

Risposta n. 5/2026

OGGETTO: Deducibilità dei contributi previdenziali e assistenziali in caso di determinazione del reddito di lavoro dipendente in base alle retribuzioni convenzionali – Articoli 51, comma 8-bis e 10, comma 1, lettera e) del TUIR

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istante dichiara di essere fiscalmente residente in Italia, di lavorare all'estero dal 2024 come dipendente e di applicare, ai fini della determinazione del reddito ivi prodotto, la disciplina delle retribuzioni convenzionali di cui all'articolo 51, comma 8-bis, del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Ciò posto, l'Istante chiede se i contributi previdenziali e assistenziali versati nel 2024 all'estero possono essere dedotti dal proprio reddito complessivo e, in tal caso, come far valere tale deducibilità in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Alla luce dei principi statuiti dalla Corte di Cassazione con la sentenza del 27 giugno 2024, n. 17747, l'*Istante* ritiene che i contributi previdenziali e assistenziali obbligatori versati nel 2024 all'estero siano deducibili dal reddito complessivo, indicandoli «*in deduzione al rigo E21*» del modello 730 2025.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 51, comma 8-*bis*, del TUIR, in deroga alle regole ordinarie di determinazione analitica dei redditi di lavoro dipendente di cui ai precedenti commi del medesimo articolo, prevede che «*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 definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398».*

Il citato criterio di determinazione del reddito si rivolge a quei lavoratori che, pur svolgendo l'attività lavorativa all'estero, continuano ad essere qualificati come residenti fiscali in Italia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del TUIR. Tale disposizione comporta che il reddito derivante dal lavoro dipendente prestato all'estero, in deroga al criterio analitico dettato dall'articolo 51, comma 1, del medesimo TUIR, è assoggettato a

tassazione assumendo come base imponibile la retribuzione convenzionale senza tener conto della retribuzione effettivamente corrisposta al lavoratore.

Chiarimenti in merito all'applicazione del predetto regime sono stati forniti con la circolare n. 207 del 16 novembre 2000 (cfr. paragrafo 1.5.7), cui si rinvia per ulteriori approfondimenti.

Per quanto di interesse nel caso di specie, si osserva che in base al dato letterale della norma, le disposizioni di cui al citato comma 8-bis dell'articolo 51 del TUIR si applicano *"in deroga"* ai criteri ordinari di determinazione del reddito di lavoro dipendente di cui ai commi da 1 a 8 del medesimo articolo; non troverà, quindi, applicazione, tra le altre, la disposizione di cui all'articolo 51, comma 2, lett. a), del TUIR che stabilisce che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente i contributi previdenziali e assistenziali *«versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge»*.

Va, tuttavia, rilevato che, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lett. e), del TUIR, si deducono del reddito complessivo, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo, *«i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge [...]»*.

Anche con la risposta all'interrogazione parlamentare del 30 gennaio 2001 (risoluzione n.7-01021) è stato precisato che *«una interpretazione strettamente letterale del citato comma 8-bis porterebbe ad escludere che il sostituto possa decurtare la retribuzione convenzionale dei contributi previdenziali e assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, di quelli di assistenza sanitaria, di cui all'art. 51, comma 2, lettera a) del TUIR nonché delle somme trattenute*

al dipendente per oneri di cui all'art. 10 del TUIR, secondo quanto previsto dalla lettera h) del medesimo art.51, comma 2, al fine di determinare la base su cui operare le ritenute».

In sede di risposta alla predetta interrogazione parlamentare è stata, tuttavia, riconosciuta, in via interpretativa, la possibilità di dedurre, già in fase di sostituzione di imposta, i contributi obbligatori per legge, disciplinati dall'articolo 51, comma 2, lett. *a*), del TUIR, dalle retribuzioni convenzionali, proprio constatando che tali contributi sarebbero comunque deducibili per il lavoratore, in sede dichiarativa, ai sensi del richiamato articolo 10, comma 1, lett. *e*), del medesimo TUIR.

Tale circostanza è stata ribadita dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 17747 pubblicata il 27 giugno 2024, richiamata dall'*Istante* ove, con riferimento alla determinazione del reddito su base convenzionale, è stato espresso il principio di diritto secondo cui «*nella determinazione del reddito complessivo del contribuente devono comunque essere dedotti gli oneri di cui all'art. 10, comma 1, lett. e), del Tuir, in quanto tra le norme sulla determinazione delle singole categorie di reddito e le norme sulla determinazione del reddito complessivo esiste un rapporto di specialità reciproca, con la conseguenza che l'esclusione normativa della deducibilità degli oneri contributivi e assistenziali dalla determinazione del reddito di lavoro dipendente non comporta l'esclusione della deducibilità di quegli stessi oneri dalla determinazione del reddito complessivo del contribuente, ma, anzi, ai sensi del comma 1 dell'art. 10 del Tuir, costituisce il presupposto della deducibilità dei citati oneri dalla determinazione del reddito complessivo»* (cfr. anche le successive sentenze della Corte di Cassazione n. 9092 del 7 aprile 2025 e n. 9446 del 10 aprile 2025).

Ciò in quanto, a parere della Corte di Cassazione «*tra le norme che disciplinano la determinazione delle singole categorie di reddito e le norme che disciplinano la determinazione del reddito complessivo c'è un rapporto di specialità reciproca, con la conseguenza che le norme che eventualmente escludano la deducibilità di oneri ai fini della determinazione delle singole categorie di reddito non per ciò solo determinano l'esclusione della deducibilità di quegli stessi oneri dal reddito complessivo [...]. Ne consegue che, in mancanza di una norma espressa che escluda la deducibilità degli oneri di cui all'art. 10, comma 1, lett. e) del Tuir dal reddito complessivo, nella determinazione di quest'ultimo quegli oneri devono essere dedotti, anche se di essi è esclusa la deducibilità ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente di cui all'art. 51, comma 8 bis, del Tuir.».*

Ciò posto, in linea con i principi sopra illustrati, nel caso di specie, l'*Istante* può dedurre dal reddito complessivo i contributi previdenziali e assistenziali trattenuti e versati dal datore di lavoro nello Stato estero in ottemperanza a disposizioni di legge, così come risultanti dalla certificazione rilasciata dal datore di lavoro e nei limiti ammessi dal citato articolo 10 del TUIR.

Ciò comporta, quindi, che, in sede dichiarativa, i predetti contributi, afferenti al reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero nel 2024 e determinato in base alle retribuzioni convenzionali di cui all'articolo 51, comma 8-bis, del TUIR, dovranno essere indicati nel rigo E21 del Modello 730/2025.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto restando, dunque, impregiudicato

ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria anche con riferimento alla sussistenza di tutti i requisiti previsti dall'articolo 51, comma 8-bis, del TUIR (non oggetto di valutazione in questa sede).

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)