



Mobilità del personale all'estero: modalità di invio dei dipendenti ed implicazioni fiscali e previdenziali

Dott. Michele Maria Rossini
Dottore Commercialista in Brescia

Componente Commissione Nazionale UNGDCEC «Fiscalità internazionale»
Componente Comitato scientifico Fondazione - Centro Studi UGDCEC

Brescia, 28 gennaio 2016

I testi e gli schemi rappresentati sono delle esemplificazioni relative agli argomenti trattati. Nessuna responsabilità legata ad una decisione assunta sulla base delle informazioni ivi rese, pertanto, potrà essere attribuita al relatore e allo studio Caprioli Rossini Segala, che resta a disposizione per ogni approfondimento al riguardo.



TARGET

**FORNIRE UN SINTETICO QUADRO D'INSIEME NECESSARIO PER UNA GESTIONE
CONSAPEVOLE DEL FENOMENO DELLA MOBILITA' DEL PERSONALE VERSO L'ESTERO:**



PER L'IMPRESA COINVOLTA



PER IL PERSONALE ASSEGNATO

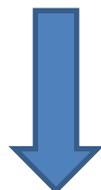
LIBERA CIRCOLAZIONE ← MOBILITA' ← GLOBALIZZAZIONE



DALLA COMUNITA' INTERNAZIONALE (UE)



**RAPPORTO UE CONTRO LA DISPARITA' FISCALE QUALE OSTACOLO/LIMITE
ALLA MOBILITA' DEI LAVORATORI**



**LA MOBILITA' DEI LAVORATORI E' RICONOSCIUTA COME
FATTORE POTENZIALMENTE IDONEO A FAR AUMENTARE LA
CRESCITA E L'OCCUPAZIONE IN EUROPA**



DAL REPORT 2014 STILATO DALL'AIRE (ITA) (fonte IlSole24Ore)

- **SUPERATI I 100.000 ITALIANI ESPATRIATI NEL 2014**
- **GERMANIA, REGNO UNITO, SVIZZERA E FRANCIA LE PRINCIPALI DESTINAZIONI**
- **DALLA LOMBARDIA 1/5 DEGLI EMIGRATI (prevalenza del Nord)**
- **LA FASCIA CON MAGGIOR NUMERO DI EMIGRATI (20-30 anni)**
- **I DATI AIRE SI DISCOSTANO DA QUELLI DEGLI UFFICI DI APPRODO (sulla base della richiesta del n. di sicurezza sociale)**



L'UE si fonda su 4 libertà fondamentali

- 1) Libera circolazione dei capitali
- 2) Libera circolazione delle merci
- 3) Libera circolazione dei servizi
- 4) Libera circolazione delle persone
 - Lavoratori dipendenti
 - Lavoratori autonomi
 - Professionisti
 - Prestatori di servizi
 - studenti/ricercatori



Art. 45 TFUE

1. La libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione è assicurata.
2. Essa implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro.

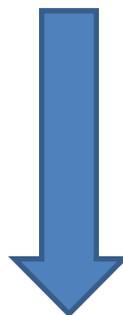
Ostacoli:

complicazioni burocratiche, fiscali e previdenziali, politiche, conflitti, ecc..



CASO PRATICO FREQUENTE CON CRITICITA' LATENTI

**CANTIERE DI COSTRUZIONE A RISCHIO IDENTIFICAZIONE S.O.:
attrazione personale italiano anche se permanenza inferiore a 183 giorni**



**PROBLEMATICHE CONNESSE A DUPLICAZIONE DI RITENUTE
CAUSATE DALLO SDOPPIAMENTO DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA**



Trattasi di insieme complesso ed articolato di elementi

ASPETTI COINVOLTI:

- ASPETTI LEGATI ALL'IMMIGRAZIONE
- aspetti giuslavoristici e contrattuali
- aspetti fiscali
- aspetti previdenziali
- comunicazione agli enti interessati/autorizzazioni
- inserimento in contesto normativo internazionale
- aspetti culturali (linguistici, religiosi, cultura al lavoro)



IMMIGRAZIONE

Ai sensi dell'art. 3 del D.Lgs. n.286/1998 (Testo Unico sull'immigrazione) l'ingresso in Italia di cittadini stranieri extraUE per motivi di lavoro subordinato o autonomo (ivi compresi quindi anche i rapporti di collaborazione a progetto ovvero di prestazione occasionale) è consentito, in linea generale, solo nel rispetto di un numero complessivo, che può essere definito annualmente con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri entro il 30 novembre dell'anno precedente a quello di competenza. Il decreto stabilisce quindi le quote massime di stranieri da ammettere nel territorio dello Stato e determina, di conseguenza, il numero massimo di visti di ingresso e permessi di soggiorno che potranno essere rilasciati dagli uffici competenti ai lavoratori interessati. Oltre agli stranieri appartenenti alla UE, non sono soggetti ai flussi di ingresso i lavoratori che rientrano in alcune ipotesi particolari disciplinate dall'art. 27-quater (Carta blu UE) e dall'art. 27 del T.U. sull'immigrazione.

- In particolare, sono di interesse per l'industria le seguenti categorie di lavoratori:
- lettera a) - dirigenti e personale altamente specializzato;
- lettera f) - periodi temporanei di addestramento presso datori di lavoro italiani;
- lettera g) - lavoratori ammessi per adempiere funzioni o compiti specifici nell'ambito di un gruppo (distacco infragruppo);
- lettera i) - prestazioni oggetto di contratti di appalto e solo per la durata dello stesso.



ISTITUTI GIUSLAVORISTICI GENERALI

- **VARIABILI DA CONSIDERARE CASO PER CASO:**
- **durata dell'assegnazione**
- **soggetto che beneficia della prestazione**
(diverso dal datore di lavoro o medesimo in caso di SO)
- **forma dell'entità estera (uff. di rapp. stabile organizzazione, subsidiary,...)**



- **TRASFERTA O MISSIONE**
- **TRASFERIMENTO ALL'ESTERO**
- **ASSUNZIONE PER L'ESTERO**
- **DISTACCO TRANSNAZIONALE**
- **ASSUNZIONE ALL'ESTERO (LOCALIZZAZIONE)**



OBIETTIVI DA CONSIDERARE

- **CONTINUITA' PREVIDENZIALE PER IL LAVORATORE**
- **FLESSIBILITA' DEL LAVORO PER LE IMPRESE COINVOLTE**
- **DISPONIBILITA' DEL LAVORATORE A QUESTA O QUELLA FATTISPECIE**
- **OTTIMIZZAZIONE FISCALE**



Driver di investimento

- **RETE DI AGENTI INDIPENDENTI**
- **UFFICIO DI RAPPRESENTANZA**
- **STABILE ORGANIZZAZIONE DA CANTIERE DI MONTAGGIO, INSTALL, COSTRUZ**
- **SEDE SECONDARIA CON RAPPRESENTANZA STABILE (SUCCURSALE)**
- **SUBSIDIARY (SOCIETA' CONTROLLATA)**



RAPPORTO DI LAVORO: LEGISLAZIONE E GIURISDIZIONE APPLICABILI (segue...)

DIVERSE POSSONO ESSERE LE LEGISLAZIONI APPLICABILI SIMULTANEAMENTE AL RAPPORTO DI LAVORO

CARATTERIZZATO DA ELEMENTI DI INTERNAZIONALITA'

AL FINE DI EVITARE ABUSI E DI CONTRASTARE IL FORUM SHOPPING «NON GENUINO» SI RICORRE ALLE C.D. NORME DI CONFLITTO (norme di diritto internazionale privato) ma in nessun caso il lavoratore deve essere privato della protezione assicurategli dalle norme imperative della legge 975/84 che altrimenti troverebbe applicazione.

- **L. 218/1995 «Riforma del sistema italiano di diritto internazionale privato»**
- **Convenzione di Roma del 19/06/1980 (L. 975/1984) si rivolge a lavoratori e datori di lavoro che hanno stipulato contratto di prestazione lavorativa in Paesi Ue o Extra**
- **Reg. CE 593/2008 sulla legge applicabile alle obbligazioni contrattuali**



RAPPORTO DI LAVORO: LEGISLAZIONE E GIURISDIZIONE

APPLICABILI 2

PRINCIPIO GENERALE: LIBERTA' DI SCELTA DEI CONTRAENTI DI INDIVIDUARE LA LEGGE STATALE ANCHE DI APPARTENENZA A PAESE TERZO CHE REGOLI IL CONTRATTO O ANCHE UNA SOLA PARTE DI ESSO.

Passaggi: Verifica della legislazione applicabile scelta dalle parti. Nel caso non sia stata espressamente indicata una legislazione applicabile occorre applicare:

- La legge del Paese in cui il lavoratore, in esecuzione del contratto, compie abitualmente il suo lavoro, anche se è inviato temporaneamente in un altro Paese.
- La legge del Paese dove si trova la sede che ha proceduto ad assumere il lavoratore, qualora questi non compia abitualmente il suo lavoro in uno stesso Paese, a meno che non risulti dall'insieme delle circostanze che il contratto di lavoro rappresenta un collegamento più stretto con un altro Paese (in tale ultimo caso di applica la legge di quest'ultimo Paese).



•IN ITALIA

Le disposizioni normative e la giurisprudenza che si sono succedute sono state dirette a tutelare il lavoratore privato in merito alla stabilità del lavoro

Lo statuto dei lavoratori limita il trasferimento del dipendente e lo lega a comprovate ragioni tecniche, produttive e organizzative (art. 2103)



TRASFERITA (RAPPORTO DI LAVORO BILATERALE)

Temporaneità e provvisorietà (occasionale, anche non breve!)

La giurisprudenza ha definito l'istituto in parola, precisando che, in caso di trasferta, o missione, operata nell'interesse e su disposizione **unilaterale** del datore di lavoro che la dispone, si assiste ad un **mutamento temporaneo** del luogo di esecuzione della prestazione lavorativa rispetto a quello in cui il lavoratore deve abitualmente eseguirla, per rispondere ad esigenze di servizio **transitorie e contingenti, non prevedibili** al momento dell'assunzione. In tal caso le maggiorazioni riconosciute sono erogate in funzione di ogni singola trasferta e le relative indennità sono soggette all'esenzione contributiva e fiscale entro i limiti indicati dal comma 5 dell'art. 51 Tuir.



TRASFERTISTI (RAPPORTO DI LAVORO BILATERALE)

Il lavoratore è considerato trasfertista qualora il contratto individuale di lavoro, non preveda una sede di lavoro fissa e predeterminata.

I lavoratori in parola sono assoggettati a continui spostamenti che danno loro titolo a beneficiare di una maggiorazione retributiva da contratto senza che rilevino i tempi e i luoghi delle trasferte. La previsione contrattuale, deve essere contenuta nel contratto individuale di lavoro (o lettera di assunzione). Il contratto dovrebbe specificare anche l'entità della maggiorazione retributiva accordata al lavoratore trasfertista abituale, maggiorazione che dovrà essere riconosciuta per tutti i giorni retribuiti, senza distinguere se il lavoratore si sia effettivamente recato in trasferta e dove questa abbia avuto luogo.



TRASFERIMENTO (RAPPORTO BILATERALE)

- **Definitività**

Il trasferimento di un lavoratore si configura come un **mutamento definitivo** della sua sede di lavoro originaria o successivamente modificata o, comunque, un mutamento per un periodo di durata tale da richiedere una riorganizzazione della vita familiare e sociale del prestatore.

E' UNA DISPOSIZIONE UNILATERALE DEL DATORE (ai sensi 2103 cc)

(Corte di Cassazione - Decisione n. 3292/1985 – La riorganizzazione della vita familiare del lavoratore è fattore discriminante rispetto ad una trasferta.)



LOCALIZZAZIONE (SITUAZIONE DI LUNGO PERIODO)

Per localizzazione si intende la modifica delle condizioni contrattuali, dallo status di dipendente italiano a quello di lavoratore locale, attraverso la risoluzione del rapporto di lavoro con la società italiana e la contestuale assunzione presso una società estera del medesimo gruppo.

Di norma la situazione avviene con gradualità (fino a 4 anni) passando da situazioni di trasferta o distacco con attribuzioni delle indennità estere tanto più ridotte quanto più si inserisce il contratto estero. (SISTEMI DI “DECALAGE”).



DISTACCO (SITUAZIONE DI LUNGO PERIODO) **NORMATIVA INTERNA**

D.LGS 276/2003 di attuazione alla «Legge Biagi»

Art. 30. – Distacco c.d. «proprio» (prima non tipizzato)

1. L'ipotesi del distacco si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa.
2. In caso di distacco il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore.



PERCHE' PARLARE DI DISTACCO

- Maggior flessibilità per le imprese coinvolte
- Risparmi connessi al costo del lavoro
- Continuità previdenziale
- Ottimizzazione fiscale
- Disponibilità del lavoratore



DISTACCO – NORMATIVA INTERNA

Legge 9 agosto 2013, n. 99, di conversione del D.L. 76/2013

- una particolare previsione relativa al distacco di personale che avvenga tra aziende che abbiano sottoscritto un **contratto di rete** di impresa che abbia validità ai sensi del D.L. 5/2009, convertito in legge 9 aprile 2009, n. 33
- In questa ipotesi l'interesse al distacco da parte del distaccante non deve essere accertato ma si presume connesso e pertanto sorge automaticamente, proprio in forza dell'operare della rete (Circolare ministeriale del 29 agosto 2013, n. 35)



INTERPELLO N. 1/2016 DEL MINISTERO DEL LAVORO - DISTACCO NAZIONALE

Nell'interpello n, 1/2016 il ML, richiamando le norme sul contratto di rete, osserva come "l'aggregazione in gruppo di imprese si caratterizza, ferma restando l'autonomia giuridica dei soggetti che ne fanno parte, per il potere di controllo e direzione che una società del gruppo (c.d. capogruppo) esercita sulle altre in virtù delle condizioni di cui all'art. 2359 c.c..

Appare pertanto possibile ritenere che in caso di ricorso all'istituto del distacco tra le società appartenenti al medesimo gruppo di imprese, ricorrendo, quanto meno, le condizioni di cui all'art. 2359, comma 1, c.c., l'interesse della società distaccante possa coincidere nel comune interesse perseguito dal gruppo analogamente a quanto espressamente previsto dal Legislatore nell'ambito del contratto di rete."



DISTACCO LEGITTIMO

- 1. Concreto interesse del datore di lavoro**
- 2. Mantenimento del potere direttivo**
- 3. Non definitività dell'assegnazione**



DISTACCO LEGITTIMO

1. Concreto interesse del datore di lavoro

- Con riferimento al requisito dell'interesse, il Ministero del Lavoro ha più volte precisato come quest'ultimo debba essere **specifico, rilevante, concreto e persistente, accertato caso per caso, in base alla natura dell'attività espletata**, potendo ad ogni modo coincidere con qualsiasi tipo di interesse produttivo dell'impresa distaccante, anche di carattere non economico. (Interpello n.1/2016)



D.LGS 276/2003: distacco, appalto e somministrazione

Ai fini della applicazione delle norme contenute nel presente titolo, **il contratto di appalto**, stipulato e regolamentato ai sensi dell'articolo 1655 del codice civile, **si distingue** dalla somministrazione di lavoro **per la organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore**, che può anche risultare, in relazione alle esigenze dell'opera o del servizio dedotti in contratto, dall'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto, nonché per la assunzione, da parte del medesimo appaltatore, del rischio d'impresa.



DISTACCO TRANSNAZIONALE – DIRETTIVA COMUNITARIA 96/71/CE

Norma di recepimento D.LGS 72/2000: Relativa al distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione di servizi

Modifica della modalità di esecuzione della prestazione lavorativa

Sussistenza di un legame organico tra lavoratore distaccato e impresa distaccante, che continua ad esercitare **il proprio potere direttivo**: il datore di lavoro pone temporaneamente un proprio lavoratore **a disposizione** di un'altra società estera, in favore del quale il lavoratore medesimo presta la propria attività lavorativa.

Nota bene: La Corte di Giustizia nel comunicato 17/2015 lamenta che la direttiva non ha armonizzato il contenuto sostanziali delle norme sebbene abbia fornito delle indicazioni.

(segue...



DISTACCO TRANSNAZIONALE – DIRETTIVA COMUNITARIA 96/71/CE

Viene prevista una **definizione ampia di distacco** comprendendo diverse ipotesi di mobilità temporanea di lavoratori (Art. 1 comma 3):

contratto di prestazione di servizi: il distacco di lavoratori presso un diverso Paese membro *“distacco per proprio conto e sotto la propria direzione nell’ambito di un contratto concluso tra l’impresa che lo invia e il destinatario della prestazione di servizi che opera in tale Stato membro”* (ipotesi tipica dell’esecuzione di un contratto di appalto);

distacco nell’ambito del gruppo di imprese: ipotesi del distacco di un lavoratore da un’impresa operante nel Paese membro presso una diversa impresa del **medesimo gruppo** operante presso un diverso Paese membro;

somministrazione di lavoro: un’impresa di lavoro temporaneo (agenzia di somministrazione, secondo il nostro diritto interno) invia uno o più lavoratori presso un’impresa utilizzatrice che opera in un diverso Paese membro.



**DEFINIZIONE DI DISTACCO FORNITA DALLA COMMISSIONE
AMMINISTRATIVA (UE) – solo ai fini previdenziali**
(Decisione A3 del 17/12/2009)

«... con il termine «distacco» s'intende qualsiasi periodo maturato dai lavoratori dipendenti o dai lavoratori autonomi durante il quale una persona svolge la propria attività in uno Stato membro diverso dallo Stato membro competente a norma delle disposizioni degli articoli: 14, paragrafo 1, 14 bis, paragrafo 1, 14 ter, paragrafo 1 o 14 ter, paragrafo 2 del regolamento (CEE) n. 1408/71 del Consiglio (3) e degli articoli 12, paragrafo 1 o 12, paragrafo 2 del regolamento (CE) n. 883/2004.»



Direttiva 96/71/CE e D.lgs. 72/2000 di recepimento



Medesime condizioni di lavoro



- La direttiva mira a garantire una leale concorrenza tra imprese di diversi Stati
- Assicurare la sostanziale parità di trattamento tra lavoratori comunitari e lavoratori nazionali (con norme imperative di protezione minima)
- Azione di contrasto a fenomeni di dumping sociale (***Circ. n. 14/2015 Min L.***)

Le condizioni di lavoro riguardano oltreché aspetti qualitativi anche le tariffe minime salariali comprendendo al loro fine le indennità specifiche di distacco purché non erogate a titolo di rimborso delle spese effettivamente sostenute. (**Art. 3, (7) Direttiva 96/71/CE, interpello M.L. 33/2010**)

Sull'argomento si veda anche la Corte di Giustizia dell'Unione Europea – Comunicato stampa n.17 del 12/02/2015

«Le questioni vertenti sulle tariffe minime salariali sono disciplinate, qualunque sia la legge applicabile al rapporto di lavoro, dalla normativa dello Stato membro ospitante.



Direttiva 2014/67/UE del 15/05/2014 (18/06/2016 termine per i singoli Stati per adeguarsi)

Concerne l'applicazione della direttiva 96/71/CE relativa al distacco dei lavoratori e recante la modifica del regolamento (UE) n. 1024/2012 relativo alla cooperazione amministrativa attraverso il sistema di informazione del mercato interno (regolamento IMI).

- Viene stabilito un quadro di disposizione, misure e meccanismi di accertamento al fine di uniformare l'applicazione della direttiva del 1996 (viene quindi garantito un sistema minimo di misure per l'attuazione di condizioni di impiego dello Stato ospitante in modo da creare condizione di leale concorrenza).
- Vengono previste misure di trasferimento di informazioni relative a condizioni di lavoro e di occupazione (da rendere pubbliche) che i prestatori di servizi devono rispettare.
- Rendere effettiva la cooperazione amministrativa ed assistenza tra stati nel prevedere risposte a richieste di informazioni da parte delle autorità competenti e controlli, ispezioni ed indagini in relazione ai distacchi (IMI).



Formalizzazione degli accordi

NON E' PREVISTA DALLA NORMATIVA GIUSLAVORISTA LA STIPULA DI UN APPOSITO CONTRATTO

- In caso di **trasferta** è consigliabile redigere una **lettera di assegnazione integrativa** al contratto di lavoro (indicazione delle condizioni di espatrio).
- In caso di **distacco** (una volta verificate le condizioni fiscali e previdenziali), redigere:
 - **Intercompany Agreement** tra le società interessate indicandone i parametri (O COST SHARING AGREEMENT)
 - **Letter of understanding** indicandone i contenuti e le modalità del distacco (accordo integrativo al contratto originario)



Altri aspetti da considerare in caso di mobilità

- **D.L. 317/1987** - obbligatorietà delle assicurazioni sociali per i lavoratori italiani operanti all'estero (Paesi extra-Ue).
- **Novità D.Lgs. 151/2015 di attuazione *Jobs Act* - semplificazioni**
 - Dal 24 settembre 2015 non sussiste più il vincolo di preventiva autorizzazione ministeriale da parte delle aziende per l'impiego del personale all'estero (previsto invece dal vecchio art. 2 D.L. 317/1987).
- **Nota Min. Lavoro 05.08.2014**
 - Se il rapporto di lavoro si instaura all'estero ed è regolato dal diritto locale, la comunicazione obbligatoria di assunzione/trasferimento non è dovuta.



In sintesi, la procedura di distacco comporta:

- Definizione dell'accordo di distacco tra le imprese coinvolte.
- Consegna della lettera di distacco al lavoratore.
- Comunicazione telematica del distacco agli uffici (modello UNILAV).
- Annotazione del distacco nei libri obbligatori (LUL).
- Formulario A1 (in caso di distacco anche ai fini previdenziali).



CAPRIOLI ROSSINI SEGALA

DOTTORI COMMERCIALISTI ASSOCIATI

ASPETTI FISCALI



Residenza fiscale in Italia



**Tassazione in Italia dei redditi ovunque prodotti
art. 3, TUIR (cd. *worldwide principle*)**

«L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti **da tutti i redditi** posseduti...., e per i non residenti **soltanto** da quelli prodotti nel territorio dello Stato.»



Applicazione dell'imposta ai non residenti (Art. 23 TU)

1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello stato:

- Lett. c) i redditi di lavoro dipendente **prestato nel territorio** dello Stato....
- Lett. d) i redditi di lav. aut. **per attività esercitate sul territorio** dello Stato....

2. **Indipendentemente** dalle condizioni di cui alle lettere ...c) e d) del comma 1 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, **se corrisposti da...** soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni residenti di soggetti non residenti nel territorio dello Stato.



La residenza fiscale

Definizione ex art. 2 D.P.R. 917/1986:

*ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la **maggior parte** del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile:*

- sono **iscritte nelle anagrafi** della popolazione residente **oppure**
- hanno nel territorio dello Stato il **domicilio civilistico** (*il centro vitale d'interesse ex art.43c.c.*) **oppure**
- hanno nel territorio dello Stato la **residenza civilistica** (*la dimora abituale ex art.43c.c.*)

N.B. La formale iscrizione all'Anagrafe è dato preclusivo ad ogni ulteriore accertamento

N.B. È sufficiente che sussista uno solo dei requisiti previsti dalla norma affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente (Circ. 304/E/97)



La residenza fiscale

- **Periodo d'imposta**
 - Per le persone fisiche coincide con l'anno solare
- **Maggioranza del periodo d'imposta**
183 giorni nell'arco di un anno solare (1/1 – 31/12)

Nota Bene: la residenza fiscale è unica per anno solare eccetto con la Svizzera (art. 4 par. 4 conv.) e con la Germania (punto 3 del protocollo d'intesa) che valgono per frazione d'anno.



La residenza fiscale

L'AIRE - “Anagrafe degli italiani residenti all'estero” (L. 470/1988)

Tenuta presso i singoli comuni e presso **Ministero dell'Interno**

Contiene i riferimenti e dati dei cittadini italiani che:

- **Spontaneamente abbiamo dichiarato di risiedere all'estero**
- **Sono stati iscritti d'ufficio a seguito dell'accertamento della residenza da parte dell'Ufficio**

NB: I cittadini che trasferiscono la propria residenza per un periodo superiore ai 12 mesi sono obbligati a cancellarsi dall'Anagrafe della popolazione residente ed iscriversi all'AIRE.



Due modalità di iscrizione all'AIRE:

I. Comunicazione all'ufficio consolare italiano competente nello Stato estero: entro 90 gg (presentando apposita comunicazione);

➤ Entro 180 gg il consolato inoltra la comunicazione al Ministero dell'Interno → informa il comune → cancellazione dall'anagrafe e iscrizione AIRE con **decorrenza alla ricezione da parte del comune**

II. 1. Comunicazione iniziale al proprio comune → non determina di per sé l'automatica cancellazione;

2. Comunicazione all'ufficio consolare italiano competente entro 90 gg dalla sua immigrazione → Entro 180 gg il consolato inoltra la comunicazione al Ministero dell'Interno → informa il comune → N.B. cancellazione dall'anagrafe con **decorrenza della comunicazione iniziale**



La residenza fiscale

□ **Iscrizione all'Anagrafe dei residenti in Italia (condizione necessaria ma non sufficiente)**

L'iscrizione all'AIRE non è sufficiente a provare la residenza all'estero se in Italia si trova:

- la residenza in senso civilistico;
- il domicilio in senso civilistico.

Cassazione 15 marzo 2013, n. 6598: *“l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorché il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali, e ciò in base a vari elementi presuntivi”* .

Risoluzione 351/2008 – La valutazione deve essere fatta sulla base di circostanze d'insieme dei molteplici rapporti che il soggetto intrattiene nel nostro paese per valutare se nel periodo in cui è stato anagraficamente residente all'estero, abbia effettivamente perso ogni collegamento con lo Stato italiano.



La residenza fiscale

Valutazione degli elementi idonei a comprovare il fittizio trasferimento all'estero (*Circolare n. 304/E del 2 dicembre 1997*):

- Possesso di unità immobiliari in Italia;
- Frequenti rimesse in denaro da/verso l'Italia;
- Mantenimento di consistenti rapporti bancari con istituti creditizi in Italia;
- Svolgimento di un rapporto di lavoro dipendente o autonomo in Italia;
- Gestione di attività economiche localizzate in Italia;
- Titolarità di cariche sociali in Italia;
- Sostenimento di spese alberghiere o di iscrizione a circoli o *clubs*;
- Organizzazione dei propri impegni e della propria attività nel territorio italiano ovvero attraverso soggetti operanti in Italia.



❑ **Domicilio in senso civilistico:**

Art.43 c.c. *“Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi **affari** (economici) ed **interessi vitali**” (Res iuris)*

- **Affari economici:** interessi di natura economica e patrimoniale (i.e. attività lavorativa in Italia, detenzione di partecipazioni in Italia, funzione di amministratore in Italia)
- **Interessi vitali:** interessi personali (famiglia in Italia)

(segue.....)



Ai fini della nozione di domicilio civilistico non è scontato che il centro degli affari sia ubicato nel medesimo Stato in cui sono localizzati gli interessi e le relazioni umane:

La valutazione delle preponderanza dei legami personali in un particolare Stato viene rimessa all'interpretazione della giurisprudenza costituendo un elemento di incertezza ulteriore.

Differenti orientamenti della Corte di Cassazione tra loro contrapposti:

- **Sentenza n. 961 del 21/01/2015** – Richiama la corte di Giustizia Ue: « ... ai fini della determinazione del luogo della residenza devono essere presi in considerazione sia i legami professionali e personali dell'interessato....e qualora tali legami non siano concentrati in un solo stato membro...l'art. 7, numero 1 comma 2 della direttiva 83/182/CEE riconosce la preminenza dei legami personali sui legami professionali».
- **Sentenza n. 6501 del 31/03/2015** - Presunzione di residenza effettiva del contribuente: priorità alla sede dell'attività. In particolare, si afferma che: «...le relazioni affettive e familiari... non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale».



☐ **Residenza in senso civilistico:**

Art.43 c.c. **“La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale”** (*Res facti*)

- **Elemento oggettivo:** stabile permanenza in un determinato luogo
- **Elemento soggettivo:** volontà di rimanere in quel determinato luogo



La recente sentenza della CTR Lombardia 88/32/15

- Sottolinea la differenza tra i concetti di residenza e domicilio nelle due accezioni fiscale e civilistica e i collegamenti esistenti tra i concetti.
- Il soggetto non residente per percepire un reddito nel territorio italiano (in tal caso un gettone di presenza nel CDA) dovrà eleggere un domicilio fiscale in Italia. Ciò non comporta il fatto di essere residente fiscale nel nostro Paese. A tal fine bisognerà provare che lo stesso soggetto ha per la maggior parte del periodo d'imposta collocato in Italia il proprio domicilio civilistico (sede principale di affari ed interessi privati) in alternativa alle altre due condizioni.

Massima: «il domicilio fiscale rileva meramente ai fini dell'individuazione dell'amministrazione finanziaria territorialmente competente a ricevere la dichiarazione e svolgere attività di controllo e accertamento».



❑ **Trasferimento in un Paese Non White list:**

Articolo 2, comma 2 bis, DPR 917/1986:

“Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale”.



Residenza fiscale in ambito internazionale



Convenzioni contro le doppie imposizioni



Funzione di ripartizione potestà impositiva tra Stati



**«Tie-breaker rules» (art.4 modello OCSE)
per dirimere casi di doppia residenza fiscale**



«RESIDENZA» in ambito convenzionale - Art. 4

1. Ai fini della presente 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 sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga. Tuttavia, tale espressione non comprende le persone che sono imponibili in questo Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato o per il patrimonio che esse possiedono in detto Stato.



«Tie-breaker rules»

Si sono rese necessarie per il rimando diretto (ART. 4 modello di convenzione OCSE) alla qualificazione di residenza previsto dalla legislazione di ogni Stato contraente che potendo differire tra loro potrebbero comportare casi di doppia residenza e dunque, potenzialmente, subire una doppia imposizione.

Le T-B rules rappresentano dei test (criteri) in successione progressiva (ordine gerarchico) che consentono di stabilire in quale Stato il contribuente è da considerare residente.

- Abitazione permanente
- Centro degli interessi vitali
- Soggiorno abituale
- Nazionalità
- Accordo tra le autorità dei due Stati.



Reddito di lavoro dipendente prestato all'estero

Il datore di lavoro per individuare la corretta tassazione deve verificare:

- In primo luogo se si applica la normativa in relazione alla trasferta;
- In caso negativo, se sussistono i requisiti per determinare il reddito sulla base della retribuzione convenzionale ai sensi dell'art. 51, comma 8 bis del TUIR;
- Nuovamente in caso negativo quali tra le altre disposizioni dell'art. 51 si può applicare (art. 51, comma 7 e comma 8).



Reddito di lavoro dipendente prestato all'estero

Trasferta

art. 51 comma 5 TUIR

- **rimborso analitico**
- **rimborso forfettario**
- **rimborso misto**

Trasferimento

art. 51 comma 7 TUIR

- Indennità di prima sistemazione e rimborsi erogati a dipendenti trasferiti all'estero **non concorrono** a formare reddito nella misura del 50% per un importo complessivo per il 1 anno

Distacco



Retribuzione effettiva < 183 gg

- Retribuzione convenzionale art. 51 comma 8 bis TUIR > 183 gg

Trasfertista abituale

art. 51 comma 6 TUIR

Indennità **esente** nella misura del **50%**.



Reddito di lavoro dipendente – base imponibile

Art. 51, comma 8-bis del TUIR: *In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in **via continuativa** e come **oggetto esclusivo** del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un **periodo superiore a 183 giorni**, è determinato sulla base delle **retribuzioni convenzionali** definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale.*



Tassazione su base effettiva

< 183 giorni



Tassazione su base convenzionale

> 183 giorni



Retribuzione convenzionale

Il datore di lavoro al fine di applicare il regime di tassazione su base convenzionale (art.51 comma 8 *bis* TUIR) deve verificare l'esistenza dei seguenti requisiti:

- **Residenza fiscale in Italia;**
- **Continuità e esclusività della prestazione all'estero;**
- **Permanenza all'estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi.**

Esempio: dipendente con invio all'estero il 15/7 e rientro il 15/06 soddisfa la condizione di cui sopra



Ambito di applicazione della retribuzione convenzionale

Continuità della prestazione all'estero.

Incarico affidato al dipendente di natura non occasionale ma con carattere di permanenza o comunque di stabilità all'estero (Circolare Assonime 17/2001);

Esclusività della prestazione all'estero.

Attività lavorativa svolta esclusivamente all'estero (non è ammessa attività nel territorio nazionale sebbene il dipendente possa rientrare nel territorio nazionale per soggiornarvi per cause diverse dall'attività lavorativa).

Soggiorno all'estero superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi.

Per il computo dei giorni si includono, anche se trascorsi in Italia: i giorni di ferie, le festività, i riposi settimanali.



Ambito di applicazione della retribuzione convenzionale

DEROGHE E PARTICOLARITA'

La mancata previsione nel decreto ministeriale del settore economico nel quale viene svolta l'attività da parte del dipendente costituisce motivo ostativo all'applicazione del particolare regime. (Circ. n. 20/2011)

Nell'ipotesi in cui il contratto di lavoro preveda che il rapporto di lavoro sia svolto a tempo parziale, la retribuzione convenzionale può essere ridotta proporzionalmente alla riduzione d'orario. (Circ. 20/2011)

L'articolo 33 del DL 78/2010 (aliquota addizionale del 10% sui specifici compensi erogati ai dirigenti del settore finanziario) si applica anche se il reddito viene determinato ex art. 51, comma 8 bis del Tuir. (circ. 4/2011)



Retribuzioni convenzionali 2015 - Decreto M.L. 14 gennaio 2015, G.U. n. 17 del 22 gennaio 2015

SETTORE	QUALIFICHE	FASCIA	RETRIBUZIONE NAZIONALE		RETRIBUZIONE CONVENZIONALE	
			DA	FINO A		
Autotrasporto e spedizioni merci	Operai	I		1.920,51	1.920,51	
		II	1.920,52	2.033,27	2.033,27	
		III	2.033,28	2.146,03	2.146,03	
		IV	2.146,04	in poi	2.258,75	
	Impiegati	I			2.258,75	2.258,75
		II		2.258,76	2.684,32	2.684,32
		III		2.684,33	3.109,89	3.109,89
		IV		3.109,90	3.535,46	3.535,46
		V		3.535,47	in poi	3.961,01



Articolo 15 OCSE

Redditi di lavoro subordinato

1. **Fatte salve le disposizioni degli articoli 16, 18 e 19, gli stipendi, i salari e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in detto altro Stato.**
2. **Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato se:**
 - a) **il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni in un periodo di dodici mesi che inizi o termini nel corso dell'anno fiscale considerato, e**
 - b) **le remunerazioni sono pagate da o per conto di, un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato, e**
 - c) **l'onere della remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.**



Il Credito d'imposta (art. 165 TUIR)

Per fruire del credito di imposta è indispensabile che:

- il reddito sia prodotto all'estero ed **esista una doppia imposizione**,
- il reddito estero **concorra alla formazione del reddito complessivo** del soggetto residente in Italia,
- le imposte siano pagate all'estero a **titolo definitivo**.

Recente prassi: Circolare n.5/E del 19 febbraio 2015



Ammontare del credito

Il credito d'imposta spetta in misura limitata, ed è determinato dal minore dei seguenti tre parametri:

- **ammontare dell'imposta pagata all'estero** (definitiva),
- **quota d'imposta italiana dovuta sul reddito di fonte estera**, determinata sulla base della seguente proporzione:

$$\frac{\text{reddito estero x imposta lorda italiana}}{\text{reddito complessivo}}$$

- **imposta netta italiana** nell'anno di produzione del reddito
- l'ammontare massimo di imposta estera detraibile in Italia non può superare la quota di imposta italiana relativa al reddito di fonte estera.



Credito d'imposta estera – reddito convenzionale

Se il **reddito** prodotto all'**estero** **concorre parzialmente** alla formazione del **reddito complessivo in Italia** (quale è il caso delle **retribuzioni convenzionali**), l'**ammontare del credito d'imposta** utilizzabile **non può superare il valore** dato dalla seguente formula (deroga al principio di cassa):

$$\frac{\text{redd. estero parz. imponibile in It x imposta pagata in via def. all'estero}}{\text{Reddito prodotto all'estero come individuato dall'art 51 TUIR (*)}}$$

=

Limite massimo del credito d'imposta

→ (*) riconoscimento proporzionale alla quota parte che concorre alla formazione della base imponibile (Risoluzione AE n. 48/2013)



I cd. Lavoratori «frontalieri»

A livello domestico la Legge di stabilità per il 2015 (L. 190/2014) ha previsto che la franchigia per i frontalieri, pari a 7.500 euro, spetti a regime a partire dal periodo di imposta 2015.

Secondo l'Amministrazione finanziaria italiana, il frontaliere che può godere dell'esenzione in esame è solo colui il quale si reca **quotidianamente** oltreconfine. Ai frontalieri (indipendentemente dal Paese in cui lavorano) **non è applicabile la tassazione sulla base delle c.d. “retribuzioni convenzionali”** di cui all'articolo 51, comma 8-bis TUIR.

Nel febbraio 2015 in merito ai lavoratori tra Svizzera e Italia è stata sottoscritta una road map che interessa anche la disciplina sulle doppie imposizioni. Nel primo trimestre 2016 è previsto l'avvio della procedura di consultazione interna, non pubblica.



ASPETTI PREVIDENZIALI



Sicurezza sociale dei lavoratori

Obiettivo:

Opportunità di continuare a mantenere la posizione assicurativa in Italia, evitando così:

- la frammentazione delle erogazioni pensionistiche in diversi istituti previdenziali;
- che il lavoratore non sia assicurato in nessun Paese;
- che il lavoratore sia assoggettato a doppia contribuzione.



Sicurezza sociale dei lavoratori

Fondamenti internazionali in tema di sicurezza sociale prevedono, salvo deroghe:



**unicità della legislazione applicabile
territorialità dell'obbligo assicurativo**

***Lex loci laboris* principle**



Sicurezza sociale dei lavoratori

Le disposizioni in tema di applicazione differiscono a seconda che il lavoratore venga assoggettato in uno dei:

- **Paesi dell'Unione Europea;**
- **Paesi extracomunitari con i quali l'Italia abbia stipulato appositi accordi in materia di sicurezza sociale (parziali /totali);**
- **Paesi extracomunitari con i quali non sia in vigore un accordo in materia di sicurezza sociale;**

La convenzione mira a raggiungere l'obiettivo di evitare una scopertura assicurativa o una doppia contribuzione



Differenza tra le convenzioni per evitare la doppia imposizione e le convenzioni di sicurezza sociale

La convenzione per evitare la doppia imposizione contiene, a seconda della fattispecie reddituale e dei Paesi coinvolti, la potestà impositiva concorrente dei due Paesi o esclusiva di un solo Paese;

La convenzione di sicurezza sociale mira, tra le altre finalità, a prevedere l'esonero assicurativo nel Paese di occupazione con applicazione del solo regime previdenziale del Paese di residenza del lavoratore prevedendo, pertanto, delle deroghe al principio della *lex loci laboris*.



Le convenzioni di sicurezza sociale

Le convenzioni bilaterali di sicurezza sociale, in generale, garantiscono coloro che svolgono o hanno svolto parte dell'attività lavorativa in uno Stato estero al fine di:

- totalizzare (sommare) i periodi di contribuzione fatti valere nei due Stati contraenti ai fini del conseguimento dei requisiti per il diritto alla prestazione;
- beneficiare della parità di trattamento con i cittadini del Paese in cui si presta l'attività lavorativa;
- ottenere il pagamento della pensione a carico di un Paese sul territorio dell'altro Stato in cui si risiede;
- mantenere un'unica posizione assicurativa pur lavorando temporaneamente in un altro Paese (distacco).

E' importante precisare che, ogni convenzione opera in modo autonomo rispetto ad altre convenzioni e stabilisce tra i Paesi contraenti i requisiti da osservare e le prestazioni da erogare.



Sicurezza sociale dei lavoratori UE

Regolamenti ante 1/5/2010:

Reg. 1408/1971

Reg. 574/72 (di attuazione)

Applicabili nei rapporti con i Paesi UE, i Paesi aderenti SEE, Svizzera, Groenlandia fino alle date di cui sotto.

Regolamenti dal 1/5/2010:

Reg. 883/2004 (in sostituzione del vecchio Reg. 1408/1971)

Reg. 988/2009, di modifica

Reg. 987/2009, di attuazione

→ Applicabili a tutti i Paesi UE, SEE (dal 01/06/2012), Svizzera (dal 1/04/2012) come indicato dalla Circ. 114/2013 INPS



Sicurezza sociale dei lavoratori UE

Ruolo della Commissione amministrativa per il coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale, incaricata di trattare ogni questione amministrativa del Regolamento, in particolare:

- **Decisione A1/2009 - Procedure di dialogo e risoluzione delle controversie**
- **Decisione A2/2009 - Legislazione applicabile per i distacchi**
- **Decisione A3/2009 - Totalizzazione**
- **Raccomandazione H1/2013 - Applicazione della sentenza Gottardo**

I vantaggi di cui beneficiano i cittadini di uno Stato in virtù di una convenzione bilaterale di sicurezza sociale tra tale Stato e un Paese terzo devono essere concessi anche ai lavoratori, cittadini di altri Stati membri.



Finalità dell'UE

- SI coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale
- NO armonizzazione dei sistemi di sicurezza sociale



Ogni Stato decide chi assicurare e quali prestazioni erogare e a quali condizioni



Sono fatte salve le norme interne sull'immigrazione

(diritto di ingresso, al soggiorno, alla residenza in uno stato membro)



Nel rispetto delle norme interne di immigrazione e del diritto UE, l'applicazione dei regolamenti in materia di coordinamento dei sistemi di sicurezza **non pregiudica il diritto di ogni stato membro in materia di permesso di soggiorno, di residenza o di lavoro.**



Trattamento previdenziale nel caso di assegnazioni rientranti nella fattispecie della trasferta



Nella dislocazione del lavoratore italiano (status) fuori dal normale luogo di lavoro con carattere di temporaneità e di regola per l'espletamento di un incarico circoscritto nel tempo, **trova piena applicazione la normativa italiana in materia di assicurazioni sociali** e non si è assoggettati alla L. 3/10/1987 n. 398 (INPS, Circ. 15,3,1994, n. 87)



Assegnazioni in ambito comunitario/SEE/Svizzera

Applicazione generale del principio del Lex Loci laboris salvo deroghe

A) Deroga 1

In caso di deroga e nel rispetto di due condizioni essenziali, quali:

1. Persistenza del legame organico
2. Esercizio abituale di attività sostanziali da parte del datore di lavoro distaccante
 - Durata di distacco non superiore ai 24 mesi (a parte deroga ex art 16 Reg. 883/2004)
 - Il lavoratore non sia inviato presso la distaccataria in sostituzione di un'altra persona
 - Possesso fisico del formulario A1 (documento portatile emesso dall'INPS)



Assegnazioni in ambito comunitario/SEE/Svizzera

DISTACCO GENUINO – PERSISTENZA DEL LEGAME ORGANICO

Indici di subordinazione (Decisione A1 del 12.06.2009):

1. La **responsabilità per l'assunzione**;
2. Deve essere chiaro che il contratto era e continua ad essere applicabile durante tutto il periodo di distacco alle parti coinvolte nella sua redazione e che esso deriva da contrattazioni che hanno condotto all'assunzione;
3. Il potere di risolvere il contratto di lavoro (licenziamento) deve rimanere prerogativa esclusiva di invio;
4. L'impresa di invio deve conservare il potere di **determinare la natura dell'attività svolta dal lavoratore distaccato**, non definendo nel dettaglio il tipo di lavoro da svolgere o le relative modalità di svolgimento, ma più in generale determinando il prodotto finale di tale lavoro o il servizio di base da fornire;
5. **La responsabilità della retribuzione del lavoratore** spetta all'impresa che ha concluso il contratto di lavoro. Ciò non pregiudica la possibilità che il datore di lavoro nello Stato d'invio e l'impresa nello Stato di occupazione giungano a un accordo sulle effettive modalità di pagamento del lavoratore;
6. L'impresa di invio conserva il potere di **imporre provvedimenti disciplinari** a carico del lavoratore.



Assegnazioni in ambito comunitario/SEE/Svizzera

DISTACCO GENUINO – ESERCIZIO ABITUALE DI ATTIVITA' SOSTANZIALI

Criteria che caratterizzano le attività svolte (Dec. A1 del 12.06.2009, INPS, circ. 83/2010):

1. Il luogo in cui si trova la sede e l'amministrazione dell'impresa di invio;
2. La quantità di personale amministrativo dell'impresa di invio che lavora nello Stato membro di stabilimento e nell'altro Stato membro;
3. Il luogo di assunzione del lavoratore distaccato;
4. Il luogo in cui è conclusa la maggior parte dei contratti con i clienti;
5. La legislazione applicabile ai contratti stipulati dall'impresa di invio con i clienti e con i dipendenti;
6. Il numero di contratti eseguiti nello Stato d'invio e nello Stato di occupazione;
7. Il fatturato nello Stato d'invio e nello Stato di occupazione;
8. Il tempo trascorso dalla costituzione di un'impresa nello Stato di invio.



Assegnazioni in ambito comunitario/SEE/Svizzera

Ipotesi di non genuinità e divieto di triangolazione

1. Impresa distaccataria che mette il lavoratore a disposizione di un'altra impresa nello Stato membro in cui essa è situata;
2. Impresa distaccataria che mette il lavoratore a disposizione di un'altra impresa situata in un altro Stato membro;
3. Lavoratore che viene assunto in uno Stato membro da un'impresa che ha sede in un secondo Stato membro per essere inviato presso un'impresa che ha sede in un terzo Stato membro;
4. Lavoratore assunto in uno Stato membro da un'impresa situata in un secondo Stato membro che viene distaccato per andare a svolgere un'attività nel primo Stato membro;
5. Lavoratore distaccato in sostituzione di un'altra persona distaccata;
6. lavoratore che abbia concluso un contratto di lavoro con l'impresa presso la quale è distaccato.



B) Altre ipotesi di deroga

- I Regolamenti prevedono ulteriori deroghe al principio della *lex loci laboris* quando:
 - Una persona eserciti abitualmente in due o più Stati membri:
 - a) Un'attività subordinata, ovvero
 - b) Un'attività lavorativa autonoma, ovvero
 - c) Un'attività subordinata e un'attività lavorativa autonoma



Il documento portatile A1

Il beneficio dell'esenzione temporanea dall'obbligo di contribuzione in ambito comunitario/SEE/Svizzera (nelle ipotesi di deroga sopra delineate) è condizionata, come detto, al possesso del Formulario A1 (sostituisce il precedente E101). **Tale documento è vincolante per lo Stato di assegnazione.**

Sezioni:

1. AVVERTENZE PER L'INTERESSATO
2. DATI PERSONALI DELL'INTERESSATO
3. STATO MEMBRO DI CUI SI APPLICA LA LEGISLAZIONE
4. CERTIFICAZIONE DELLA SUA POSIZIONE
5. INFORMAZIONI SUL DATORE DI LAVORO NELLO STATO DI CUI SI APPLICA LA LEGISLAZIONE
6. INFORMAZIONI SUL DATORE DI LAVORO NEGLI ALTRI STATI MEMBRI
7. ISTITUZIONE CHE COMPILA IL FORMULARIO



Distacchi per brevi periodi

Su richiesta dell'impresa, in caso di trasferte e assegnazioni di breve durata (non > 3 mesi), l'INPS può rilasciare in sostituzione del formulario A1 un formulario sostitutivo semplificato con limitate informazioni.

Il datore di lavoro ne consegna una copia al lavoratore in partenza e l'altra viene spedita all'INPS entro 24 ore.

NB: terminato un periodo di distacco non potrà essere autorizzato nessun nuovo periodo di distacco tra le medesime imprese, stesso lavoratore, stesso Stato membro finché non siano trascorsi almeno di due mesi dalla data di scadenza del precedente periodo di distacco.



•Distacco di apprendisti

Tale tipologia non rientra, di norma, nel campo di applicazione delle norme sul distacco (INPS Circ. 83/2010). E' comunque possibile continuare a mantenere la contribuzione in Italia a condizione che l'esercizio dell'attività all'estero rientri nel programma di formazione.

•Lavoratori assunti per essere distaccati (sospetto di dumping sociale)

Un lavoratore può essere assunto per essere immediatamente distaccato all'estero a condizione che sia già soggetto alla legislazione dello Stato membro di invio (in cui è stabilito il datore di lavoro).



• **Totalizzazione dei periodi (Reg. 883/2004, artt. 6,12)**

Possibilità di cumulare fittiziamente, ai fini esclusivamente del conseguimento del diritto alla pensione in ciascuno dei Paesi contraenti e non anche della determinazione dell'importo della prestazione spettante, i periodi di assicurazione compiuti nell'altro o negli altri Paesi, **a condizione che tali periodi non si sovrappongano.**



SISTEMA EESSI

(Electronic Exchange of Social Security Information)

I Reg (Ce) 883/2004 e 987/2009 hanno previsto, a regime, il pieno scambio di dati per via telematica tra le istituzioni comunitarie competenti in materia di sicurezza sociale. Tale sistema informatizzato, inizialmente con entrata in vigore il **01 maggio 2014**, non è ad oggi ancora attivo, essendo stato ulteriormente prorogato (**Decisione E4** del 13.03.2014)



Regime previdenziale

Durante il periodo di esenzione dalla contribuzione estera per determinare i contributi dovuti si applica la legislazione nazionale

Base imponibile previdenziale

In Italia è data dalla retribuzione effettiva ex art. 51 DPR 917/86 con eccezione del co. 8-bis (all'estero >183 gg) = applicazione della retribuzione convenzionale

Principio di armonizzazione delle base imponibili fiscale e previdenziale ex. DLgs 314/97: la base imponibile previdenziale da assoggettare a contribuzione coincide con quanto rappresenta reddito ai fini fiscali.



Armonizzazione della base imponibile fiscale e previdenziale (D.LGS 341/97)
e base imponibile convenzionale ex art. 51 comma 8-bis

INPS e Ministero del Lavoro sono concordi nel sostenere quanto segue:

L'utilizzo delle retribuzioni convenzionali è preso a base soltanto per i lavoratori operanti in Paesi Extra-comunitari non legati da accordi di sicurezza sociale o solo in via residuale per lavoratori occupati in Paesi con i quali vigono accordi parziali per le assicurazioni non contemplate dalle convenzioni *(in ragione della penalizzazione per il finanziamento del sistema previdenziale e per la riduzione di copertura previdenziale per il lavoratore.....)*

....segue)



• **Armonizzazione della base imponibile fiscale e previdenziale (D.LGS 341/97) e base imponibile convenzionale ex art. 51 comma 8-bis**

• **Dottrina maggioritaria e giurisprudenza di merito sono, invece, critiche:**

Il sistema di armonizzazione delle basi imponibili (DLgs 314/97) vale anche nel caso del art. 51 comma 8-bis TUIR in quanto tra le esclusioni espresse non è richiamata e nemmeno è richiamata l'ipotesi derogatoria verso Paesi cd «totalizzati». Inoltre, tale interpretazione altererebbe l'intenzione del legislatore.

Pertanto:

L'interpretazione della norma porterebbe a considerare applicabile il regime convenzionale anche verso Paesi cd «totalizzati» e comunque seguendo l'imponibile fiscale.



Assegnazioni in Paesi Extra-UE convenzionati

Applicazione “pura” della Lex Loci Laboris

- Copertura garantita nel Paese di destinazione secondo la legislazione ivi presente.
- Nessuna contribuzione in Italia.

Sono comunque ammesse deroghe in caso di distacco mantenendo la propria posizione contributiva in Italia.



Assegnazioni in Paesi Extra-UE convenzionati parzialmente (caso di deroga permesso dalla conv.)

(l'accordo non prevede copertura per prestazioni di assistenza e previdenza)

- Continuare a versare contributi previdenziali e assistenziali in Italia coperti dalla convenzione e non anche nel Paese di destinazione.
- Versare in Italia e all'estero i contributi non previsti dalla convenzione (caso di doppia contribuzione previdenziale sebbene applicazione del reddito convenzionale ai fini previdenziali «certa»).



Assegnazioni in Paesi Extra-UE non convenzionati (quindi assenza di deroghe)

Tutela minima garantita: L'art. 35, comma quarto, della Costituzione *“riconosce la libertà di emigrazione, salvo gli obblighi stabiliti dalla legge nell'interesse generale, e tutela il lavoro italiano all'estero”*.

- Apertura di posizione assicurativa “separata” (codice autorizzativo – 4c)
- Necessario versare una serie di contributi previdenziali e assistenziali in Italia sulla base della retribuzione convenzionale (Legge 398/87) e abbattimento aliquota IVS carico azienda del 10%.
- Contributi eventualmente dovuti nel Paese di destinazione ai sensi della legislazione locale (doppia contribuzione).

INPS: il caso dell'imponibile previdenziale su base convenzionale non vale per i Paesi non convenzionati nell'ipotesi di trasferta (quindi retribuzione effettiva).



Stati e convenzioni bilaterali di sicurezza sociale

[Argentina](#)

[Repubblica di Capo Verde](#)

[Australia](#)

[Repubblica di Corea](#)

[Bosnia Erzegovina](#)

[Brasile](#)

[Repubblica di San Marino](#)

[Canada e Quebec](#)

[Santa Sede](#)

[ex Jugoslavia](#)

[Tunisia](#)

[Israele](#)

[Turchia](#)

[Jersey, Isola di Man e Isole del Canale](#)

[U.S.A](#)

[Macedonia](#)

[Uruguay](#)

[Messico](#)

[Venezuela](#)

[Principato di Monaco](#)



CAPRIOLI ROSSINI SEGALA

DOTTORI COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Dott. Michele Maria Rossini

CAPRIOLI ROSSINI SEGALA - Dottori Commercialisti Associati

Via XX Settembre 24, 25122 Brescia

tel: +39 030 2400759 fax: +39 030 2990849

E-mail: m.rossini@capriolirossinisegala.it