

# Il non residente non è tassato in Italia per le trasferte all'estero

Non vale, per la Cassazione, l'attrazione alla prestazione principale svolta in Italia



/ Luisa CORSO

Martedì, 26 settembre 2023



Con le sentenze nn. [27278](#) e [27292](#) di ieri, 25 settembre 2023, la Cassazione ha ribadito alcuni principi in merito all'interpretazione delle regole convenzionali di tassazione del **lavoro dipendente** prestato dal lavoratore su base internazionale.

Il caso riguarda il rimborso delle imposte prelevate in Italia in relazione all'attività di lavoro dipendente prestata in Italia da parte di un lavoratore, residente in Germania, in favore di un datore di lavoro italiano e in forza di un contratto che prevedeva altresì **trasferte** fuori dal territorio italiano.

La Suprema Corte affronta la seguente problematica: se il reddito di lavoro dipendente debba essere interamente tassato in Italia, sulla base della circostanza per cui l'Italia rappresentava il luogo **prevalente** della prestazione lavorativa (con conseguente attrazione della territorialità delle trasferte in quanto attività accessorie alla principale, come sostenuto dall'Amministrazione finanziaria), o se, al contrario, la tassazione in

Italia riguardi la sola porzione di reddito corrispondente all'attività ivi prestata (come sostenuto dal contribuente in sede di ricorso avverso al diniego di rimborso delle imposte prelevate).

Sul punto, viene richiamato l'art. 15, § 1 del [Trattato Italia-Germania](#), il quale, conformemente al [modello OCSE](#), stabilisce che il reddito di lavoro dipendente di un residente di un determinato Stato è soggetto a **tassazione esclusiva** in tale Stato a meno che l'attività lavorativa sia prestata in un altro Stato; in tale secondo caso, il reddito di lavoro dipendente è soggetto a tassazione concorrente nello Stato di residenza e nello Stato in cui l'attività lavorativa è prestata. In base al § 2 dell'art. 15 vi è tassazione nel solo Stato di residenza se il soggiorno nello Stato estero ha una durata inferiore a 183 giorni e se le prestazioni non sono remunerate da un datore di lavoro di tale Stato (esimenti non verificate nel caso in esame).

La Suprema Corte chiarisce i criteri per individuare quando l'attività si consideri svolta in un altro Stato contraente, richiamando quanto evidenziato sul punto dal Commentario OCSE all'[art. 15](#) del modello. In base a quest'ultimo, occorre, a tal fine, avere riguardo al luogo in cui il lavoratore è **fisicamente presente** quando esercita le attività per cui è remunerato.

Il criterio della **territorialità** della prestazione in base alla presenza fisica del lavoratore risulta in linea, evidenzia la Corte di Cassazione, con quanto previsto dalla norma interna; l'[art. 23](#) del TUIR, infatti, nello stabilire le regole di applicazione dell'imposta per i non residenti, stabilisce che si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro dipendente "prestato nel territorio dello Stato".

---

I giudici rilevano dunque come il concetto di prevalenza risulti estraneo al dettato convenzionale; al contrario, ai fini dell'individuazione della potestà impositiva di uno Stato rilevano la residenza del lavoratore al momento della corresponsione della retribuzione e il **luogo di svolgimento** dell'attività che ha data causa alla erogazione degli emolumenti.

Anche l'Agenzia delle Entrate (risposte a interpello n. [521/2019](#), [36/2020](#), [148/2018](#)) ha assunto come pacifico il criterio della presenza fisica, laddove si è limitata a indicare le **modalità di determinazione** della porzione di reddito tassabile nello Stato della fonte. La stessa, evidenziano i giudici, ha infatti precisato che, nel caso di trasferte temporanee o permanenti, ai fini della determinazione del reddito imponibile in Italia occorre fare riferimento al rapporto tra il numero dei giorni in cui la prestazione lavorativa è svolta in Italia e il totale dei giorni che danno diritto alla retribuzione.

Ne deriva che, nel caso di specie, la società italiana **non avrebbe dovuto** operare le ritenute sulla porzione di reddito prodotto all'estero (ovvero, in occasione delle trasferte del dipendente), la quale va individuata avendo riguardo al rapporto tra i giorni lavorativi prestati all'estero e il periodo totale di assunzione.

Vengono poi resi chiarimenti in relazione alla nozione di persona fisica **residente** ai fini dell'applicazione dei benefici convenzionali. Richiamando alcuni precedenti della stessa Cassazione, viene precisato che tale concetto rimanda al potenziale assoggettamento ad imposta in modo illimitato nello Stato di residenza, indipendentemente dall'effettivo prelievo subito; è quindi sufficiente la sussistenza di un astratto potere impositivo di uno Stato per poter invocare le regole convenzionali. Nel senso della soggezione "astratta" dei redditi ad imposta, secondo la Corte, va quindi interpretato l'art. 4 del Trattato Italia-Germania.