principio di diritto espresso dalla Corte di Cassazione, è pertanto auspicabile un **intervento normativo** del legislatore volto a coordinare il disposto degli articoli 51 co. 8-*bis* e 10 co. 2, lett. e) del TUIR, al fine di chiarire definitivamente la possibilità di dedurre i contributi previdenziali e assistenziali dal reddito complessivo quando il reddito di lavoro dipendente è determinato e tassato sulla base delle retribuzioni convenzionali.

Si auspica, altresì, un intervento dell'Agenzia

delle Entrate finalizzato a rivedere la propria precedente posizione, nonché a fornire **chiarimenti** e indicazioni operative circa le modalità di applicazione della deduzione in commento.

Ciò anche al fine di chiarire come effettuare il c.d. **riproporzionamento** dell'imposta versata all'estero, che si rende necessario per calcolare il credito di imposta nei casi di applicazione delle retribuzioni convenzionali, ai sensi di quanto previsto dall'art. 165 co. 10 del TUIR²⁴.

faccia espresso riferimento alle retribuzioni convenzionali prevede la deduzione dei contributi nel quadro RC (si veda nota 20).

24 Si veda anche G. Odetto, *cit.*

DIREZIONE SCIENTIFICA

Andrea **COSTA**

Dottore Commercialista, Ph.D. in Legislazione sociale europea

Luca **NEGRINI**

Avvocato, Ph.D. in Teoria generale e comparazione processuale

Mario **PAGANO**

Ispettore del lavoro e collaboratore Direzione Centrale Coordinamento Giuridico dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro

PERIODICITÀ, CONDIZIONI E MODALITÀ DI ABBONAMENTO

Abbonamento annuale Rivista (3 moduli) € 250,00

In vendita solo per abbonamento.

Al fine di assicurare la continuità nell'invio della rivista, l'abbonamento si intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Eutekne comunicazione scritta di disdetta 30 giorni prima della scadenza dell'abbonamento.

Il prezzo dell'abbonamento è al netto di IVA 4%.

La sottoscrizione dell'abbonamento può essere effettuata:

- con bonifico sul c/c BANCA INTESA SAN PAOLO Sede di Via Monte di Pietà, Torino - IBAN IT12G0306909217100000061135 intestato a EUTEKNE S.p.A.;
- con carta di credito, sul sito www.eutekne.it

Periodicità e distribuzione

L'abbonamento è annuale e dà diritto a ricevere 11 fascicoli mensili in versione online.

Testata registrata presso il Tribunale di Torino, n. 7733/2016 del 9 agosto 2016
Pubblicazione online

Direttore Responsabile: Alessandro COTTO

Il presente numero è stato chiuso in redazione il 11.7.2024

Tutti i contenuti sono soggetti a copyright. Qualsiasi riproduzione, divulgazione e/o utilizzo anche parziale non espressamente autorizzati da Eutekne spa sono vietati. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore pur garantendo la massima affidabilità delle opere declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relativi all'elaborazione dei contenuti presenti nella rivista.

EUTEKNE

Editore:

EUTEKNE S.p.A.

Via San Pio V, 27 - 10125 TORINO

telefono +39.011.562.89.70 fax +39.011.562.76.04

e-mail: info@eutekne.it www.eutekne.it

Capitale Sociale € 540.000,00 i.v.

Codice Fiscale, Partita I.V.A. e Registro Imprese di Torino
05546030015

Tutto quello di cui hai bisogno quando ne hai bisogno

- Guide Eutekne
- Contrattazione collettiva
- La Consulenza del Lavoro
- Eutekne.info
- Vertenze di lavoro
- Circolari per la clientela
- Scadenzario
- Formulario
- Procedure pratiche
- Documentazione
- Eutekne Care

Un unico strumento realizzato da professionisti che vivono ogni giorno il mondo del lavoro, per soddisfare tutte le tue **esigenze di informazione, aggiornamento e approfondimento.**

WWW.EUTEKNE.IT/SILE

**La risposta migliore alle tue domande
e ai tuoi bisogni di approfondimento**