

Detrazione per familiari a carico di soggetti residenti all'estero

Sergio Lombardi - *Dottore commercialista e revisore legale*

Normativa | Con la Legge europea 2013-bis (legge n. 161/2014) è stata attuata un'estensione dei benefici Irpef (detrazioni e deduzioni), a partire dal periodo d'imposta 2014, nei confronti dei soggetti non residenti fiscalmente in Italia, ma residenti in uno degli Stati membri dell'Ue oppure in uno Stato aderente all'Accordo SEE che assicuri un adeguato scambio di informazioni, a condizione che essi producano in Italia almeno il 75% del reddito da loro complessivamente prodotto e non godano di agevolazioni fiscali analoghe nello Stato di residenza. La nuova normativa si era resa necessaria per far fronte alla procedura d'infrazione aperta dalla Commissione Ue nei confronti dell'Italia - per violazione degli artt. 21, 45 e 49 del Trattato sul funzionamento dell'Ue e dei corrispondenti artt. 28 e 31 dell'Accordo SEE - sulla base del presupposto che la normativa interna (Tuir) non consentiva ai soggetti fiscalmente non residenti di fruire delle deduzioni e detrazioni fiscali previste per i residenti nel territorio dello Stato (*c.d. causa Schumacker*). L'art. 7 della Legge europea 2013-bis ha così introdotto nel Tuir il c. 3 bis nell'art. 24, che ha concesso ai soggetti non residenti fiscalmente in Italia, a determinate condizioni, deduzioni e detrazioni precedentemente negate. Per le disposizioni attuative, è stato emanato il D.M. 21 settembre 2015. In un momento successivo, il c. 954 della Legge di Stabilità 2016 (legge n. 208/2015) ha ampliato la platea dei beneficiari, estendendo l'applicazione della norma di favore indistintamente «**nei confronti dei soggetti non residenti nel territorio italiano**».

Soggetto avente diritto alle detrazioni

Ci occuperemo ora degli adempimenti del datore di lavoro e del lavoratore relativi alla richiesta, verifica, concessione e certificazione delle detrazioni in favore dei familiari a carico di soggetti fiscalmente non residenti in Italia.

Esempio

- Lavoratore: Mario Rossi
- Qualifica: quadro
- Datore di lavoro: Alfa Srl, società italiana con sede a Milano;
- il 1° gennaio 2016 il dipendente è stato distaccato in Francia presso una consociata estera della Alfa Srl e ha portato con sé la propria famiglia. Per l'anno 2016, il lavoratore si è qualificato come non residente fiscale in Italia, avendo mantenuto la propria residenza fiscale in Francia per l'intero anno, dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2016 (366 giorni di calendario nel 2016 - 365 giorni, ai fini fiscali);
- il dipendente è rientrato in servizio in Italia il 1° agosto 2017. Anche per il 2017, il lavoratore si è qualificato come non residente fiscale in Italia, avendo mantenuto la propria residenza fiscale in Francia fino al 31 luglio 2017 (212 giorni nel 2017);
- dal 1° agosto 2017 i redditi di lavoro dipendente (retribuzioni da agosto a dicembre 2017), poiché prodotti nel territorio dello Stato, sono imponibili ai fini Irpef, ma nel computo degli stessi non è stata automaticamente riconosciuta da Alfa Srl la detrazione per carichi familiari (art. 12, Tuir).

La situazione reddituale del lavoratore è la seguente:

- **retribuzione lorda mensile ai fini fiscali** (al netto dei contributi Inps dovuti in Italia) nei mesi da gennaio a luglio 2017 = € 3.500,00, incluse indennità di distacco e altre voci legate all'attività all'estero;

- **reddito da gennaio a luglio 2017** = € 3.500,00 × 7 = € **24.500,00** (non assoggettato a Irpef perché non residente fiscale in Italia e reddito prodotto all'estero).

A causa dell'erogazione di retribuzione variabile, della nomina a dirigente (con decorrenza 1° agosto 2017), del conseguente aumento retributivo e dell'esercizio di stock option nel corso del 2017, il reddito del lavoratore, a partire da agosto 2017, è così composto:

- **retribuzione lorda mensile ai fini fiscali** (al netto dei contributi Inps) nei mesi da agosto a dicembre 2017 = € 6.500,00;
- **tredicesima mensilità lorda ai fini fiscali** (al netto dei contributi Inps) erogata in dicembre 2017 = € 6.500,00);
- **retribuzione lorda variabile ai fini fiscali** (al netto dei contributi Inps) erogata a dicembre 2017 = € 25.500,00 (senza diritto ad agevolazioni contributive e fiscali perché eccede i limiti ed ha natura individuale);
- **esercizio di stock option**: quota imponibile assoggettata a dicembre 2017 = € 11.000,00;
- **Reddito da agosto a dicembre 2017** = € (6.500,00 × 5) + € 6.500,00 + € 25.500,00 + € 11.000,00 = € **75.500,00** (assoggettati ad Irpef perché prodotti in Italia anche se non residente fiscale in Italia nel 2017, ma senza concedere detrazioni per carichi familiari, non riconosciute nel conguaglio Irpef a un non residente).

Richiesta delle detrazioni

Il 1° febbraio 2018, ancora in tempo per il conguaglio Irpef 2017 e la certificazione unica, il dirigente presenta al suo datore di lavoro la richiesta di riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia per il 2017. La domanda, in particolare, riguarda il periodo lavorato in Italia (5 mesi da agosto a dicembre 2017). La presentazione della richiesta nell'anno successivo (2018) è giustificata dal fatto che il lavoratore ha conseguito a dicembre 2017 quote di retribuzione variabile, il cui ammontare non era prevedibile per il lavoratore, essendo una retribuzione meritocratica soggetta ai criteri di determinazione gestionale da parte dell'azienda. Nello stesso mese di dicembre 2017, sono state assoggettate a tassazione stock option esercitate, il cui imponibile fiscale non era immediatamente prevedibile dall'assegnatario.

Irpef francese

Un altro documento che legittima la richiesta postuma di detrazioni è la certificazione ai fini della *Impôt sur le revenu* (Irpef francese), emessa a gennaio 2018 dalla società distaccataria francese per l'anno 2017, recante ufficialmente il reddito lordo di € 24.500,00 prodotto da gennaio a luglio 2017 (in questo esempio la società francese eroga il 100% della retribuzione e non eroga benefit né beni in natura localmente). Oltre ai redditi di lavoro dipendente descritti, il lavoratore in questo caso concreto non ha altri redditi personali. I membri del nucleo familiare, che hanno seguito dal 1° gennaio 2016 il lavoratore distaccato a Parigi e sono rientrati in Italia il 31 luglio 2017, hanno la medesima condizione di residenti all'estero, per le medesime date.

Verifica del reddito prodotto in Italia

La percentuale di reddito prodotto in Italia dal dirigente Mario Rossi nell'anno 2017, rispetto a quello complessivamente prodotto nello stesso anno è pari a:

$$€ 75.500,00 / € 100.000,00 = \mathbf{75,50\%}$$

In conseguenza del bonus, dell'aumento retributivo e dell'assoggettamento di stock option, il lavoratore ha prodotto in Italia da agosto a dicembre 2017 più del 75% del reddito complessivamente prodotto nell'anno. Pertanto, ai sensi del c. 3-bis dell'art. 24 Tuir, egli ha diritto a fruire delle detrazioni per familiari a carico per l'anno 2017.

Documentazione

Oltre alla dichiarazione di responsabilità ai fini dell'art. 23, c. 2, D.P.R. n. 600/1973 (il comune modello detrazioni adottato da ogni azienda), per ottenere le detrazioni per carichi familiari come non residente, il lavoratore deve produrre una **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà** (art. 47, D.P.R. n. 445/2000), come quella che segue, predisposta secondo le indicazioni del D.M. 21 settembre 2015.

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI ATTO DI NOTORIETÀ

(ai sensi dell'art. 47, D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445)

Spett.le Alfa Srl
Ufficio del personale

Il sottoscritto Mario Rossi, nato il _____ a Milano, codice fiscale _____, dipendente della società Alfa Srl, da essa assunto in data _____, ai fini della spettanza e del riconoscimento per l'anno 2017 delle detrazioni per carichi familiari di cui all'articolo 12 del Tuir (D.P.R. n. 917/1986), in favore del proprio coniuge _____ e dei propri figli _____, _____ e _____;

DICHIARA

- di avere la propria residenza fiscale in Francia per l'anno 2017;
- che nel periodo d'imposta 2017 ha prodotto in Italia almeno il 75% del reddito complessivamente conseguito (in particolare il 75,50%), al lordo degli oneri deducibili e comprensivo dei redditi prodotti anche al di fuori dello Stato di residenza (Francia);
- di non godere, in Francia, Paese di residenza e in nessun altro Paese diverso da questo, di benefici fiscali analoghi a quelli richiesti nello Stato italiano;
- la seguente situazione dei familiari a proprio carico:
 - _____ - Moglie - nata a Milano il _____ - codice fiscale _____ - a proprio carico da agosto 2017 a dicembre 2017;
 - _____ - Primo Figlio - nato a Milano il _____ - codice fiscale _____ - a proprio carico da agosto 2017 a dicembre 2017;
 - _____ - Figlia - nata a Milano il _____ - codice fiscale _____ - a proprio carico da agosto 2017 a dicembre 2017;
 - _____ - Figlio - nato a Milano il _____ - codice fiscale _____ - a proprio carico da agosto 2017 a dicembre 2017.
- che i familiari elencati, per i quali si chiede la detrazione, posseggono un reddito complessivo, al lordo degli oneri deducibili e comprensivo dei redditi prodotti anche fuori della Francia, Stato di residenza, riferito all'intero periodo d'imposta, non superiore a € 2.840,51.

Il sottoscritto è in possesso della seguente documentazione:

- certificazione dei redditi di lavoro dipendente e delle relative imposte "Impôt sur le revenu" emessa dal datore di lavoro estero (società distaccataria), ricevuta in Francia, Stato di residenza e di produzione del reddito, relativa al periodo 2017, per il quale non sono state richieste le agevolazioni nel territorio di tale Stato;
- modello aziendale di richiesta detrazioni ai fini dell'art. 23, c. 2, D.P.R. n. 600/1973

ed è conscio che tale documentazione andrà conservata per consentire eventuali attività di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate, che la potrà richiedere per verificare i miei requisiti fiscali, qui dichiarati.

In fede

Mario Rossi

Milano, 1° febbraio 2018

La documentazione di stato civile relativa ai soggetti a carico, beneficiari delle detrazioni, qualora essi siano nati all'estero e/o abbiano contratto matrimonio all'estero con il richiedente, può essere formata da:

- documentazione originale prodotta dall'autorità consolare del Paese di origine, con traduzione in italiano e asseverazione da parte del prefetto competente per territorio;
- documentazione con apposizione dell'apostille, per i soggetti provenienti da Nazioni che hanno sottoscritto la Convenzione dell'Aja del 1961;
- documentazione validamente formata dal Paese di origine, ai sensi della normativa ivi vigente, tradotta in italiano e asseverata, come conforme all'originale, dal consolato italiano nel Paese di origine.

Nell'esempio, la documentazione di stato civile può essere oggetto di autocertificazione all'interno della dichiarazione, essendo il coniuge del lavoratore e i figli nati in Italia cittadini italiani e il matrimonio avvenuto in Italia.

Calcolo delle detrazioni

Inserendo nei sistemi di elaborazione delle paghe i familiari a carico e il periodo di riferimento (da agosto a dicembre 2017), risultano spettanti le seguenti detrazioni:

- detrazione per coniuge a carico = € 32,00
- detrazione per figli a carico = € 524,00
- detrazioni totali per familiari a carico = € 556,00.

Libro unico del lavoro

A febbraio 2018 verrà emesso un cedolino - dicembre 2017 bis - per il lavoratore, in cui viene rielaborato il conguaglio Irpef, con i seguenti importi:

Conguaglio Irpef 2017 (rielaborazione di febbraio 2018)

- Reddito imponibile = € 75.500,00
- Giorni di lavoro = 153
- Irpef lorda = € 25.635,00
- Detrazione per coniuge a carico = € 32,00
- Detrazione per figli a carico = € 524,00
- **Detrazioni totali per familiari a carico = € 556,00**
- Irpef netta = € 25.079,00
- Irpef trattenuta = € 25.635,00
- **Rimborso Irpef = € 556,00**

L'applicazione delle detrazioni per familiari a carico non modifica il calcolo delle addizionali regionali e comunali all'Irpef. Riportiamo, pertanto, i soli dati riferiti all'Irpef.

Busta paga

	IMP FISCALE	IRPEF LORDA	DETRAZIONI LAVORO	DETRAZIONI FAMILIARI	IRPEF NETTA	RESTITUZIONE IRPEF	IRPEF NETTA	
M						556,00	-556,00	
A	75.500,00	25.635,00	0	556,00	25.079,00		IRPEF TASS SEP	
	GG	SPESE PROD.	ULTR. DETRAZ.	DETRAZ. CONIUGE	DET. FIGLI	DET. FIGLI < 3 AA	DET. ALTRI FAM.	(*)
M								TOTALE COMPETENZE
A	153	0	0	32,00	524,00			0
	IMP TFR 1.1.2001	IMP ALTRE	IMPOSTA 1.1.2001	IMP TFR 31.12.2000	IMPOSTA 31.12.2000	%	ARROT	NETTO A PAGARE
								556,00
	HH/CG	IMPONIBILE	ACCANT. P.C.	CTR DITTA F.P.C.	TFR AI FONDI P.	ACCANT NETTO	IMPONIBILE INAIL	
	TFR							
	ABI CAB							
NOTE	(*) RIELABORAZIONE CONGUAGLIO IRPEF 2017 RICHIESTA DETRAZIONI FAM. NON RESIDENTI DIRIGENTE NOMINATO 01/08/2017 RESIDENTE FISCALE ESTERO (FRANCIA)				FIRMA		PERIODO PAGA	DICEMBRE 2017

Sistema paghe

La figura del residente fiscale all'estero avente diritto alle detrazioni può anche essere gestita senza particolari funzioni personalizzate per il sistema paghe, semplicemente assimilando tale percipiente ai residenti fiscali per la fruizione delle detrazioni.

Una volta accertato documentalmente da parte del datore di lavoro il diritto alle detrazioni, non appare necessario generare delle voci paga customizzate, purché emerga nelle note di sistema o del foglio paga la particolare situazione. Per quanto riguarda la certificazione unica, vi sono, invece, specifiche particolarità di compilazione.

Certificazione unica

Secondo le istruzioni per la certificazione unica 2018, nei casi in cui venga riconosciuta la detrazione per carichi familiari ad un soggetto fiscalmente residente all'estero, deve essere compilata la relativa sezione della parte fiscale. In particolare, occorre:

- nel punto 40, indicare il codice di identificazione fiscale rilasciato dall'Autorità fiscale del paese di residenza; in mancanza, un codice identificativo rilasciato da un'Autorità amministrativa del paese di residenza;
- nei punti 41 e 42, indicare rispettivamente la località di residenza estera e il relativo indirizzo;
- nel punto 43, barrare la casella in presenza di soggetti di cui all'art. 24, c. 3-bis) del Tuir ("*non residenti Schumacker*");
- nel punto 44, evidenziare il codice dello Stato estero di residenza da rilevare dalla tabella G-Elenco dei paesi e territori esteri, posta nell'Appendice delle istruzioni.

Modalità di compilazione

RISERVATO AI PERCIPIENTI ESTERI			
40	Codice di identificazione fiscale estero	41	Località di residenza estera
	1700199999001		PARIGI FRANCIA
42	Via e numero civico	43	Non residenti Schumacker
	AVENUE DES CHAMPS ELYSEES 1		1
		44	Codice Stato estero
			029
DATA		FIRMA DEL SOSTITUTO DI IMPOSTA	
giorno	31	ALFA SRL	
mes	03		
anno	2018		

Per quanto riguarda la sezione relativa al calcolo dell'Irpef, la Certificazione unica in questo caso non presenta alcuna differenza di compilazione rispetto alle certificazioni emesse per i soggetti residenti, ai quali si applicano le detrazioni per carichi familiari. Andranno quindi ordinariamente compilati i punti 362 (Detrazioni per carichi di famiglia) e 373 (Totale detrazioni) della parte fiscale.