



**LUNEDÌ 29 OTTOBRE 2007 - 8:40**

Reddito di lavoro dipendente prestato all'estero: profili tributari e previdenziali

di Alberto Righini

(in "il fisco" n. 39 del 29 ottobre 2007, pag. 1-5716)

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Il trattamento fiscale del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero - 3. Trattamento previdenziale del lavoro dipendente svolto all'estero.

#### 1. Premessa

I processi di internalizzazione delle imprese, oggi sempre più attuali, comportano la possibilità che un lavoratore svolga, in tutto o in parte, la propria prestazione anche all'estero.

L'attuale contesto "globalizzato" assorbe anche gli "spazi di lavoro", per cui è sempre più facile che a seguito dell'intreccio delle relazioni a livello internazionale (fusioni di aziende oltre confine, costituzione di società e sedi secondarie all'estero, dimensione internazionale dei gruppi, eccetera), i lavoratori da una parte e le imprese dall'altra, si debbano confrontare con le implicazioni fiscali e previdenziali di una gestione sopranazionale del rapporto di lavoro.

Nel contesto indicato, il lavoratore dipendente può trovarsi a svolgere la propria prestazione all'estero a vario titolo; semplici trasferte più o meno lunghe, trasferimenti presso sedi estere, distacchi o vere e proprie assunzioni all'estero presso controllate (1).

La trasferta (2) si ha quando il lavoratore svolge solo provvisoriamente la propria opera in luoghi diversi da quelli contrattualmente stabiliti in virtù di particolari e temporanee (3) esigenze di servizio, terminate le quali deve essere previsto il rientro nella sede abituale (4). Essa è disposta dal datore di lavoro nell'esercizio del suo potere direttivo ed organizzativo dell'attività del lavoratore e non richiede il consenso di quest'ultimo.

La figura del lavoratore in trasferta non deve essere confusa con quelle del cosiddetto "trasfertista". Infatti, mentre il primo presta la sua attività soltanto temporaneamente in un luogo diverso da quello contrattualmente stabilito, il "trasfertista" si impegna contrattualmente a prestare la sua attività in luoghi sempre diversi (5), rinunciando così preventivamente alla possibilità di opporsi alle eventuali assegnazioni del datore di lavoro (6).

L'ipotesi del trasferimento si verifica nel caso in cui c'è una modificazione stabile della sede del luogo di lavoro da determinarsi previo accordo delle parti (lavoratore e datore di lavoro) o in virtù del diritto del datore di lavoro di modificarla, entro i limiti previsti dall'art. 2103 del codice civile, dallo Statuto dei lavoratori e dalla contrattazione collettiva (7).

Si ha invece distacco del dipendente (8) quando "un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di un altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa" (9) (10).

Si genera, in pratica, una vera e propria dissociazione tra il rapporto di lavoro in senso formale e giuridico, che resta in capo al datore di lavoro distaccante, e la prestazione di lavoro in senso stretto, che viene svolta invece a favore dell'impresa distaccataria (11).

L'obbligo di remunerazione resta in capo al datore di lavoro distaccante (12), sebbene sia previsto che il distaccatario corrisponda ad esso un determinato importo a fronte delle prestazioni di lavoro utilizzate (13).

Diverso è il caso dell'assunzione per l'estero (ipotesi che può realizzarsi, ad esempio, nell'ambito dei gruppi internazionali quando un lavoratore è assunto direttamente da una controllata estera) dove il rapporto di lavoro fin dal suo sorgere prevede che il lavoratore adempia la propria prestazione al di fuori del territorio dello Stato.

Di seguito affronteremo il trattamento fiscale e previdenziale del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero che, come vedremo, dipende in generale, più che dalle fattispecie sopra indicate (14), dal tempo di permanenza all'estero del lavoratore (superiore o meno ai 183 giorni), dalla sua residenza fiscale e dalla modalità di svolgimento del rapporto di lavoro (continuativo ed esclusivo).

## 2. Il trattamento fiscale del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero

Il trattamento fiscale delle retribuzioni percepite dai lavoratori dipendenti per le attività svolte al di fuori del territorio nazionale è strettamente collegato al concetto di residenza fiscale.

La qualificazione di un soggetto quale residente o meno nello Stato comporta infatti l'applicazione di un differente meccanismo di tassazione dei redditi allo stesso riferibili; mondiale per i residenti e territoriale per i non residenti.

Nell'ottica internazionale i principi generali che indichiamo di seguito devono poi essere comparati con le singole convenzioni eventualmente applicabili.

### 2.1. La residenza fiscale

L'art. 2 del Tuir, ai fini delle imposte sui redditi definisce residenti (15) le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta (16):

- sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente (17);
- ovvero hanno il domicilio nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 43, comma 1, del codice civile (sede principale di affari e interessi);
- ovvero hanno la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 43, comma 2, del codice civile (dimora abituale).

Il domicilio inteso come sede principale di "affari e interessi" attiene alla generalità dei rapporti del soggetto, e quindi anche gli interessi di carattere familiare, sociale e morale (18).

La permanenza del domicilio di una persona deve essere desunta da tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, provino la presenza del suo centro di interessi sul territorio dello Stato (19).

Le condizioni sopra indicate (iscrizione all'anagrafe, domicilio e residenza) sono tra loro alternative e non concorrenti; pertanto il verificarsi di una sola di esse è sufficiente affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia (20) (21).

Pertanto, come chiarito anche dalla circolare 2 dicembre 1997, n. 304/E (paragrafo 1), deve "considerarsi fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero e

svolgendo la propria attività fuori dal territorio nazionale, mantenga, nel senso sopra illustrato, il 'centro' dei propri interessi familiari e sociali in Italia".

## 2.2. La residenza in ambito internazionale e la gestione della doppia residenza

Le Convenzioni internazionali, che seguono generalmente il Modello OCSE, fanno riferimento al concetto di residenza fiscale adottato dalla legislazione degli Stati contraenti.

L'art. 4, paragrafo 1, del Modello stabilisce infatti che ai fini della Convenzione l'espressione "residente di uno Stato Contraente" designa ogni "persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sua nazionalità, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga. Tuttavia, tale espressione non comprende le persone che sono assoggettate ad imposta in questo Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato".

L'ampiezza del concetto di residenza fiscale in ambito internazionale può determinare così fenomeni di doppia residenza. Quando una persona fisica è considerata residente in entrambi gli Stati contraenti, la Convenzione detta delle norme suppletive che, derogando alle norme interne, fissano la residenza dei soggetti. In generale i criteri indicati sono i seguenti:

- abitazione permanente;
- centro di interessi vitali;
- soggiorno abituale;
- nazionalità.

Se, infine, non dovesse essere applicabile neanche il criterio della nazionalità, perché il soggetto ha la nazionalità di uno Stato terzo, si applica la procedura amichevole di cui all'art. 25.

## 2.3. Modalità di tassazione dei soggetti residenti e non residenti

L'art. 3 del Tuir stabilisce che:

- i soggetti residenti in base al comma 2 dell'art. 2 del Tuir, sono tassati su base mondiale (cosiddetto principio del worldwide income) ovvero sui redditi ovunque prodotti.

In applicazione di tale principio, un soggetto identificato come residente è assoggettato ad imposizione diretta in Italia per tutti i redditi ovunque prodotti ed allo stesso riferibili;

- i soggetti non residenti sono tassati su base territoriale (cosiddetto principio della fonte) ovvero solo sui redditi prodotti nel territorio dello Stato.

In applicazione di tale principio, un soggetto identificato come non residente è assoggettato ad imposizione diretta in Italia solo per i redditi che produce in Italia.

Questo principio applicato al reddito di lavoro dipendente prestato all'estero comporta in generale che:

- il lavoratore residente che svolge la prestazione all'estero sarà assoggettato a tassazione in Italia anche per il reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero;

- il lavoratore non residente che svolge la prestazione all'estero non sarà assoggettato a tassazione in Italia per il reddito prodotto all'estero;

- il lavoratore non residente che svolge la prestazione nel territorio dello Stato sarà assoggettato a tassazione in Italia solo per il reddito di "lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50" [ex art. 23, comma 1, lettera c), del Tuir].

Circa la determinazione della base imponibile del reddito di lavoro dipendente svolto all'estero, ricordiamo che per i soggetti che ai sensi dell'art. 2 continuano ad essere qualificati come residenti fiscalmente in Italia, in deroga alle disposizioni ordinarie contenute nei commi da 1 a 8 dell'art. 51 del Tuir (22), è previsto, a determinate condizioni, un particolare meccanismo forfetario.

Il comma 8-bis del citato articolo prevede infatti che se il lavoro dipendente è svolto all'estero:

- 1) in via continuativa;
- 2) come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro (23);
- 3) durante un soggiorno superiore a 183 giorni (24),

il reddito non è determinato analiticamente ma sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con decreto del Ministero del lavoro e della previdenza sociale (25).

Tali retribuzioni convenzionali sono fissate in misura non inferiore al trattamento economico minimo previsto dai contratti collettivi nazionali dei vari settori di produzione.

Pertanto, al momento della tassazione in Italia del reddito per l'attività lavorativa svolta all'estero, non si tiene conto della retribuzione effettivamente corrisposta al lavoratore poiché tutto ciò che è corrisposto al lavoratore è assorbito dalla determinazione forfetaria individuata dal predetto decreto annuale.

La retribuzione convenzionale è comprensiva anche degli eventuali elementi aggiuntivi della retribuzione, quali i fringe benefit, che vengono inseriti nel pacchetto retributivo del lavoratore inviato all'estero.

#### 2.4. La doppia imposizione e il credito d'imposta

Le eventuali situazioni di doppia imposizione derivanti dalla circostanza che il dipendente risulti fiscalmente residente sia in Italia sia nel Paese estero (26), ovvero che uno stesso reddito risulti imponibile in entrambi gli Stati, sono attenuate ricorrendo al meccanismo del credito d'imposta.

L'art. 165, comma 1, del Tuir stabilisce le condizioni e i limiti per il riconoscimento e la quantificazione del credito d'imposta.

Infatti, "Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino a concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione".

In sintesi, per poter beneficiare del credito d'imposta, il reddito prodotto all'estero deve effettivamente concorrere alla formazione del reddito complessivo in Italia e le imposte estere non devono essere

rimborsabili nello Stato estero.

Il riconoscimento del credito d'imposta è quindi subordinato al carattere di definitività delle imposte estere, intendendo per tali quelle non più ripetibili (27).

La detrazione delle imposte estere, ai sensi del comma 4 dell'art. 165 deve essere richiesta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta estera, a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione (28).

Il comma 3 dell'art. 23 del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 autorizza, inoltre, il recupero delle imposte pagate all'estero sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero tramite il sostituto d'imposta in sede di operazioni di conguaglio. Il comma stabilisce infatti che "... Se alla formazione del reddito di lavoro dipendente concorrono somme o valori prodotti all'estero le imposte ivi pagate a titolo definitivo sono ammesse in detrazione fino a concorrenza dell'imposta relativa ai predetti redditi prodotti all'estero ..." (29).

Pertanto per i lavoratori dipendenti la vigente normativa prevede che il recupero delle imposte pagate all'estero può avvenire (30):

- in sede di dichiarazione dei redditi, ai sensi dell'art. 165 del Tuir;
- ad opera del sostituto d'imposta, in sede di conguaglio, ai sensi del comma 3 dell'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973.

Circa l'entità del credito, ossia la misura dell'imposta estera ammessa alla detrazione all'imposta italiana, in presenza di retribuzioni convenzionali ex art. 51, comma 8-bis, del Tuir, segnaliamo che l'art. 36, comma 30, del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, chiarisce che il credito d'imposta relativo al reddito di lavoro dipendente conseguito all'estero deve essere riconosciuto soltanto proporzionalmente alla quota parte di reddito che concorre alla formazione del reddito complessivo, nel senso che se il reddito effettivo prodotto all'estero non concorre interamente a formare il reddito complessivo in Italia, si dovrà limitare in misura proporzionale il riconoscimento del credito (31).

## 2.5. Regime convenzionale della tassazione del reddito di lavoro dipendente

La normativa illustrata deve essere coordinata con le regole previste nei trattati internazionali. In generale con riferimento ai redditi di lavoro dipendente, l'Italia nella maggior parte dei Trattati stipulati ha adottato l'art. 15 del Modello OCSE.

In sintesi l'articolo prevede che:

- i redditi derivanti da prestazioni di lavoro dipendente svolte da un soggetto residente in uno Stato all'interno del medesimo Stato possono essere soggette a tassazione solo in detto Stato. Esemplicando, un cittadino italiano, fiscalmente residente in Francia dove produce redditi di lavoro dipendente, può essere tassato per il relativo reddito solo in Francia (Paese di residenza);

- se l'attività è svolta in un altro Stato, il relativo reddito può essere tassato anche in detto altro Stato (l'eventuale doppia tassazione è attenuata con il meccanismo del credito d'imposta). Esemplicando, un cittadino italiano, fiscalmente residente in Italia, che produce redditi di lavoro dipendente in Francia, può essere tassato per il relativo reddito, oltre che in Italia (Stato di residenza), anche in Francia (Stato dove svolge la prestazione).

In deroga al punto precedente, il reddito derivante da una prestazione svolta in uno Stato diverso da quello di residenza fiscale è tassato solo nello Stato di residenza se:

- a) il beneficiario soggiorna nel Paese estero per un periodo minore ai 183 giorni;
- b) la remunerazione è pagata da (o per conto di) un datore di lavoro non residente nello Stato in cui si svolge la prestazione (32);
- c) l'onere della remunerazione non è sostenuto da una stabile organizzazione del datore di lavoro nell'altro Stato.

Esemplificando: un cittadino italiano, fiscalmente residente in Italia, che svolge attività di lavoro dipendente in Francia, ove soggiorna meno di 183 giorni, per conto di un datore di lavoro italiano che non ha una stabile organizzazione in Francia, è tassato solo in Italia.

In base alle disposizioni convenzionali, pertanto, la possibilità di tassare i non residenti anche nello Stato in cui svolgono la prestazione è subordinata alla duplice circostanza che il prestatore soggiorni nello Stato estero per un periodo sufficientemente lungo (più di 183 giorni) e che il datore di lavoro sia ivi residente o vi abbia una stabile organizzazione (33).

## 2.6. L'applicazione delle ritenute

Lo svolgimento del rapporto di lavoro in un Paese estero comporta degli obblighi fiscali anche per il datore di lavoro. L'onere più rilevante è quello di effettuare le ritenute quale sostituto d'imposta.

In linea generale, infatti, l'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973 prevede che i soggetti di cui all'art. 87 del Tuir, tra cui sono ricomprese le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica non residenti nel territorio dello Stato, debbano operare, sui redditi da lavoro dipendente da essi corrisposti, ritenute a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti. Non sono sostituti d'imposta le società e gli enti non residenti senza stabile organizzazione in Italia (34).

In ambito internazionale per l'applicazione delle ritenute d'imposta occorre quindi fare riferimento allo status del datore di lavoro. Se:

- il datore di lavoro è residente in Italia, sarà soggetto all'obbligo di effettuare le ritenute sulle retribuzioni corrisposte ai propri lavoratori dipendenti secondo un criterio di onnicomprensività, ossia anche in relazione ai compensi a loro corrisposti da altri soggetti terzi;
- il datore di lavoro non è residente, la qualifica di sostituto d'imposta e gli obblighi da essa derivanti troveranno applicazione solo qualora operi in Italia mediante una stabile organizzazione (35).

Pertanto:

- i redditi di fonte italiana se imponibili in Italia sono soggetti a ritenuta. Se il contratto di lavoro soddisfa i requisiti del comma 8-bis dell'art. 51 (continuità, esclusività e permanenza del lavoratore all'estero superiore ai 183 giorni) le ritenute saranno commisurate alla retribuzione convenzionale. L'eventuale venir meno dei requisiti ex art. 51, comma 8-bis, comporta l'onere per il sostituto di versare in sede di conguaglio le maggiori imposte (36).

Come anticipato (vedi paragrafo 1.3), ricordiamo che i redditi di lavoro dipendente sono imponibili in Italia, e quindi soggetti a ritenuta, se riferiti a lavoratori residenti o se prodotti nel territorio dello Stato da lavoratori non residenti. In quest'ultimo caso, se al lavoratore non residente sono state applicate ritenute non dovute, è possibile per il lavoratore dipendente richiedere:

- all'Agenzia delle Entrate il rimborso delle ritenute subite in Italia ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (37) entro 48 mesi dalla data di effettuazione della ritenuta, con istanza da presentare al Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle Entrate (38);

- al sostituto d'imposta l'applicazione diretta del regime convenzionale ex art. 15 e quindi l'esonero delle ritenute. Il Ministero delle finanze (39) ha però stabilito che i sostituti d'imposta possono, sotto la propria responsabilità, applicare direttamente l'esenzione o le minori aliquote previste nelle Convenzioni vigenti fra l'Italia ed il Paese di residenza del beneficiario del reddito. Nel caso in cui il sostituto d'imposta intenda avvalersi di tale facoltà, deve acquisire, dai beneficiari del reddito, la documentazione atta a dimostrare l'effettivo possesso dei requisiti previsti nelle suddette Convenzioni. In caso di applicazione di tale facoltà, il sostituto d'imposta italiano dovrà evidenziare, nel Modello CUD e nel Modello 770 Semplificato, mediante l'apposito codice, che i redditi di lavoro dipendente in esame sono stati esentati da imposizione in Italia in quanto il percipiente risiede in uno Stato estero con cui è in vigore una Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte dirette.

Ovviamente, resta salva la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di accertare l'effettiva esistenza dei requisiti previsti dalla Convenzione, anche richiedendo al sostituto d'imposta di esibire o trasmettere la documentazione prodotta dal soggetto non residente;

- redditi di fonte estera, se imponibili in Italia, sono soggetti a ritenuta solo se il soggetto erogante ha una stabile organizzazione in Italia.

\*\*\*

A conclusione del quadro normativo indicato esemplifichiamo nelle seguenti tabelle le possibili situazioni che possono verificarsi nella pratica con le relative implicazioni fiscali:

Tavola 1

Trattamento del reddito dipendente di fonte italiana

REDDITO DIPENDENTE DI FONTE ITALIANA

<b>Prestazione svolta all'estero</b>	<b>Prestazione svolta in Italia</b>
--------------------------------------	-------------------------------------

DA RESIDENTE Applicabilità comma 8-bis dell'art. 51 del Tuir	DA RESIDENTE Non applicabilità comma 8-bis dell'art. 51 del Tuir	DA NON RESIDENTE	DA NON RESIDENTE
<p>- il reddito è assoggettato ad imposta sia in Italia</p> <p>forfevolmente e (cosiddetto reddito convenzionale) che all'estero;</p> <p>- il credito d'imposta per le imposte assolte all'estero è riconosciuto proporzionalmente al reddito convenzionale;</p> <p>- il sostituto d'imposta in Italia effettua le ritenute sul reddito convenzionale (art. 23, comma 1-bis del D.P.R. n. 600/1973);</p> <p>- in questo caso non può essere applicato il regime convenzionale;</p> <p>- ex art. 15 del Modello OCSE - che porterebbe a tassare il reddito solo in Italia, perché il lavoratore soggiorna all'estero più di 183 giorni (condizione di applicabilità del comma 8-bis dell'art. 51 del Tuir).</p>	<p>- il reddito è assoggettato ad imposta in Italia</p> <p>ordinariamente (reddito effettivo);</p> <p>- è riconosciuto il credito d'imposta per le imposte assolte all'estero;</p> <p>- il sostituto d'imposta effettua le ritenute sul reddito corrisposto;</p> <p>- se il soggiorno all'estero è &lt; di 183 giorni, soddisfatte le altre condizioni, il regime convenzionale può prevedere la tassazione esclusiva nel paese di residenza (Italia) ex art. 15 OCSE -</p> <p>In questo caso dovrebbe esistere la possibilità di richiedere l'esonero o il rimborso delle imposte assolte eventualmente all'estero.</p>	<p>manca i presupposti per l'imposizione in Italia, il reddito è prodotto da un non residente non nel territorio dello Stato, pertanto non ci sono ritenute da prelevare.</p>	<p>- il reddito è assoggettato ad imposta in Italia ex art. 23 del Tuir;</p> <p>- il non residente deve assolvere gli obblighi dichiarativi in Italia;</p> <p>- il sostituto d'imposta applica le ritenute.</p>

Tavola 2

Tattamento del reddito dipendente di fonte estera

REDDITO DIPENDENTE DI FONTE ESTERA

Prestazione svolta all'estero	Prestazione svolta in Italia
-------------------------------	------------------------------

da residente	da non residente	da residente	da non residente
- il reddito è assoggettato ad imposta in Italia; - è riconosciuto il credito d'imposta per le imposte assolte all'estero; - non ci sono ritenute da applicare in Italia se il soggetto straniero non ha una stabile organizzazione;	- ipotesi fiscalmente irrilevante in Italia	- il reddito è assoggettato ad imposta anche in Italia; - è riconosciuto il credito d'imposta; - non si applicano le ritenute se il soggetto erogante non ha una stabile organizzazione in Italia; - il lavoratore deve autoliquidare le imposte in sede di dichiarazione annuale	- il reddito è assoggettato ad imposta in Italia ex art. 23 del Tuir; - il non residente deve assolvere gli obblighi dichiarativi in Italia; - non si applicano le ritenute se il soggetto erogante non ha una stabile organizzazione in Italia; - se il lavoratore soggiorna in Italia meno di 183 giorni può usufruire del regime convenzionale ex art. 15 e subire la tassazione solo nel paese di residenza.

## 2.7. Alcuni casi

Alla luce della normativa esposta si ha che il trattamento fiscale del reddito di lavoro dipendente ed i relativi oneri a carico del datore di lavoro dipendono dal tempo di permanenza all'estero del lavoratore (superiore o meno ai 183 giorni), dalla sua residenza fiscale e dalla modalità di svolgimento del rapporto di lavoro (continuativo ed esclusivo). Vediamo di seguito dei possibili casi.

### CASO I :

Lavoratore italiano, dipendente di società italiana, svolge attività estero

#### I.I Lavoratore residente - Soggiorno all'estero per più di 183 giorni

Se il lavoratore per svolgere la propria prestazione soggiorna all'estero per più di 183 giorni e mantiene in Italia la residenza fiscale, perché, ad esempio, in Italia c'è il centro principale dei suoi interessi (la sua famiglia è ivi residente), è tassato in entrambi i Paesi (in Italia dove ha la residenza fiscale e all'estero dove svolge la prestazione).

In particolare si avrà che:

1) in Italia il lavoratore essendo considerato fiscalmente residente ai sensi dell'art. 2 del Tuir (ha il domicilio in Italia perché la famiglia è ivi residente) sarà assoggettato ad imposizione anche sul reddito prodotto all'estero. In particolare, se il rapporto di lavoro è svolto all'estero in modo continuativo e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, il reddito estero concorrerà al reddito complessivo del soggetto in misura convenzionale e non effettiva (ex art. 51, comma 8-bis, del Tuir). Pertanto il lavoratore residente indicherà nella propria dichiarazione dei redditi, in misura effettiva o convenzionale, anche i redditi di lavoro prodotti all'estero. Per le imposte assolte all'estero è riconosciuto un credito d'imposta da far valere o in sede di conguaglio (a cura del sostituto d'imposta) o in sede di dichiarazione. In caso di applicazione dell'art. 51,

comma 8-bis, del Tuir il credito d'imposta è riconosciuto proporzionalmente al reddito convenzionale. All'estero poiché il lavoratore vi soggiorna per più di 183 giorni, sarà sicuramente anche ivi tassato. Il lavoratore sarà pertanto tenuto ad assolvere anche nello Stato estero agli obblighi dichiarativi e d'imposta secondo la normativa ivi vigente. Come appena detto, la doppia imposizione è attenuata in Italia mediante il riconoscimento di un credito d'imposta;

2) il datore di lavoro in Italia in qualità di sostituto d'imposta applicherà le ritenute d'imposta sul reddito effettivo corrisposto al lavoratore o su quello convenzionale in caso di applicazione dell'art. 51, comma 8-bis, del Tuir (ex art. 23, comma 1-bis, del D.P.R. n. 600/1973), mentre all'estero, se non ha una stabile organizzazione, non ha obblighi fiscali da assolvere. Il corretto comportamento dovrebbe essere però indagato alla luce della specifica normativa interna dei singoli Stati.

#### I.II Lavoratore residente - Soggiorno all'estero per meno di 183 giorni

Se il lavoratore per svolgere la propria prestazione soggiorna all'estero per meno di 183 giorni e mantiene in Italia la residenza fiscale, sarà tassato solo in Italia (Paese della residenza fiscale).

In particolare si avrà che:

1) in Italia il lavoratore essendo considerato fiscalmente residente ai sensi dell'art. 2 del Tuir (ha il domicilio in Italia perché la famiglia è ivi residente) sarà assoggettato ad imposizione anche sul reddito prodotto all'estero. In questo caso gli oneri dichiarativi e d'imposta si riferiscono al reddito effettivo non essendo applicabile il comma 8-bis dell'art. 51 (la permanenza all'estero è inferiore ai 183 giorni). All'estero, il regime convenzionale consente al lavoratore di non subire tassazione. Sono infatti soddisfatte le condizioni che consentono la tassazione esclusiva nello Stato di residenza del lavoratore (permanenza minore di 183 giorni, remunerazione corrisposta da non residente nello Stato estero senza stabile organizzazione);

2) il datore di lavoro in Italia in qualità di sostituto d'imposta applicherà ordinariamente le ritenute d'imposta sul reddito effettivo corrisposto, mentre all'estero, se non ha una stabile organizzazione, non ha obblighi fiscali. Il corretto comportamento dovrebbe essere in ogni caso indagato alla luce della specifica normativa interna dei singoli Stati.

#### I.III Lavoratore non residente

Se viceversa il lavoratore perde la residenza fiscale in Italia, perché, ad esempio, si trasferisce all'estero con tutta la famiglia e non mantiene altri interessi rilevanti per il riconoscimento della residenza nel territorio dello Stato, è irrilevante la durata del suo soggiorno all'estero (minore o superiore ai 183 giorni) perché lo stesso sarà tassato in ogni caso solo all'estero. In particolare si avrà che:

1) il lavoratore essendo considerato in Italia fiscalmente non residente ai sensi dell'art. 2 del Tuir, non sarà assoggettato ad imposizione nel nostro Paese sul reddito prodotto all'estero. Ricordiamo, infatti, che ai sensi dell'art. 23 del Tuir è soggetto a tassazione in Italia solo il reddito di lavoro dipendente prestato nel territorio. Pertanto in Italia, con riferimento a tale reddito, non esistono oneri dichiarativi o d'imposta, mentre all'estero il lavoratore dovrà dichiarare il reddito di lavoro dipendente prodotto nello Stato ed assolvere

all'imposta secondo la normativa ivi vigente;

2) Conseguentemente il datore di lavoro in Italia non sarà tenuto ad applicare le ritenute (40) ed all'estero, analogamente a quanto detto nell'ipotesi precedente, se non ha una stabile organizzazione, non ha obblighi fiscali cui adempiere. Sempre fermo restando che il corretto comportamento dovrebbe essere indagato alla luce della specifica normativa interna dei singoli Stati.

#### CASO II:

Lavoratore italiano, dipendente di società italiana con stabile organizzazione all'estero, svolge attività all'estero

Se il lavoratore italiano esegue la prestazione all'estero alle dipendenze di una stabile organizzazione italiana a cui è riconducibile l'onere delle remunerazioni, il trattamento fiscale dei relativi redditi dipenderà solo dalla residenza fiscale del lavoratore.

In particolare se il lavoratore è fiscalmente residente in Italia, sarà sempre tassato in entrambi gli Stati, indipendentemente dai giorni di permanenza all'estero (41), mentre se non è fiscalmente residente sarà tassato solo all'estero:

#### II.I Lavoratore residente

Se il lavoratore svolge la propria prestazione all'estero e mantiene in Italia la residenza fiscale, è tassato in entrambi i Paesi (in Italia dove ha la residenza fiscale e all'estero dove svolge la prestazione):

1) in Italia il lavoratore essendo considerato fiscalmente residente ai sensi dell'art. 2 del Tuir sarà assoggettato ad imposizione anche sul reddito prodotto all'estero. Anche in questo caso se sono soddisfatte le condizioni del comma 8 dell'art. 51 è possibile tassare il reddito convenzionale. In quest'ultimo caso, pertanto, il lavoratore residente indicherà nella propria dichiarazione dei redditi, in misura effettiva o convenzionale, anche i redditi di lavoro prodotti all'estero. Per le imposte assolte all'estero è riconosciuto il credito d'imposta. All'estero, dove svolge la prestazione, il lavoratore sarà anche tassato e pertanto dovrà assolvere agli obblighi dichiarativi e d'imposta secondo la normativa ivi vigente. Come appena detto, la doppia imposizione è attenuata in Italia mediante il riconoscimento di un credito d'imposta;

2) il datore di lavoro in Italia in qualità di sostituto d'imposta applicherà le ritenute d'imposta sul reddito effettivo corrisposto al lavoratore o su quello convenzionale in caso di applicazione dell'art. 51, comma 8-bis, del Tuir (ex art. 23, comma 1-bis, del D.P.R. n. 600/1973). All'estero, dove ha una stabile organizzazione, avrà analoghi obblighi. Il corretto comportamento dovrebbe essere però indagato alla luce della specifica normativa interna dei singoli Stati

#### II.II Lavoratore non residente

Se viceversa il lavoratore non ha la residenza fiscale in Italia, è tassato solo all'estero:

1) il lavoratore essendo considerato in Italia fiscalmente non residente ai sensi dell'art. 2 del Tuir, non sarà assoggettato ad imposizione nel nostro Paese sul reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero. Pertanto in Italia, con riferimento a tale reddito, non esistono

oneri dichiarativi o d'imposta, mentre all'estero il lavoratore dovrà dichiarare il reddito di lavoro dipendente prodotto nello Stato ed assolvere all'imposta secondo la normativa ivi vigente;

2) il datore di lavoro in Italia non ha obblighi fiscali mentre all'estero sarà tenuto ad osservare gli obblighi della normativa interna in qualità di sostituto d'imposta.

#### CASO III:

Lavoratore italiano, dipendente di società estera, svolge attività all'estero

Anche in questo caso (42) per il trattamento fiscale del reddito occorre fare riferimento alla residenza fiscale del lavoratore italiano:

##### III.I Lavoratore residente

Se il lavoratore svolge la propria prestazione all'estero e mantiene in Italia la residenza fiscale, è tassato in entrambi i Paesi (in Italia dove ha la residenza fiscale e all'estero dove svolge la prestazione).

In particolare si avrà che:

1) in Italia il lavoratore essendo considerato fiscalmente residente ai sensi dell'art. 2 del Tuir sarà assoggettato ad imposizione anche sul reddito prodotto all'estero. Anche in questo caso se sono soddisfatte le condizioni del comma 8 dell'art. 51 è possibile tassare il reddito convenzionale. Pertanto il lavoratore residente indicherà nella propria dichiarazione dei redditi, in misura effettiva o convenzionale, anche i redditi di lavoro prodotti all'estero. Per le imposte assolte all'estero è riconosciuto il credito d'imposta. All'estero, dove svolge la prestazione, il lavoratore sarà anche tassato e pertanto dovrà assolvere agli obblighi dichiarativi e d'imposta secondo la normativa ivi vigente. La doppia imposizione è attenuata in Italia mediante il riconoscimento di un credito d'imposta;

2) il datore di lavoro estero in Italia se non ha una stabile organizzazione, non ha obblighi fiscali mentre all'estero, sarà tenuto ad osservare gli obblighi della normativa interna.

##### III.II Lavoratore non residente

Se, viceversa, il lavoratore perde la residenza fiscale in Italia, l'ipotesi diviene fiscalmente irrilevante nel nostro Paese ed il reddito è tassato solo all'estero. In particolare si avrà che:

1) il lavoratore essendo considerato in Italia fiscalmente non residente ai sensi dell'art. 2 del Tuir, non sarà assoggettato ad imposizione nel nostro Paese sul reddito prodotto all'estero. Pertanto in Italia, con riferimento a tale reddito, non esistono oneri dichiarativi o d'imposta, mentre all'estero il lavoratore dovrà dichiarare il reddito di lavoro dipendente prodotto nello Stato ed assolvere all'imposta secondo la normativa ivi vigente;

2) Il datore di lavoro estero, analogamente a quanto detto nell'ipotesi precedente, in Italia se non ha una stabile organizzazione, non ha obblighi fiscali mentre all'estero, sarà tenuto ad osservare gli obblighi della normativa interna.

#### CASO IV:

Lavoratore straniero, dipendente di società italiana, svolge attività all'estero

Anche in questo caso per il trattamento fiscale del reddito occorre fare riferimento alla residenza fiscale del lavoratore straniero. Se, come peraltro è plausibile nel caso considerato, il lavoratore straniero non è residente in Italia l'ipotesi diventa fiscalmente irrilevante nel nostro Paese e tutti gli oneri dichiarativi e d'imposta devono essere assolti solo nello Stato estero.

Conseguentemente il datore di lavoro italiano non ha obblighi fiscali da assolvere in Italia ma solo all'estero.

Se, invece, il lavoratore assume la residenza fiscale italiana sarà tenuto all'assolvimento delle imposte in entrambi gli Stati (in Italia Paese della residenza ed all'estero Paese in cui svolge la prestazione), con il riconoscimento del credito d'imposta.

Il datore di lavoro, in Italia opererà in qualità di sostituto d'imposta ed applicherà le relative ritenute, mentre all'estero, se non ha una stabile organizzazione, non ha obblighi fiscali da assolvere. Il corretto comportamento dovrebbe essere però indagato alla luce della specifica normativa interna dei singoli Stati.

CASO V:

Lavoratore straniero, dipendente di società italiana, svolge attività in Italia

Nel caso di un lavoratore straniero, assunto da una società italiana, incaricato di svolgere la propria prestazione in Italia si avrà che, se il lavoratore assume la qualifica di residente in Italia, il reddito è tassato solo in Italia dove il rapporto è gestito secondo le ordinarie norme interne senza implicazioni internazionali.

Siamo, infatti, nel caso in cui si ha un lavoratore residente, un datore residente ed una prestazione svolta in Italia. Viceversa se il lavoratore straniero non acquista la residenza fiscale italiana sarà tassato in entrambi gli Stati: in Italia, dove svolge la prestazione, ai sensi dell'art. 23 del Tuir, per il reddito prodotto nel territorio dello Stato ed all'estero dove è fiscalmente residente. Il datore di lavoro italiano, sostituto d'imposta, applicherà le relative ritenute d'imposta.

### 3. Trattamento previdenziale del lavoro dipendente svolto all'estero

Lo svolgimento del lavoro subordinato all'estero ha implicazioni anche di carattere previdenziale poiché è necessario identificare il Paese a cui fa carico la tutela previdenziale ed assistenziale dei lavoratori e nel quale i datori di lavoro devono versare i relativi oneri contributivi.

In generale il trattamento previdenziale ed assistenziale dei lavoratori è disciplinato esclusivamente dalla legislazione del Paese nel quale svolgono la prestazione (cosiddetto principio della territorialità e unicità dell'obbligo assicurativo) (43). Ciò vuol dire che il versamento dei contributi previdenziali, il diritto a prestazioni e la maturazione di un trattamento pensionistico futuro avvengono nel rispetto della normativa del Paese in cui il lavoratore svolge l'attività indipendentemente dalla residenza dello stesso.

In ambito internazionale, però, il fenomeno della mobilità dei lavoratori ha reso necessario prevedere deroghe al citato principio, al fine di evitare la formazione di posizioni assicurative di breve durata in Stati diversi, con il rischio per il lavoratore di non avere un livello di contribuzione sufficiente a garantirgli l'erogazione delle prestazioni

previdenziali.

Queste deroghe al principio di territorialità dell'obbligo contributivo prevedono il mantenimento della posizione assicurativa nel Paese di origine dei lavoratori in caso di "distacco" (44) all'estero per periodi di breve durata, e sono introdotte nel nostro ordinamento con accordi internazionali bilaterali di sicurezza sociale (45) e nell'ambito comunitario (46) con il Regolamento (CEE) n. 1408/71 attuato dal Regolamento (CEE) n. 574/72 del 21 marzo 1972 (47).

In generale la citata normativa internazionale di sicurezza sociale (Convenzioni e Regolamento) attua un coordinamento tra le legislazioni dei singoli Stati e non intacca la libertà degli Stati di determinare la propria legislazione di sicurezza sociale. I principi generali in essa affermati consentono ai lavoratori che hanno prestato e/o prestano attività lavorativa negli Stati convenzionati o dell'Unione oltre a, come accennato, mantenere la posizione assicurativa nel Paese di origine in caso di distacco all'estero per periodi di breve durata, di:

- sommare, ai fini del conseguimento del diritto alla pensione i periodi di assicurazione compiuti in ciascuno Stato convenzionato o dell'Unione (cosiddetta totalizzazione dei periodi assicurativi);
- ottenere il pagamento della pensione nel Paese di residenza;
- beneficiare della parità di trattamento con i cittadini del Paese in cui prestano attività lavorativa;
- avere garantita l'unicità della legislazione applicabile, evitando così che a causa delle peculiarità delle legislazioni nazionali degli Stati in cui si svolge la attività, si abbia il rischio di non essere assicurato in nessun Paese o essere assoggettato contemporaneamente a due sistemi di sicurezza sociale (48).

Nelle ipotesi in cui non è possibile fare riferimento alla citata normativa internazionale (Stati extracomunitari con cui non si sono conclusi specifici accordi di sicurezza), il principio della territorialità dell'obbligo assicurativo deve essere coordinato con le disposizioni previste dalla normativa interna che prevedono:

- per i lavoratori italiani che prestano attività in Paesi extracomunitari con i quali non sono in vigore accordi, l'obbligo contributivo in Italia, a carico di datori di lavoro italiani e stranieri;
- per i lavoratori extracomunitari provenienti da Paesi extracomunitari con i quali non sono in vigore accordi, che prestano attività in Italia, l'iscrizione alle assicurazioni obbligatorie italiane.

### 3.1. Previdenza e distacco all'estero

La deroga al principio della territorialità della legislazione applicabile che consente al lavoratore di mantenere la posizione assicurativa nel Paese di origine in caso di "distacco" all'estero per periodi di breve durata, è prevista sia nel Regolamento (CEE) n. 1408/71 (artt. da 14 a 17), che nella quasi totalità delle Convenzioni internazionali di sicurezza sociale (49).

Il distacco, in termini previdenziali, si ha ogni qual volta il lavoratore subordinato è inviato temporaneamente a prestare la propria attività all'estero dall'impresa da cui dipende per esigenze della stessa (50) (51). Affinché vi sia distacco è necessaria la sussistenza di un "legame organico" tra il lavoratore e l'impresa che lo ha distaccato. Il legame organico è definito, in ambito comunitario, come un rapporto di subordinazione in cui l'impresa distaccante conserva la responsabilità in

materia di assunzione, di contratto di lavoro, di licenziamento.

La legislazione in materia di distacchi è applicabile anche quando il lavoratore è inviato dall'impresa, e per conto della stessa, in un altro Stato membro, affinché esegua il lavoro successivamente o simultaneamente in due o più imprese situate nel Paese d'impiego.

Circa il periodo di distacco, questo varia da Convenzione a Convenzione e va da un minimo di 6 mesi ad un massimo di 48, ad eccezione della Convenzione italo-statunitense che non prevede alcun termine. Nell'ambito dell'Unione europea il periodo previsto è pari a 12 mesi. Questo termine può essere prorogato di un altro anno, su richiesta del datore di lavoro o del lavoratore, e previa autorizzazione dell'Autorità competente nel Paese ospitante [ex art. 14, comma 1, del Regolamento (CEE) n. 1408/71].

Inoltre il Regolamento (CEE) n. 1408/71 all'art. 17 stabilisce che le Autorità competenti di due o più Stati membri possono concordare, nell'interesse di singoli lavoratori o di determinate categorie, e previo consenso degli stessi interessati, deroghe alle disposizioni del Regolamento e autorizzare il distacco per periodi fino a 5 anni (52), salvo casi particolari che giustificano periodi ancora più lunghi (53).

Al fine di evitare strumentalizzazioni dell'istituto e abusi, è previsto:

- che l'interruzione temporanea delle attività del lavoratore presso l'impresa del Paese d'impiego non va considerata come un'interruzione del distacco;

- il divieto di utilizzare il distacco di un lavoratore per sostituire un altro lavoratore giunto alla fine del periodo di distacco;

- che le istituzioni competenti del Paese di invio e del Paese di occupazione cooperino, durante il periodo di distacco, per l'effettuazione dei necessari controlli volti ad accertare il versamento dei contributi e la sussistenza del legame organico.

Poiché durante il periodo di distacco il datore di lavoro è tenuto al versamento contributivo ordinariamente nel Paese di invio, il lavoratore distaccato, avrà il vantaggio di mantenere una posizione assicurativa unica evitando, fra l'altro, al momento del pensionamento, i possibili inconvenienti derivanti da una carriera assicurativa frammentata, che comporta inevitabili complicazioni burocratiche e probabili decurtazioni delle pensioni che saranno erogate da istituti assicuratori di Paesi diversi.

### 3.2. La pensione internazionale

Quando un lavoratore ha svolto anche attività all'estero ed ha versato contributi ad enti previdenziali di Paesi comunitari o con i quali è in vigore un accordo in materia di sicurezza sociale, il diritto alla pensione è accertato sommando i periodi di lavoro svolto nei vari Paesi (cosiddetta totalizzazione dei periodi assicurativi).

Ciò significa che lo Stato a cui è richiesta l'erogazione della prestazione deve prendere in considerazione anche i periodi assicurativi svolti nell'altro Stato e sommarli ai propri. In questo modo, se un lavoratore non ha diritto alla pensione con i soli contributi nazionali, può "sommare" a questi contributi anche quelli maturati nell'altro Stato convenzionato (54). La somma dei periodi assicurativi non comporta il trasferimento di contributi da un Paese all'altro.

La totalizzazione è ammessa a condizione che il lavoratore abbia un periodo minimo di assicurazione e contribuzione nello Stato che concede la

pensione. Se non si verifica questa condizione, i contributi sono utilizzati dall'altro Stato.

Per i regolamenti comunitari il periodo minimo è di 52 settimane, mentre per le Convenzioni bilaterali è stabilito in modo diverso dai singoli Accordi (55). Solo alcune Convenzioni bilaterali, inoltre, ammettono la totalizzazione dei contributi con Paesi terzi, a condizione che risultino legati a loro volta, da convenzioni di sicurezza sociale (cosiddetta totalizzazione multipla).

Per la totalizzazione sono validi, generalmente, tutti i tipi di contributi: obbligatori, da riscatto, versamenti volontari ed anche i contributi figurativi (servizio militare di leva), tranne le eccezioni previste negli Accordi.

Quando il diritto alla pensione si raggiunge con la totalizzazione dei contributi, il calcolo della pensione è effettuato con il sistema del pro rata, cioè in proporzione ai periodi assicurativi maturati nel Paese che liquida la pensione. L'importo della pensione è determinato quindi da ogni Paese in base al proprio sistema di calcolo dei contributi ed in proporzione ai periodi assicurativi maturati secondo la propria legislazione.

Ad esempio, un lavoratore residente che ha svolto attività sia in Italia che in Germania ed ha versato rispettivamente 14 anni di contributi nel nostro Paese e 12 anni in Germania, senza totalizzazione non avrebbe diritto alla pensione di vecchiaia, in quanto non raggiungerebbe i requisiti contributivi minimi né in Italia, né in Germania. Totalizzando i contributi, invece, raggiunge il diritto alla pensione con 26 anni. Al compimento dell'età pensionabile, l'Italia liquiderà una pensione il cui importo è calcolato sulla base dei 14 anni di contributi versati. La Germania liquiderà la pensione sulla base dei 12 anni di contribuzione tedesca, al raggiungimento dell'età prevista dalla propria legislazione.

### 3.3. Il lavoratore italiano all'estero e il lavoratore straniero in Italia

Da quanto illustrato si evince che, fermo restando il principio della territorialità ed unicità dell'obbligo assicurativo, in base al quale la persona che esercita un'attività subordinata nel territorio di uno Stato è soggetta alla legislazione di tale Stato anche se risiede nel territorio di un altro Stato, la disciplina e le problematiche previdenziali del lavoratore italiano all'estero, e viceversa dei lavoratori stranieri in Italia, possono variare a seconda che il lavoratore sia inviato (o distaccato) o provenga (o sia stato distaccato) da Paesi che applicano la normativa comunitaria, ovvero da Paesi extracomunitari, distinguendo, tra questi ultimi, i Paesi con i quali l'Italia è legata da accordi di sicurezza sociale ed i Paesi con i quali non sono in vigore tali accordi.

#### 3.3.1. Lavoratore italiano all'estero

Nella UE

Al lavoratore italiano, dipendente di una società italiana, che svolge attività di lavoro subordinato in uno degli Stati della Comunità europea sono applicabili le disposizioni del Regolamento (CEE) n. 1408/71.

Pertanto solo in caso di distacco, il datore di lavoro è tenuto al versamento contributivo in Italia come se il lavoratore ivi lavorasse. In questo caso l'ente previdenziale italiano competente, compila e rilascia al richiedente un apposito formulario (Modello E101) che attesta l'assoggettamento del lavoratore alla legislazione previdenziale italiana. Nel caso in cui sia il lavoratore a richiedere il rilascio del formulario, il datore di lavoro dovrà confermare il proprio obbligo assicurativo nei

confronti del lavoratore interessato. Il lavoratore dovrà portare con sé il formulario ed esibirlo in caso di eventuali controlli. Durante il periodo di distacco, pertanto, il datore di lavoro deve continuare a versare i contributi in Italia senza bisogno di altre formalità. L'eventuale proroga del distacco deve essere autorizzata dall'Autorità competente del Paese in cui si svolge il lavoro. In tal caso la richiesta deve essere inoltrata, normalmente con apposito modulo (Modello E102), dal datore di lavoro all'autorità competente dello Stato in cui si svolge l'attività.

Pertanto, in caso di proroga del distacco, il versamento dei contributi in Italia potrà proseguire solo a seguito dell'autorizzazione da parte dell'autorità competente del Paese in cui si svolge il lavoro.

Se l'attività all'estero non è qualificabile come distacco, in base al principio di territorialità dell'obbligo assicurativo, il datore di lavoro italiano è tenuto al versamento contributivo nello Stato comunitario in cui il lavoratore svolge l'attività. Ai fini pensionistici si applica la totalizzazione dei contributi.

In un Paese extraeuropeo - convenzionato

Anche nel caso del lavoratore italiano, dipendente di una società italiana, inviato in un Paese con il quale l'Italia è legata da un Accordo di sicurezza sociale, si deve distinguere se l'ipotesi può qualificarsi ai fini della specifica Convenzione come distacco o meno.

Se il lavoratore può considerarsi distaccato, continuerà ad essere soggetto alla normativa italiana sebbene sia occupato in altro Stato, viceversa se la prestazione svolta all'estero non si qualifica come distacco, ad esempio, perché non ha breve durata, in applicazione del principio della territorialità, sarà assoggettato alla legge del Stato in cui svolge il lavoro.

Come anticipato in questi casi opera il meccanismo di totalizzazione dei periodi assicurativi che consente al lavoratore di maturare il diritto a prestazioni previdenziali cumulando periodi assicurativi compiuti in altri Stati ai fini del raggiungimento dei requisiti richiesti.

In un Paese extraeuropeo - non convenzionato

Nel caso in cui il lavoratore italiano è inviato in un Paese non legato all'Italia da accordi internazionali di sicurezza sociale, occorre fare riferimento alla normativa contenuta nel D.L. 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, nella L. 3 ottobre 1987, n. 398 (56), che prevede l'obbligo contributivo in Italia per i datori di lavoro italiani e stranieri che inviino lavoratori in Paesi non convenzionati (57).

Il campo di applicazione del D.L. n. 317/1987 (art. 1, comma 1) comprende le assicurazioni di: invalidità, vecchiaia e superstiti (IVS); tubercolosi; disoccupazione involontaria; infortuni sul lavoro e malattie professionali; malattia; maternità.

A tal fine il datore di lavoro deve chiedere l'apertura di una specifica posizione assicurativa Inps tramite il Modello DM68. La sede Inps attribuirà all'azienda il c.a. "4C" ed istituirà un'apposita posizione per il versamento dei contributi.

La contribuzione in questo caso è calcolata su retribuzioni convenzionali, emanate ogni anno, a mezzo decreto del Ministero del lavoro e le aliquote contributive IVS sono ridotte di 10 punti mentre le altre sono identiche a quelle per i lavoratori italiani.

Evidenziamo che in questo caso, nonostante il datore di lavoro sia tenuto al versamento di contributi, seppur ridotti, in Italia, la mancanza di accordi specifici con lo Stato extracomunitario fa sì che il lavoratore sia soggetto alle norme di previdenza e assistenza dello Stato di

destinazione.

### 3.3.2. Lavoratore straniero in Italia

La regola generale che chiunque presti attività lavorativa in Italia è tenuto al versamento dei contributi alle nostre casse previdenziali (cosiddetto principio della territorialità dell'obbligo assicurativo) come accennato, può essere derogato in caso di distacco, in ambito comunitario e convenzionale.

#### Proveniente da un Paese comunitario

Il lavoratore comunitario distaccato, dipendente di società comunitaria, che svolge attività di lavoro subordinato in Italia non sarà soggetto alla contribuzione nel nostro Paese ma nel Paese di provenienza.

Dal punto di vista pratico, per ottenere l'esonero dalla contribuzione in Italia, il lavoratore comunitario dovrà richiedere alla propria autorità nazionale competente il rilascio del formulario E101, che attesta la prosecuzione del rapporto previdenziale nel Paese di provenienza. Nel caso in cui il distacco in Italia si protragga oltre un anno, è necessario richiede l'ulteriore formulario (E102).

Se l'attività in Italia non è qualificabile come distacco, in base al principio di territorialità dell'obbligo assicurativo, il datore di lavoro comunitario è tenuto al versamento contributivo in Italia. Ai fini pensionistici si applica la totalizzazione dei contributi.

#### Proveniente da un Paese extra europeo - convenzionato

Per quanto attiene al lavoratore che proviene da un Paese con il quale sono in vigore accordi in materia di sicurezza sociale, ricordiamo che generalmente essi contengono ipotesi di prosecuzione della contribuzione nel Paese di provenienza qualora lo svolgimento dell'attività lavorativa in Italia abbia breve durata (distacco).

Analogamente a quanto previsto in ambito comunitario il lavoratore dovrà in questo caso premunirsi di idonee certificazioni da parte delle autorità dello Stato di provenienza che attestino il mantenimento della contribuzione in quel Paese.

Qualora l'accordo non copra tutti gli obblighi assicurativi previsti in Italia, i lavoratori stranieri che svolgono attività nel nostro Paese sono tenuti ad iscriversi agli enti di previdenza italiani e versare la relativa contribuzione.

#### Proveniente da un Paese extraeuropeo - non convenzionato

Come detto, la territorialità dell'obbligo previdenziale impone a tutti i lavoratori, indipendentemente dalla cittadinanza, l'iscrizione alle assicurazioni obbligatorie, le quali erogheranno le proprie prestazioni garantendo l'identico trattamento previsto per i cittadini italiani (ex art. 2, comma 3, del D.Lgs. 25 luglio 1998, n. 286).

Inoltre il comma 8 dell'art. 3 del D.L. 31 luglio 1987, n. 317 consente alle imprese extracomunitarie di richiedere al ministero del Lavoro e della previdenza sociale l'esonero dalla contribuzione obbligatoria dei propri lavoratori impiegati in Italia a condizione che la legislazione dello Stato di provenienza accordi analoga esenzione alle imprese italiane.

Tavola 3

Gli obblighi di contribuzione del lavoratore italiano all'estero in Stati

comunitari e extracomunitari

LAVORATORE ITALIANO ALL'ESTERO IN

Stato comunitario	Stato extracomunitario con il quale sono in vigore accordi in materia di sicurezza sociale	Stato extracomunitario con il quale NON sono in vigore accordi in materia di sicurezza sociale
<p>- obblighi di contribuzioni nelle Stato comunitario di destinazione in caso non di distacco (principio della territorialità);</p> <p>- prosecuzione degli obblighi di contribuzione in Italia in case di distacco;</p>	<p>- obblighi di contribuzioni nelle Stato di destinazione se lo svolgimento dell'attività lavorativa all'estero si protrae nel tempo (principio della territorialità);</p> <p>- prosecuzione degli obblighi di contribuzione in Italia se lo svolgimento dell'attività lavorativa all'estero è di breve durata (distacco);</p>	<p>I lavoratori italiani devono obbligatoriamente essere iscritti in Italia alle forme di previdenza ed assistenza sociale (ex art. 1 del D.L. n. 317/1987) (56).</p>

Tavola 4

Gli obblighi di contribuzione del lavoratore straniero in Italia

LAVORATORE STRANIERO IN ITALIA PROVENIENTE DA:

Stato comunitario	Stato con il quale sono in vigore accordi in materia di sicurezza sociale	Stato con il quale NON sono in vigore accordi in materia di sicurezza sociale
<p>- prosecuzione degli obblighi di contribuzione nello Stato comunitario di provenienza in caso di distacco;</p> <p>- obblighi di contribuzioni in Italia in caso non di distacco (principio della territorialità);</p>	<p>- obblighi di contribuzioni in Italia se lo svolgimento dell'attività lavorativa si protrae nel tempo (principio della territorialità);</p> <p>- prosecuzione degli obblighi di contribuzione nel Paese di provenienza se lo svolgimento dell'attività lavorativa in Italia è di breve durata</p>	<p>La territorialità dell'obbligo previdenziale impone a tutti i lavoratori, indipendentemente dalla cittadinanza, l'iscrizione alle assicurazioni obbligatorie, le quali erogheranno le proprie prestazioni garantendo identico trattamento previsto per i cittadini italiani (art. 2, comma 3, del D.Lgs. 15 luglio 1998, n. 286).</p>

Note:

(1) Un caso particolare di lavoro svolto all'estero è rappresentato dai cosiddetti "frontalieri", ovvero quei lavoratori residenti in Italia che, quotidianamente, attraversano il confine di Stato per svolgere la propria prestazione in zone di frontiera o in Paesi limitrofi. Per questi lavoratori è prevista una disciplina fiscale speciale che prevede la tassazione del relativo reddito solo per la parte eccedente 8.000 euro. La disciplina ha

carattere transitorio ed è stata introdotta e prorogata di volta in volta nelle leggi finanziarie. Attualmente la proroga del regime al 31 dicembre 2007 è prevista nel comma 398 dell'art. 1 della legge Finanziaria 2007 (L. 27 dicembre 2006, n. 296).

(2) Ricordiamo che la fattispecie della trasferta non è definita civilisticamente nell'ambito della disciplina privatistica del rapporto di lavoro ma è la giurisprudenza che ne ha delineato i caratteri essenziali. Vd. Cass. civ., Sez. lav., 10 maggio 1982, n. 2912; Cass. civ., Sez. lav., 23 aprile 1985, n. 2681; Cass. civ., Sez. lav., 21 gennaio 1995, n. 683.

(3) La temporaneità costituisce requisito indefettibile della trasferta. Cass., 21 agosto 2003, n. 12301. Questo requisito non implica tuttavia che la durata della trasferta debba essere necessariamente predeterminata. Cass. 14 gennaio 2003, n. 438. La temporaneità dell'assegnazione di sede può, infatti, essere mutuata anche da altri elementi, quali, ad esempio, il riferimento alle ragioni della destinazione ad altra sede di servizio.

(4) I criteri della temporaneità e provvisorietà individuati dalla giurisprudenza non comportano un limite massimo di durata della trasferta, ma pongono solo la condizione che la stessa sia determinata o determinabile in relazione allo scopo della missione.

(5) Cass. 28 gennaio 1987, n. 818.

(6) La differenza è apprezzabile, oltre che sul piano della conformazione dell'attività lavorativa, anche sotto il profilo del trattamento fiscale e contributivo delle somme percepite dal lavoratore a titolo di indennità [vedi nota (12)].

(7) Approfondimenti in R. D'Arrigo, Trasferimento dei lavoratori, voce in "Enc. del diritto", Vol. XLIV, Giuffrè, 1992.

(8) Ricordiamo che il distacco di personale dipendente solo di recente ha trovato una esplicita disciplina normativa, grazie al D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, cosiddetta "legge Biagi". Prima di essa, infatti, questo istituto rappresentava una forma contrattuale atipica, regolata più che altro dalle diverse interpretazioni dottrinali e giurisprudenziali.

(9) Art. 30, comma 1, della legge Biagi.

(10) I requisiti di legittimità del distacco sono stati chiariti dal Ministero del lavoro con circolare n. 3 del 2004, nella quale sono indicati: 1) la temporaneità delle prestazioni presso il distaccatario da intendersi come non definitività, indipendentemente dalla durata del distacco, purché la durata sia funzionale all'interesse del distaccante; 2) l'interesse legato ad esigenze produttive del distaccante e che sussista per tutto il periodo del distacco.

(11) In particolare, la prassi del distacco, che può essere legittimata da qualsiasi interesse produttivo del distaccante che non coincida con quello alla mera somministrazione di lavoro altrui, è legittima anche all'interno dei gruppi di impresa, dove può esserci l'esigenza di razionalizzare, equilibrandole, le forme di sviluppo di tutte le aziende che ne fanno parte (si veda anche nota del Ministero del lavoro n. 5/26183 dell'11 aprile 2001).

(12) Il comma 2 dell'art. 30 afferma che: "In caso di distacco il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore".

(13) Ai fini Iva, il rimborso ricevuto dall'impresa distaccante, se riferito al solo costo del personale distaccato (stipendi netti, oneri previdenziali, ritenute fiscali), è fuori campo Iva (manca il presupposto oggettivo del corrispettivo) ai sensi dell'art. 8, comma 35, della L. n. 67 dell'11 marzo 1988. Se invece il rimborso è maggiorato di un mark up a titolo di margine di guadagno del distaccante, l'ipotesi è considerata nel complesso una prestazione di servizi ed è quindi attratta alla sfera d'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, sempreché vi sia compresenza anche degli altri due presupposti Iva (soggettivo e

territoriale). L'Agenzia delle Entrate ha peraltro precisato che l'esclusione da Iva del prestito di personale per il quale sia stato rimborsato il costo "puro" non opera quando:

- la prestazione resa dall'impresa fornitrice comprenda, oltre al prestito del personale, anche altri servizi, remunerati da un corrispettivo unico; si è in presenza di un appalto di servizi (risoluzione 5 novembre 2002, n. 346/E, in "il fisco" n. 42/2002, fascicolo n. 2, pag. 6077);

- non c'è una traslazione, in capo all'impresa distaccataria, dell'esercizio dei poteri di direzione dei lavoratori distaccati presso di essa (risoluzione 2 agosto 2002, n. 262/E, in "il fisco" n. 36/2002, fascicolo n. 2, pag. 5230).

Con riferimento al requisito territoriale cui accennavamo, evidenziamo che la prestazione di servizi è soggetta ad Iva in Italia se risulta verificato il criterio di collegamento con il territorio previsto dall'art. 7, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 che pone l'accento sul luogo di utilizzo del servizio e sulla residenza dei soggetti che rispettivamente effettuano ed utilizzano il servizio. Il paragrafo 2, lettera e), dell'art. 9 della Direttiva del 17 maggio 1977, n. 388/77/CEE (nel testo in vigore dal 26 giugno 1999) chiarisce che il luogo della prestazione di servizi, nel caso di "messa a disposizione di personale" a soggetto passivo stabilito nella Comunità fuori del Paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica e ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro d'attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

Pertanto con riferimento al requisito della territorialità si possono delineare le seguenti fattispecie:

- soggetto distaccante residente, soggetto distaccatario comunitario: l'operazione è fuori campo Iva [art. 7, comma 4, lettera e), del D.P.R. n. 633/1972];

- soggetto distaccante residente, soggetto distaccatario extracomunitario: l'operazione è fuori campo Iva, se l'utilizzo del personale non è in ambito comunitario; è viceversa imponibile se l'utilizzo del personale è in ambito comunitario [art. 7, comma 4, lettera f), del D.P.R. n. 633/1972];

- soggetto distaccante non residente, soggetto distaccatario residente: l'operazione è imponibile in Italia solo se l'utilizzo del personale è all'interno della UE [art. 7, comma 4, lettera d), del D.P.R. n. 633/1972].

(14) La differenziazione delle fattispecie ha invece rilevanza per quanto riguarda il trattamento delle somme percepite dal lavoratore a titolo di indennità. In particolare:

- il comma 5 dell'art. 51 del Tuir (approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) disciplina le indennità percepite a seguito di trasferte e prevede un'esenzione fiscale e previdenziale delle stesse con la possibilità di optare per tre differenti regimi (forfetario, misto ed analitico): 1) il primo prevede un'esenzione forfetaria per le trasferte, a seconda che avvengano all'interno o all'esterno del territorio nazionale (attualmente euro 46,48 od euro 77,47). Le spese di viaggio, se debitamente documentate, restano a carico del datore di lavoro. 2) Il secondo prevede che l'esenzione forfetaria del 1) si riduca rispettivamente di 1/3 o 2/3 se il datore di lavoro rimborsa il vitto o l'alloggio, o entrambi. 3) Il terzo prevede che, se il datore di lavoro rimborsa a "piè di lista" tutte le spese sostenute dal lavoratore in occasione delle trasferte, è comunque possibile escludere dalla formazione del reddito del dipendente un importo forfetario pari al massimo ad euro 25,82;

- Il comma 6 dell'art. 51 disciplina le indennità e le maggiorazioni spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività

lavorative in luoghi sempre variabili e diversi (cosiddetti "trasferisti") è prevede che le stesse concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare. La circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997 è intervenuta sull'ambito di applicazione delle due ipotesi disciplinate nei commi 5 e 6 dell'art. 51 ed ha chiarito che la disposizione del comma 6 si rende applicabile nelle ipotesi in cui al dipendente è corrisposta un'indennità forfetaria o una maggiorazione di retribuzione in funzione della circostanza che lo stesso non ha una sede di lavoro fissa e il suo lavoro si svolge sempre all'esterno. In questo caso, il datore di lavoro non tiene conto degli effettivi giorni di trasferta e concede una maggiorazione o un'indennità forfettaria che è assoggettata a tassazione fiscale e previdenziale nella misura del 50 per cento. Quando, invece, l'indennità di trasferta è determinata in modo puntuale in relazione agli effettivi giorni in cui la prestazione lavorativa è resa al di fuori della sede di lavoro, si applica il regime previsto per le trasferte dal comma 5 dell'art. 51. In linea di principio le due discipline (commi 5 e 6 dell'art. 51) sono alternative, perché o il dipendente ha una sede di lavoro da cui si allontana per andare in trasferta (e l'eventuale indennità fruisce del trattamento di cui al comma 5) oppure non ha sede di lavoro ed allora è un "trasfertista"; tuttavia potrebbero anche concorrere quando, ad esempio, le indennità del trasfertista sono circoscritte ad un'area territoriale. In questo caso alle trasferte che il trasfertista effettua fuori dall'ambito territoriale individuato contrattualmente si applica il regime ordinario delle trasferte del comma 5 dell'art. 51 (circolare n. 326/E).

- Il comma 7 dell'art. 51 disciplina le indennità di trasferimento che si configurano quando al dipendente si modifica stabilmente la sede di lavoro, prevedendone l'esenzione nella misura del 50 per cento del loro ammontare per un importo complessivo annuo non superiore ad euro 1.549,37 per i trasferimenti all'interno del territorio nazionale ed euro 4.648,11 per quelli fuori dal territorio nazionale.

- Il comma 8 dell'art. 51 disciplina gli assegni di sede e le altre indennità percepite per servizi prestati all'estero prevedendone l'esenzione nella misura del 50 per cento. L'applicazione di questa disposizione, per espressa previsione normativa, esclude l'applicabilità di quella di cui al comma 5 (trasferte). La dottrina ha evidenziato il carattere residuale della norma, la quale trova applicazione quando il reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero non rientra nel regime speciale convenzionale dell'art. 51, comma 8-bis e si è in presenza di trasferimenti o distacchi all'estero del personale. Per i lavoratori in trasferta la norma sembra lasciare la possibilità di scegliere quale trattamento utilizzare (ordinario ex comma 5 o quello in argomento ex comma 8). P. Dui, Tassazione e contribuzione nel lavoro dipendente, Giuffrè, 2005, pag. 206. In merito la circolare n. 326/E, paragrafo 2.5 ha precisato "che si tratta di due ipotesi diverse: nelle trasferte lo spostamento è del tutto momentaneo ed è collegato allo svolgimento di uno specifico incarico, l'assegno di sede e le indennità per i servizi prestati all'estero sono, invece, collegati ad un trasferimento, sia pure a tempo determinato, della sede di lavoro del dipendente".

(15) Il comma 2-bis dell'art. 2 del Tuir stabilisce inoltre una presunzione di residenza, salvo prova contraria, per i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con D.M. 4 maggio 1999. La prova del reale trasferimento all'estero deve essere data attraverso la dimostrazione che in Italia i cittadini trasferiti non hanno più né la dimora abituale né il complesso dei rapporti riguardanti sia gli affari che gli interessi economici, familiari, sociali e morali. È possibile utilizzare qualsiasi mezzo di prova di natura documentale o dimostrativa. L'Agenzia delle Entrate indica a titolo esemplificativo: la sussistenza della dimora abituale nel Paese fiscalmente privilegiato, sia personale che

dell'eventuale nucleo familiare, l'iscrizione e l'effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del Paese estero, lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo, stipulato nello stesso Paese estero, ovvero l'esercizio di una qualsiasi attività economica con carattere di stabilità.

(16) Il criterio della "maggior parte del periodo d'imposta" è riferito all'intero anno fiscale, pertanto 183 giorni (184 in caso di anno bisestile) anche non continuativi.

(17) Circa l'iscrizione nelle anagrafi di residenza, l'art. 2 della L. 24 dicembre 1954, n. 1228, pone l'obbligo a ognuno di chiedere, per sé e per le persone sulle quali esercita la patria potestà o la tutela, l'iscrizione nell'anagrafe del comune di dimora abituale. L'assenza temporanea dal comune di dimora abituale non produce effetti sul riconoscimento della residenza. L'anagrafe è stata anche definita (art. 1 della L. 31 gennaio 1958, n. 136) come la raccolta sistematica dell'insieme delle posizioni relative alle persone, alle famiglie e alle convivenze che hanno fissato nel comune il proprio domicilio, cioè la sede principale degli affari e interessi di un individuo. L'iscrizione all'anagrafe è dunque un atto dovuto quando l'individuo ha il domicilio o la residenza (ai sensi del codice civile) in un determinato comune. Di contro tutti i cittadini italiani, ovunque siano nati, che risiedono fuori dal territorio nazionale per più di un anno devono richiedere al proprio comune la cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente (se residenti precedentemente in Italia) e conseguentemente il trasferimento nell'Anagrafe dei residenti all'estero (AIRE) del comune italiano di origine o di ultima residenza prima dell'espatrio, entro tre mesi dall'arrivo nel Paese estero (L. 27 ottobre 1988, n. 470). Sono previste alcune eccezioni:

- trasferimento temporaneo, di durata non superiore all'anno;
- dipendenti dello Stato inviati all'estero per motivi di servizio.

(18) Cass. 5 maggio 1980, n. 2936.

(19) Cass. 5 maggio 1980, n. 2936, cit.

(20) Circolare 2 dicembre 1997, n. 304/E.

(21) Per l'onere probatorio in merito si veda U. Perrucci, Residenze estere, vere o fittizie, in "Boll. Trib." n. 17/2007, pag. 1371.

(22) Pertanto quando le modalità ed i criteri di imposizione del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero rientrano nello speciale regime convenzionale in argomento, non trovano applicazione le disposizioni in tema di indennità illustrate nella nota (12) poiché tutte le somme corrisposte al lavoratore sono assorbite nel reddito convenzionale.

(23) L'"esclusività" si realizza quando l'attività è prestata all'estero come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro in essere. In altri termini, lo svolgimento dell'attività lavorativa all'estero non deve essere accessorio rispetto ad un eventuale rapporto di lavoro in Italia, come accade, ad esempio, per i brevi periodi di spostamento dall'abituale sede di lavoro in Italia in occasione di missioni o trasferte presso clienti stranieri, fiere o società collegate all'estero.

A tale proposito, la circolare n. 207/E del 16 novembre 2000 ha chiarito che il datore di lavoro deve: stipulare con il dipendente uno specifico contratto da cui risulti la esclusività (nonché il rapporto in via continuativa) della prestazione svolta all'estero; collocare il lavoratore su uno specifico ruolo estero (formalità che può essere adempiuta mediante la tenuta degli ordinari libri paga e matricola, regolarmente vidimati dagli enti previdenziali).

(24) Il requisito della continuità e l'introduzione del limite minimo di durata dell'impiego all'estero evitano la tassazione del reddito di lavoro dipendente su base forfetaria nei casi in cui il reddito è tassato esclusivamente in Italia in applicazione dei trattati per evitare la doppia imposizione ed in particolare, della norma che prevede la tassazione solo

nel Paese di residenza del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero per meno di 183 giorni.

Circa la continuità, la circolare n. 207/E ha chiarito che, ai fini del computo dei giorni, il periodo non necessariamente deve risultare continuo "mentre è sufficiente che il lavoratore presti la propria opera all'estero per un minimo di 183 giorni nell'arco di dodici mesi". L'Agenzia delle Entrate, con una recente risoluzione (n. 245/E dell'11 settembre 2007, in "il fisco" n. 34/2007, fascicolo n. 2, pag. 4776), ha confermato che, ai fini dell'applicazione della tassazione sulla base della retribuzione convenzionale, è necessario che il rapporto di lavoro dipendente all'estero sia reso in via continuativa (e, quindi, con caratteristiche di permanenza o sufficiente stabilità), costituisca l'oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, e non abbia una durata inferiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi.

(25) Per il 2007 il decreto di riferimento è del 19 gennaio 2007 (G.U. n. 24 del 30 gennaio 2007).

(26) Ipotesi residuale nel caso non sia possibile ricorrere ad una Convenzione contro le doppie imposizioni (perché non è stata adottata tra gli Stati interessati) che attribuisca in modo univoco la residenza.

(27) Risoluzione n. 281/E del 13 agosto 2002 ("il fisco" n. 32/2002, fascicolo n. 2, pag. 4697) e circolare n. 50/E del 12 giugno 2002 ("il fisco" n. 25/2002, fascicolo n. 2, pag. 3658). Non vanno indicate, ad esempio, le imposte pagate in acconto o in via provvisoria e quelle per le quali è prevista la possibilità di rimborso totale o parziale (vd. Istruzioni PF UNICO 2007).

(28) Nel caso in cui il pagamento a titolo definitivo avvenga successivamente si applica quanto previsto dal comma 7.

Art. 165, comma 7, del Tuir:

"Se l'imposta dovuta in Italia per il periodo d'imposta nel quale il reddito estero ha concorso a formare l'imponibile è stata già liquidata, si procede a nuova liquidazione tenendo conto anche dell'eventuale maggior reddito estero, e la detrazione si opera dall'imposta dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione nella quale è stata richiesta. Se è già decorso il termine per l'accertamento, la detrazione è limitata alla quota dell'imposta estera proporzionale all'ammontare del reddito prodotto all'estero acquisito a tassazione in Italia".

(29) Vd. anche M. Aulenta, La tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero, in "Rassegna Tributaria" n. 1/2002, pag. 161.

(30) Risoluzione n. 281/E del 13 agosto 2002.

(31) In tal senso si era già espressa l'Amministrazione finanziaria nella risoluzione n. 12/E del 18 gennaio 2002 (in "il fisco" n. 6/2002, fascicolo n. 2, pag. 851).

(32) Nel caso in cui il datore di lavoro sia una società di persone fiscalmente trasparente, occorre fare riferimento alla residenza fiscale dei soci invece che della società. P. Valente, Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, Ipsoa, 2003, pag. 532.

(33) La previsione ha dato luogo ad abusi attraverso l'utilizzo (distorto) del prestito internazionale di personale (cosiddetto distacco). Nella pratica si simula il prestito di personale: un datore di lavoro locale che deve assumere lavoratori esteri per periodi inferiori ai 183 giorni, lo fa indirettamente attraverso un intermediario estero che appare formalmente come datore di lavoro che presta il proprio personale. In questo modo sono soddisfatte le condizioni previste dalla normativa convenzionale che consentono al lavoratore di fruire dall'esenzione da imposizione nello Stato ove presta l'attività.

Per evitare l'abuso descritto ed individuare il reale datore di lavoro, il paragrafo 8 dell'art. 15 del Commentario OCSE invita le autorità

competenti degli Stati membri ad analizzare ogni caso specifico avendo riguardo alla "sostanza" e non alla forma. In merito il Commentario indica, inoltre, alcuni elementi utili a stabilire che il reale datore di lavoro è l'utilizzatore del lavoro (e non l'intermediario estero) che fanno riferimento: alla responsabilità ed ai rischi del lavoro prodotto, al potere di dare istruzioni, al controllo del lavoro, alle remunerazioni, agli strumenti ed ai materiali utilizzati, al numero ed alle competenze dei lavoratori.

(34) S. Capolupo, Manuale dell'accertamento delle imposte, 2005, Ispoa, Milano, pag. 354 con richiamo alla nota dell'8 luglio 1980, n. 12/649.

(35) Deve infatti considerarsi esclusa la possibilità che un datore di lavoro non residente, privo di stabile organizzazione in Italia, sia assoggettabile all'ordinamento italiano. A. Dragonetti, Redditi di lavoro dipendente, in "Manuale di fiscalità internazionale", a cura di Dragonetti, Piacentini, Sfondrini, Ispoa, 2004, pag. 805, con rinvio a P. Revelant, Il lavoro dipendente prestato all'estero tra diritto interno e normativa convenzionale, in "Corriere Tributario" n. 47/2001, pag. 3549.

(36) Circolare 26 gennaio 2001, n. 7/E, punto 7.3 (in "il fisco" n. 5/2001, pag. 1579).

(37) Si vedano la circolare 16 luglio 1977, n. 77, la circolare 18 agosto 1994, n. 151, la circolare 7 maggio 1999, n. 105/E, la risoluzione 17 agosto 1996, n. 193 e la risoluzione 10 giugno 1999, n. 95/E.

(38) Si vedano il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 28 dicembre 2001 e la circolare dell'Agenzia delle Entrate 12 aprile 2002, n. 31/E (paragrafo 2) (in "il fisco" n. 17/2002, fascicolo n. 2, pag. 2498).

(39) Si vedano le circolari della Direzione delle Imposte dirette 13 settembre 1977, n. 86 e 25 novembre 1978, n. 147, nonché la risoluzioni 18 marzo 1978, n. 12/1182, la risoluzione 10 giugno 1999, n. 95/E e 24 maggio 2000, n. 68/E (in "il fisco" n. 24/2000, pag. 8018).

(40) La dottrina suggerisce l'opportunità per il datore di lavoro di preconstituersi la disponibilità di una dichiarazione del lavoratore attestante la sua residenza all'estero, al fine di non essere chiamato a rispondere dell'eventuale mancato versamento al Fisco italiano. F. Crovato, Rapporti internazionali ed imposte sui redditi, in AA.VV., "Il diritto tributario nei rapporti internazionali", ed. "Il Sole-24 Ore", Milano, 2003, pag. 181.

(41) La presenza della stabile organizzazione rende irrilevante il distinguo circa i tempi di permanenza all'estero del lavoratore - maggiore o minore dei 183 giorni - per usufruire del regime convenzionale di tassazione esclusiva nello Stato di residenza. Viene meno infatti una delle condizioni richieste a tale fine dalla disciplina convenzionale che ricordiamo essere, oltre alla permanenza minore di 183 giorni, la remunerazione corrisposta da non residente nello Stato estero e la non riconducibilità dell'onere della remunerazione ad una stabile organizzazione.

(42) Anche in questo terzo caso, ai fini dell'individuazione dello Stato impositore, non ha rilevanza distinguere se il soggiorno del lavoratore è superiore o inferiore ai 183 giorni poiché, essendo il pagamento delle remunerazioni effettuato da un soggetto estero (residente nello Stato in cui si esegue la prestazione), viene meno una delle condizioni previste nella norma convenzionale che consente l'imponibilità esclusiva del reddito nello Stato di residenza. Pertanto in questo caso le disposizioni convenzionali non consentono deroghe e prevedono per i soggetti residenti l'imponibilità del reddito di lavoro in entrambi gli Stati.

(43) C. Giambanco, La mobilità internazionale, in "I Redditi di lavoro dipendente", a cura di V. Ficari, Giappichelli, Torino, 2002, pag. 113.

(44) Evidenziamo che la nozione di distacco utilizzata ai fini previdenziali è più ampia di quella utilizzata in ambito civilistico dal D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276. In particolare il concetto di distacco

utilizzato ai fini previdenziali [vd. Regolamento (CEE) n. 1408/71 del 14 giugno 1971] include tutte le ipotesi in cui un lavoratore svolge la sua prestazione in uno Stato diverso da quello abituale indipendentemente dal titolo giuridico, includendovi così anche le ipotesi di semplice trasferta o trasferimento ad altra sede.

(45) Questi accordi possono avere la forma di Convenzioni internazionali o anche di semplici scambi di note e si applicano ad ambiti oggettivi di diversa estensione.

Sono completi gli accordi stipulati con: Argentina, Brasile, Capoverde, Jersey e Isole del Canale, Croazia, Principato di Monaco, San Marino, Slovenia, Tunisia e Uruguay. Sono invece limitati ad alcuni rapporti assicurativi gli accordi stipulati con Australia, Canada e Québec, Israele e Turchia Stati Uniti e Venezuela.

(46) La disciplina europea è applicabile anche ai cittadini che aderiscono allo Spazio economico europeo - SEE - Islanda, Liechtenstein, Norvegia ed alla Svizzera.

(47) Al fine di semplificare e di chiarire le regole comunitarie relative al coordinamento dei sistemi di previdenza sociale degli Stati membri, il Parlamento europeo e il Consiglio hanno approvato il regolamento (CE) n. 883/2004 del 29 aprile 2004, che costituisce il nuovo punto di riferimento per quanto riguarda il coordinamento dei sistemi di previdenza sociale degli Stati membri. Il Regolamento (CE) n. 883/04 ha abrogato il Regolamento (CEE) n. 1408/71 e il Regolamento (CEE) n. 574/72 a decorrere dalla data di entrata in vigore del nuovo regolamento d'applicazione.

(48) Quando un dipendente presta abitualmente la sua attività in più Stati diversi, in ambito comunitario il Regolamento (CEE) n. 1408/71 stabilisce che il lavoratore deve essere assoggettato alla legislazione di un solo Stato membro, che potrà essere quello in cui risiede se rientra tra i paesi nei quali presta la sua opera. In caso contrario, dovrà essere applicata la legge dello Stato in cui ha sede o domicilio il datore di lavoro [ex art. 14, comma 1, del Regolamento (CEE) n. 1408/71].

(49) Fanno eccezione le Convenzioni con l'Australia e la Nuova Zelanda, Paesi che hanno un sistema previdenziale basato sulla fiscalità generale.

(50) L'art. 14.1.a) del Regolamento (CEE) n. 1408/71, considera distaccato "la persona che esercita un'attività subordinata nel territorio di uno Stato membro presso un'impresa dalla quale dipende normalmente ed è distaccata da questa impresa nel territorio di un altro Stato membro per svolgervi un lavoro per conto della medesima ...".

(51) Per approfondimenti sulla tematica della contribuzione previdenziale dei lavoratori distaccati vd. L. Cuzzocrea-C. Benigni, Adempimenti contributivi e previdenziali per gli espatriati, Eca Italia editore, 2003, pagg. 79 e seguenti.

(52) L'art. 17 sopra esposto può essere invocato nel solo caso in cui esistano i presupposti, ossia per situazioni di carattere particolare: ad esempio l'alta specializzazione del personale coinvolto o l'organizzazione dell'impresa.

(53) È possibile superare il limite convenzionale dei cinque anni, motivando adeguatamente le richieste di proroga con l'interesse specifico del lavoratore alla continuità contributiva che si verifica, per esempio, quando il lavoratore è prossimo all'età pensionabile, ovvero al suo rientro definitivo in patria.

(54) Il legislatore ha previsto, inoltre, dei meccanismi di riscatto dei periodi di lavoro svolti in Stati non convenzionati, indipendentemente dal fatto che la contribuzione in tali Paesi sia effettivamente avvenuta.

(55) È possibile visionare l'elenco dei periodi minimi relativi a ciascun Paese con cui è in vigore un accordo sul sito del nostro istituto nazionale di previdenza sociale [www.inps.it](http://www.inps.it).

(56) Lavoratori esclusi da tale normativa: lavoratori extracomunitari

assunti in Italia per lavorare in un Paese extracomunitario e lavoratori italiani assunti in un Paese diverso dall'Italia per lavorare in un Paese extracomunitario; lavoratori italiani assunti per operare in un Paese della UE.

(57) L'art. 1 del D.L. 31 luglio 1987, n. 317 prevede che i lavoratori italiani debbano essere obbligatoriamente iscritti ad alcune forme di previdenza e assistenza sociale, qualora prestino la loro opera in paesi extracomunitari con i quali non siano in vigore appositi accordi. Il testo della legge parla di "lavoratori italiani" ma, in via interpretativa, si è provveduto ad estendere il campo di applicazione personale anche ai lavoratori cittadini degli altri Stati membri della UE, in osservanza del principio di non discriminazione ribadito anche dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. Vedi sentenze relative alle cause Prodest n. 237/1983 e Van Roosmalen n. 300/1984.

(58) D.L. 31 luglio 1987, n. 317

#### Art. 1

#### Obbligatorietà delle assicurazioni sociali per i lavoratori italiani operanti all'estero

1. I lavoratori italiani operanti all'estero, in Paesi extracomunitari con i quali non sono in vigore accordi di sicurezza sociale, alle dipendenze dei datori di lavoro italiani e stranieri di cui al comma 2, sono obbligatoriamente iscritti alle seguenti forme di previdenza ed assistenza sociale, con le modalità in vigore nel territorio nazionale, salvo quanto disposto dagli articoli da 1 a 5:

- a) assicurazione per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti;
- b) assicurazione contro la tubercolosi;
- c) assicurazione contro la disoccupazione involontaria;
- d) assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali;
- e) assicurazione contro le malattie;
- f) assicurazione di maternità.

2. Sono tenuti ad osservare le disposizioni degli articoli da 1 a 5, per i lavoratori italiani assunti nel territorio nazionale o trasferiti da detto territorio per l'esecuzione di opere, commesse o attività lavorative in Paesi extracomunitari:

- a) i datori di lavoro residenti, domiciliati o aventi la propria sede, anche secondaria, nel territorio nazionale;
- b) le società costituite all'estero con partecipazione italiana di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile;
- c) le società costituite all'estero, in cui persone fisiche e giuridiche di nazionalità italiana partecipano direttamente, o a mezzo di società da esse controllate, in misura complessivamente superiore ad un quinto del capitale sociale;
- d) i datori di lavoro stranieri.

3. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche nel caso di assunzione di lavoratori italiani in Paesi extracomunitari.

4. I lavoratori italiani che sono disponibili a svolgere attività all'estero devono iscriversi in apposita lista di collocamento tenuta dall'ufficio regionale del lavoro del luogo di residenza, il quale rilascia il nulla osta all'assunzione che può avvenire con richiesta nominativa. L'iscrizione nella lista è compatibile con quella nella lista ordinaria di collocamento. Il lavoratore che stipula un contratto per l'estero può chiedere di mantenere l'iscrizione nella lista ordinaria.