

12

Trattamento
lavoratori all'estero

Personale espatriato: aspetti legali, fiscali e contributivi

di Francesco della Falconi, dottore commercialista in Roma, SCGT – Studio di Consulenza Giuridico-Tributaria
e Giuseppe Marinetti, avvocato in Roma, SCGT – Studio di Consulenza Giuridico-Tributaria

Riferimento per
Confindustria Macerata:
Naida Costantini,
Servizio fiscale

L'IMPORTANZA DI UNA CORRETTA GESTIONE DEL PERSONALE INVIATO ALL'ESTERO

L'invio di un lavoratore dipendente all'estero comporta l'insorgere di varie problematiche che investono molteplici settori del diritto. Si va dalla gestione contrattuale del lavoratore, alla definizione delle conseguenze fiscali (sia di diritto interno che internazionale) derivanti dall'assegnazione, alla corretta individuazione del regime previdenziale applicabile per finire alla gestione di tutti quegli adempimenti di carattere burocratico/amministrativo.

Quando si decide di inviare una propria risorsa in uno Stato estero è, dunque, necessario un approccio modulare e di ampio respiro sistematico che tenga in debita considerazione tutti questi aspetti sin dall'inizio. Si tratta, inoltre, di aspetti che si influenzano l'un l'altro: non è pensabile, pertanto, di ragionare solo sulla struttura contrattuale senza prendere in considerazione le ricadute fiscali o contributive. Ad esempio, un lavoratore potrebbe essere molto soddisfatto del pacchetto retributivo proposto, ma, al contempo, potrebbe subire pesanti ripercussioni (senza esserne a conoscenza sin dall'inizio) sulla propria posizione pensionistica in tutti quei casi in cui il carico contributivo italiano sia nettamente inferiore (o, addirittura, inesistente) rispetto a quello "abituale".

Così come l'azienda datrice di lavoro potrebbe essere estremamente confidente nella gestione dei lavoratori in trasferta, salvo poi accorgersi dell'inapplicabilità di detto istituto e andare incontro a pesanti ripercussioni fiscali (che si sostanziano nell'impossibilità di avvantaggiarsi, ad esempio, delle norme di esenzione per i rimborsi spese).

Come per tutti i fenomeni internazionali, d'altra parte, l'azienda non deve trascurare la legislazione dello Stato estero ed effettuare una preventiva analisi della stessa volta ad evidenziare eventuali aree di criticità (ad esempio per quanto attiene alla richiesta dei permessi di lavoro).

A tal riguardo, un aspetto spesso trascurato è rappresentato dalla fiscalità estera; in molti casi, difatti, la società italiana è direttamente coinvolta nel pagamento delle imposte straniere a fronte di appositi obblighi di sostituzione d'imposta previsti dalla normativa locale. Anche tali aspetti devono essere necessariamente analizzati prima di porre in essere l'assegnazione, al fine di evitare pesanti passività non preventivate.

Il presente documento, senza pretesa alcuna di esaustività, intende delineare il quadro di riferimento in cui si dovrebbe "muovere" una corretta gestione del personale espatriato.

TRASFERITA, TRASFERIMENTO, DISTACCO O ASSUNZIONE LOCALE? COME EFFETTUARE LA SCELTA DELLA CORRETTA STRUTTURA CONTRATTUALE

La prima valutazione che l'azienda deve compiere al momento di attivare un'assegnazione all'estero di personale dipendente è quella relativa alla scelta della corretta struttura contrattuale. Si tratta di un aspetto di notevole importanza non solo teorica e che, purtroppo, molto spesso viene sottovalutato al punto da ritenere plausibile disciplinare qualsiasi lavoratore espatriato con una identica contrattualistica. Scorrendo la prassi societaria, gli istituti più utilizzati nell'ambito della movimentazione internazionale di personale sono:

- trasferta;
- trasferimento della sede;
- distacco;
- assunzione locale.

Ogni istituto presenta le sue particolarità che saranno sommariamente descritte nel prosieguo. In prima approssimazione è possibile suddividere le differenti strutture contrattuali come segue:

- trasferta - assegnazioni di brevissima o breve durata (massimo 6-8 mesi) per svolgere attività a vantaggio del proprio datore di lavoro;
- trasferimento della sede - assegnazioni di durata media-lunga per svolgere attività a vantaggio del proprio datore di lavoro;
- distacco - assegnazioni di durata breve-media-lunga per svolgere attività a vantaggio di un soggetto diverso dal proprio datore di lavoro;
- assunzione locale - assegnazioni di lunga-lunghissima durata per svolgere attività a vantaggio di un soggetto diverso dal proprio datore di lavoro.

Evidentemente si tratta di indicazioni di massima; ogni singola assegnazione, difatti, ha le sue particolarità e come tale va gestita.

Trasferta

La trasferta si caratterizza per il fatto di comportare un mutamento temporaneo del luogo di esecuzione della prestazione, nell'interesse

del datore di lavoro che la dispone, nonché per la permanenza di un legame funzionale del dipendente con il normale luogo di lavoro da cui egli proviene rispetto al diverso luogo della sua contingente prestazione (per tutte Cass. 21 marzo 2006, n. 6240). Secondo la giurisprudenza, il fondamento della permanenza del legame con l'originario luogo di lavoro risiede nella valutazione che il datore di lavoro dà dell'esigenza aziendale di conservare la collocazione topografica del lavoratore (Cass. 19 novembre 2001, n. 14470). L'invio del lavoratore in trasferta, inoltre, non deve essere supportato da uno specifico ed attuale interesse produttivo del datore di lavoro.

Da quanto sopra, emerge come il lavoratore in trasferta risponda gerarchicamente al proprio datore di lavoro e svolga la sua attività ad esclusivo beneficio di quest'ultimo; tra il lavoratore ed il soggetto estero presso cui viene svolta la prestazione lavorativa non si instaura alcun rapporto.

Trasferimento della sede

Quando si ragiona di trasferimento all'estero di lavoratori dipendenti si deve correttamente intendere il concetto stesso di "trasferimento". In dettaglio, molto raramente il trasferimento avviene per atto unilaterale del datore di lavoro nel rispetto dei limiti previsti dall'art. 2103 c.c.; la regola, al contrario, è quella di un accordo consensuale di spostamento della sede all'estero e da questo discende la non applicabilità della norma appena richiamata.

Ciò posto, il trasferimento della sede comporta l'invio del dipendente presso una sede differente da quella prevista nel contratto di assunzione (e in successive modificazioni) al fine di svolgere una attività lavorativa a beneficio del proprio datore di lavoro. Anche in tal caso, dunque, con l'entità locale che "ospita" il lavoratore non si instaura alcun rapporto contrattuale.

Il trasferimento, d'altra parte, deve necessariamente avere una maggiore stabilità rispetto alla trasferta fermo restando che è ipotizzabile un trasferimento posto in essere a tempo determinato. La differenza tra trasferta e trasferimento può essere ricercata nel differente interesse aziendale che tali istituti sono tesi a soddisfare, rispettivamente un interesse del tutto occasionale e contingente, il primo, e un interesse duraturo (ancorché, eventualmente, limitato nel tempo), il secondo.

Il distacco

Il distacco di personale in ambito internazionale è istituto conosciuto e molto utilizzato dalle aziende italiane. Come noto, prima dell'emanazione della cd. Legge Biagi, il distacco non era oggetto di apposita normativa. Il D. Lgs. n. 276/03 ha positivamente istituito, facendo propria una copiosa elaborazione giurisprudenziale, affermando, all'art. 30, che "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. In caso di distacco il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore”.

I requisiti caratterizzanti il distacco sono dunque:

- l'interesse del datore di lavoro;
- la temporaneità;
- la permanenza del rapporto di lavoro con il soggetto distaccante.

Per quanto attiene al concetto di interesse, deve in primo luogo rilevarsi come l'interesse sotteso al distacco non possa risolversi nella mera somministrazione di manodopera. Inoltre, è importante che sia connesso allo svolgimento da parte del lavoratore di una “determinata” attività. Infine, secondo l'insegnamento della giurisprudenza, “l'interesse deve essere rilevante, concreto e persistente talché, per stabilire con quale soggetto intercorra effettivamente il rapporto, occorre accertare quale soggetto abbia un interesse persistente, con quale datore di lavoro sussiste una dipendenza non apparente o temporanea” (*Cass. 26 maggio 1993, n. 5907*).

Il requisito della temporaneità non è autonomo dall'interesse al distacco, nel senso che sussiste il primo fino a quando persiste quest'ultimo. Detta ricostruzione è confermata dal Ministero del lavoro il quale ha chiarito che “il concetto di temporaneità coincide con quello di non definitività indipendentemente dalla entità della durata del periodo di distacco, fermo restando che tale durata sia funzionale alla persistenza dell'interesse del distaccante” (*Circolare 15 gennaio 2004, n. 15*).

L'art. 30 del citato decreto, inoltre, fissa altri limiti e condizioni al legittimo distacco di manodopera chiarendo che:

- il distacco che comporta un mutamento di mansioni deve avvenire con il consenso del lavoratore interessato;
- quando il distacco comporta un trasferimento a una unità produttiva sita a più di 50 km da quella in cui il lavoratore è adibito, il distacco può avvenire soltanto per comprovate ragioni tecniche, organizzative, produttive o sostitutive.

Si tenga presente che allorquando il distacco avvenga in violazione di quanto previsto dall'art. 30, comma 1 del D. Lgs. n. 276/03 l'azienda è punita con l'ammenda di € 50 per ogni lavoratore occupato e per ogni giornata di lavoro; ammenda aumentata del sestuplo e arresto fino a 18 mesi in caso di sfruttamento di minori. Inoltre, il lavoratore distaccato può chiedere la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze del distaccatario che ne ha utilizzato le prestazioni.

Assunzione locale

Nel caso in cui l'assegnazione all'estero sia di lunga durata, è prassi di molte società prevedere che il dipendente espatriato instauri un rapporto di lavoro dipendente con l'impresa locale.

L'assunzione locale può essere sfruttata per semplificare la gestione del dipendente in quanto la società datrice di lavoro si spoglia di tutti quegli obblighi connessi al rapporto di lavoro e li “trasferisce” alla

società estera.

Detto istituto può essere concretamente implementato attraverso una risoluzione consensuale del rapporto di lavoro italiano, ovvero una sospensione dello stesso.

Nel primo caso, il lavoratore riceve tutte le spettanze relative alla pregressa relazione lavorativa e, durante il periodo di assegnazione all'estero, non matura alcuna anzianità.

Nel secondo caso, le parti si accordano per la sospensione pattizia dei reciproci doveri e diritti nascenti dallo stesso. Solitamente, all'assunzione estera si affianca la sottoscrizione di uno specifico accordo con il quale la società italiana si impegna, al momento della cessazione dell'attività all'estero, a “riattivare” il pregresso rapporto. Caratteristiche essenziali dell'assunzione locale sono:

- la risoluzione della relazione lavorativa con la società italiana (o la sospensione della stessa);
- la stipulazione di un contratto di lavoro con l'azienda estera;
- la circostanza che l'attività svolta dal dipendente sia posta in essere ad esclusivo beneficio dell'impresa straniera;
- la soggezione del dipendente ai poteri direttivi e disciplinari della società estera.

Nel caso in cui la società italiana mantenga rapporti con il dipendente (ad esempio impartendo direttive per lo svolgimento del lavoro), l'assunzione locale potrebbe essere ritenuta simulata ed il rapporto italiano considerato come mai interrotto o sospeso.

INDENNITÀ E MAGGIORAZIONI: COME CAMBIA LA BUSTA PAGA DEL DIPENDENTE INVIATO ALL'ESTERO

La definizione del pacchetto retributivo del dipendente espatriato è condizionata dalle modalità di assegnazione all'estero e, soprattutto, dalla durata dell'assegnazione stessa. La maggiore o minore permanenza all'estero del lavoratore, difatti, comporta differenti impatti sulla vita di relazione del soggetto interessato e può generare la necessità di insediarsi stabilmente sul territorio straniero.

Invii di breve periodo

In presenza di assegnazioni di breve periodo, la remunerazione aggiuntiva rispetto alla paga base assume prettamente una funzione risarcitoria: il dipendente, difatti, non deve riorganizzare la propria vita professionale e personale.

Analizzando il comportamento delle società italiane, è possibile fornire un elenco delle voci maggiormente utilizzate per le assegnazioni di breve periodo:

- indennità di trasferta (o altra indennità in caso di assegnazione che non si sostanzia nella trasferta);
- forfetizzazione degli straordinari (in virtù della difficoltà di procedere

- ad una verifica puntuale delle ore di straordinario);
- rimborso delle spese di trasporto;
- rimborso delle spese di viaggio;
- rimborso delle spese di vitto;
- rimborso delle spese di alloggio;
- rimborso di altre spese sostenute a fronte dell'assegnazione all'estero.

Invii di medio-lungo periodo

Nel caso in cui l'assegnazione all'estero possa essere considerata di medio-lungo periodo la gestione della risorsa è più complicata in quanto quest'ultima deve, nella maggior parte dei casi, riorganizzare la propria vita presso al sede estera.

Le voci integrative alla ordinaria remunerazione che, usualmente, vengono corrisposte al lavoratore espatriato sono:

- indennità per maggior costo-vita (cd. C.O.L.A. – Cost of living allowance);
- indennità per servizi prestati all'estero;
- indennità di prima sistemazione;
- indennità per rischi derivanti dall'oscillazione del cambio;
- rimborso o indennità per le spese di trasloco;
- rimborso delle spese per il viaggio di inizio e fine assegnazione;
- alloggio;
- rimborso di viaggi periodici di rientro in Italia per far visita, ad esempio, alla propria famiglia;
- rimborso o indennità per la copertura delle spese di vitto;
- autovettura aziendale;
- corsi di lingua per il lavoratore e per i suoi familiari;
- pagamento delle spese scolastiche per i figli del lavoratore;
- iscrizione a circoli;
- assistenza fiscale in Italia ed all'estero;
- polizze assicurative;
- spese per pratiche di immigrazione;
- rimborso delle spese sostenute per le trasferte effettuate durante l'assegnazione all'estero.

LA NOZIONE DI RESIDENZA FISCALE

La prima analisi che deve essere fatta per definire il corretto regime fiscale applicabile al lavoratore espatriato è relativa alla individuazione della sua residenza fiscale. La maggior parte degli Stati, tra cui l'Italia, adotta un criterio impositivo di tipo misto, secondo cui le persone considerate fiscalmente residenti scontano le imposte sui redditi ovunque prodotti, mentre i non residenti sono assoggettati ad imposizione limitatamente ai redditi prodotti nel territorio nazionale. Pertanto, il reddito di lavoro dipendente erogato a fronte della prestazione lavorativa all'estero potrà essere considerato imponibile in

Italia unicamente ove il percettore possa essere considerato fiscalmente residente nel nostro Paese.

La nozione di residenza fiscale accolta dall'ordinamento italiano

Secondo il disposto dell'art. 2, comma 2 del T.U.I.R. "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".

Il comma 2-bis del medesimo articolo, poi, chiarisce che "si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale".

Tralasciando per il momento il comma da ultimo citato, è quindi possibile ritenere che un dipendente inviato all'estero conservi la residenza fiscale italiana se, per la maggior parte del periodo d'imposta (ossia 183 giorni nell'anno, ovvero 184 giorni se l'anno è bisestile):

- è iscritto all'anagrafe della popolazione residente;
- ha la residenza in Italia ai sensi del codice civile;
- ha il domicilio in Italia ai sensi del codice civile.

Rileviamo come affinché il lavoratore sia considerato fiscalmente residente in Italia è sufficiente che anche solo uno dei predetti requisiti venga soddisfatto.

Iscrizione all'anagrafe

Detto requisito deve essere letto in un'ottica meramente formale; il solo fatto di essere iscritti all'anagrafe della popolazione residente rappresenta una presunzione assoluta di residenza fiscale in Italia. Secondo l'insegnamento della Corte di cassazione, difatti, "tale dato preclusivo di ogni ulteriore accertamento ai fini della individuazione del soggetto passivo d'imposta, diversamente da quanto avviene ai fini civilistici ove le risultanze anagrafiche sono invece concordemente considerate idonee unicamente a dar luogo a presunzioni relative, superabili, come tali, dalla prova contraria. In altri termini in materia fiscale, a differenza di quanto avviene ai fini civilistici, la forma è destinata a prevalere sulla sostanza nell'ipotesi in cui la residenza venga collegata al presupposto anagrafico. Una diversa interpretazione dovrebbe inevitabilmente considerare concorrenti infatti gli altri due presupposti previsti dall'art. 2" (Cass. 20 aprile 2006, n. 9319). Al contrario la circostanza che il lavoratore si sia cancellato dalla predetta anagrafe ed iscritto all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE) non genera automaticamente la perdita della residenza fiscale italiana. L'iscrizione all'AIRE, dunque, è condizione necessaria, ma non sufficiente per perdere lo status di soggetto fiscalmente residente in Italia. Evidentemente, il primo accorgimento del dipendente che intende trasferirsi stabilmente all'estero e che vuole perdere la qualifica di soggetto residente è quello di procedere con

l'iscrizione all'AIRE (e detta iscrizione deve persistere per la maggior parte del periodo d'imposta, per ciascun anno solare).

Domicilio

Ai sensi dell'art. 43 c.c. "il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi".

La giurisprudenza è orientata verso una definizione estesa di "affari ed interessi" che tenga in considerazione sia gli interessi di natura economica e patrimoniale, sia quelli più strettamente personali; secondo la Cassazione, ad esempio, "per la determinazione del domicilio occorre fare riferimento non soltanto ai rapporti economici e patrimoniali di una persona, ma anche e soprattutto ai suoi interessi morali, sociali e familiari che confluiscono normalmente nel luogo in cui essa vive" (*Cass. 12 febbraio 1973, n. 435*) tanto che tale nozione "deve essere desunta alla stregua di tutti quegli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti" (*Cass. 5 maggio 1980, n. 2939*).

Anche l'Amministrazione finanziaria italiana ha sposato una nozione ampia di domicilio, affermando che "la locuzione affari ed interessi di cui al citato art. 43, comma 1 (del codice civile n.d.A.), deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari sicché la determinazione del domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona" (*Circolare Agenzia delle Entrate 2 dicembre 1997, n. 304/E*).

Residenza

Anche in tal caso la normativa fiscale fa un richiamo a quella civilistica e, in particolare, all'art. 43 c.c. secondo cui "la residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale".

La nozione di residenza presuppone l'esistenza di un duplice requisito, oggettivo e soggettivo. In particolare, la Cassazione ha chiarito che "la residenza è determinata dall'abituale volontaria dimora di una persona in un dato luogo, sicché concorrono ad instaurare tale relazione giuridicamente rilevante sia il fatto oggettivo della stabile permanenza in quel luogo sia l'elemento soggettivo della volontà di rimanervi, la quale, estrinsecandosi in fatti univoci evidenzianti tale intenzione, è normalmente compenetrata nel primo elemento" (*Cass. 5 febbraio 1985, n. 791*).

Secondo l'Amministrazione finanziaria, poi, "affinché sussista il requisito dell'abitualità della dimora non è necessaria la continuità o la definitività. Cosicché l'abitualità della dimora permane qualora il soggetto lavori o svolga altre attività al di fuori del comune di residenza (del territorio dello Stato), purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali. La residenza, dunque, non

viene meno per assenze più o meno prolungate, dovute alle particolari esigenze della vita moderna, quali ragioni di studio, di lavoro, di cura o di svago" (*Circolare Agenzia delle Entrate 2 dicembre 1997, n. 304/E*).

Residenza in Paesi a fiscalità privilegiata

Come accennato, l'art. 2, comma 2-bis del T.U.I.R. introduce previsioni particolari per i cittadini italiani emigrati in Paesi aventi un regime fiscale privilegiato. Ai sensi di tale norma, pertanto, si considerano fiscalmente residenti in Italia, salvo prova contraria, i contribuenti che:

- sono cittadini italiani;
- si sono cancellati dalle anagrafi della popolazione residente;
- sono emigrati negli Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati dal D.M. 4 maggio 1999 (*La legge n. 244/07 (Finanziaria 2008) ha radicalmente modificato la prospettiva in merito ai cittadini emigrati verso paradisi fiscali in quanto, all'art. 1, comma 83 prevede che "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"*).

Secondo l'Agenzia delle entrate, "la presunzione stabilita dal comma 2-bis dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, lungi dal creare un ulteriore *status* di residenza fiscale, i cui presupposti sono già compiutamente contemplati dal comma 2 dello stesso articolo 2, introduce soltanto un ulteriore criterio rivelativo ai fini dell'individuazione della residenza stessa. In sostanza, con l'introduzione del comma 2-bis citato, il legislatore, utilizzando lo strumento delle presunzioni relative, ha diversamente ripartito l'onere probatorio fra le parti, al fine di evitare che risultanze di ordine meramente formale prevalgano sugli aspetti di ordine sostanziale" (*Circolare Agenzia delle Entrate 24 giugno 1999, n. 140/E*).

La nozione di residenza fiscale accolta in ambito OCSE

La combinazione dei criteri impositivi adottati dai differenti Paesi per la definizione della residenza fiscale può comportare delle problematiche in tutti quei casi in cui il lavoratore espatriato sia considerato fiscalmente residente in Italia e nello Stato ove svolge la propria attività. Tale evenienza non è così rara come sembra, in quanto le singole normative domestiche possono dare prevalenza a differenti elementi per la definizione della residenza fiscale (si pensi ad un lavoratore italiano che operi stabilmente all'estero e non si cancelli dall'anagrafe della popolazione residente; in tale ipotesi per la normativa italiana sarà considerato fiscalmente residente e potrebbe essere considerato anche residente nello Stato estero nel caso in cui quest'ultimo ponga un particolare accento sulla presenza fisica). Come noto, in ambito internazionale la maggior parte dei Paesi hanno stipulato delle convenzioni contro le doppie imposizioni (usualmente conformi ad un Modello redatto dall'OCSE). Nell'articolato di queste

convenzioni esiste una previsione dedicata proprio alla residenza fiscale e ai conflitti tra gli ordinamenti nazionali.

Il primo paragrafo dell'art. 4 del Modello OCSE rinvia, per la determinazione della residenza di una persona, alla normativa del singolo Paese contraente; secondo la norma citata, infatti, "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 posseggono in detto Stato".

Come visto, può accadere che un contribuente sia considerato fiscalmente residente in più Stati in ossequio alle rispettive norme domestiche. In queste ipotesi l'art. 4, paragrafo 1 del Modello OCSE non è idoneo a risolvere lo *status* di residenza in quanto il rimando alle legislazioni nazionali mantiene immutata la situazione conflittuale. Proprio per far fronte a dette evenienze, l'art. 4, paragrafo 2 del Modello OCSE prevede una serie di clausole (cd. *tie-breaker rules*) finalizzate ad individuare con precisione la residenza fiscale dell'individuo. In particolare, secondo tale disposizione, quando, in base alle previsioni del paragrafo 1, una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, il suo *status* è determinato come segue:

- a) detta persona è considerata residente dello Stato contraente nel quale ha una abitazione permanente. Quando essa dispone di una abitazione permanente in ciascuno degli Stati contraenti, è considerata residente dello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);
- b) se non si può determinare lo Stato contraente nel quale detta persona ha il centro dei suoi interessi vitali, o se la medesima non ha una abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti, essa è considerata residente dello Stato contraente in cui soggiorna abitualmente;
- c) se detta persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente dello Stato contraente del quale ha la nazionalità;
- d) se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati contraenti, o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo.

I criteri indicati dal menzionato paragrafo 2 sono alternativi e sono indicati in un particolare ordine gerarchico. Ciò sta a significare che l'interprete deve procedere analizzando il primo criterio (abitazione permanente) e, solo ove lo stesso si riveli inadeguato a definire la residenza, passare alle regole successive.

LA FISCALITÀ ITALIANA

Alla luce di quanto detto in merito alla residenza fiscale, occorre, nell'analisi della fiscalità del dipendente espatriato, operare una distinzione tra dipendenti che mantengono la residenza fiscale in Italia e lavoratori che perdono detta condizione.

Solo nel primo caso il lavoratore dovrà sostenere un carico fiscale italiano. Ricordiamo, infatti, che i soggetti fiscalmente non residenti sono tassati solo sui redditi prodotti nel territorio dello Stato e l'art. 23 del T.U.I.R. afferma che i redditi di lavoro dipendente si considerano prodotti in Italia se ritratti a fronte dello svolgimento di un'attività lavorativa in territorio italiano. Il dipendente espatriato per definizione svolge la sua opera all'estero e, dunque, non ha redditi di lavoro prodotti in Italia.

Ciò chiarito, nel prosieguo esamineremo le disposizioni che possono astrattamente disciplinare il reddito di lavoro dipendente percepito durante l'assegnazione all'estero.

La trasferta

Il trattamento fiscale delle somme corrisposte a lavoratori in trasferta è disciplinato dall'art. 51, comma 5 del T.U.I.R. il quale detta specifiche regole di determinazione del reddito a seconda della metodologia di rimborso praticato.

Rimborso analitico

Il rimborso analitico (detto anche a "piè di lista") prevede che il datore di lavoro rimborsi al dipendente le spese da questi sostenute per lo svolgimento della propria prestazione lavorativa all'estero previa esibizione dei relativi giustificativi. In particolare possono essere rimborsate in esenzione d'imposta le spese di:

- trasporto;
- viaggio;
- vitto;
- alloggio.

Inoltre, è possibile esentare da imposizione (entro il limite di euro 25,82 al giorno) altre spese analiticamente attestate dal dipendente (anche se non documentabili).

Rimborso forfetario

Il datore di lavoro può scegliere di erogare, in luogo del rimborso analitico delle spese, una indennità giornaliera determinata in modo forfetario. In tale ipotesi il datore di lavoro può in ogni caso esentare da imposizione fiscale i rimborsi analitici di viaggio e trasporto e può altresì esentare da imposizione l'indennità forfetaria fino ad un importo massimo giornaliero di euro 77,47.

Rimborso misto

Sono altresì possibili delle commistioni tra i criteri sopra evidenziati; in

particolare, nel caso in cui venga corrisposta, unitamente al rimborso analitico delle spese di vitto e/o di alloggio, anche un'indennità di trasferta, la franchigia in esenzione di imposta prevista per l'ipotesi di rimborso forfetario è ridotta come segue:

- di un terzo in caso di rimborso delle spese di alloggio o di vitto, nonché nei casi di alloggio o di vitto fornito gratuitamente;
- di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto ovvero di vitto e alloggio forniti gratuitamente.

Anche in questo caso, i rimborsi analitici delle spese di viaggio, anche sotto forma di indennità chilometrica, e di trasporto non concorrono a formare il reddito quando siano effettuati sulla base di idonea documentazione.

I trasfertisti

Un regime fiscale differente rispetto a quello proprio della trasferta è dedicato a quei lavoratori che per contratto non hanno un sede fissa di lavoro (cd. trasfertisti).

L'art. 51, comma 6 del T.U.I.R., infatti, dispone che "le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, anche se corrisposte con carattere di continuità, ... concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare".

La disposizione appena citata, dunque, introduce una deroga al principio dell'integrale tassazione di tutto ciò che il dipendente riceve e che consiste nella riduzione del 50 per cento della base imponibile delle indennità e delle maggiorazioni di retribuzioni che vengono attribuite ad alcuni lavoratori dipendenti proprio in funzione delle particolari caratteristiche delle modalità di svolgimento dell'attività lavorativa.

Indennità di prima sistemazione e rimborsi relativi al trasferimento all'estero

Le indennità erogate al fronte del trasferimento della sede di lavoro all'estero sono disciplinate dall'art. 51, comma 7, del T.U.I.R. a mente del quale "le indennità di trasferimento ed, a quelle di prima sistemazione ed equipollenti, non concorrono alla formazione del reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare".

La medesima norma, inoltre, dispone che l'ammontare dell'indennità escluso da tassazione non possa superare un limite massimo fissato in euro 4.648,11 e che se le indennità in questione, con riferimento allo stesso trasferimento, sono corrisposte per più anni, la disposizione si applica solo per le indennità corrisposte per il primo anno.

L'Amministrazione finanziaria ha specificato che l'esclusione dalla tassazione opera per le indennità erogate nei 365 giorni successivi alla data del trasferimento (Cfr. *Circolare Agenzia delle Entrate 23 dicembre 1997, n. 326/E, punto 2.4.4 e Risoluzione Agenzia delle Entrate 14 maggio 1999, n. 82/E*); pertanto se il trasferimento avviene in corso d'anno le indennità relative ai successivi 12 mesi non

concorreranno a formare il reddito di lavoro dipendente. L'erogazione di rimborsi delle spese di viaggio è contemplata dall'art. 51, comma 7, terzo periodo del T.U.I.R., secondo cui "le spese di viaggio, ivi comprese quelle dei familiari fiscalmente a carico ai sensi dell'art. 12 ..., se rimborsate dal datore di lavoro e analiticamente documentate, non concorrono a formare il reddito" anche in caso di contemporanea erogazione delle indennità di prima sistemazione o equipollenti.

L'Amministrazione finanziaria (*Circolare Agenzia delle Entrate 23 dicembre 1997, n. 326/E, punto 2.4.4*) ha precisato che deve trattarsi di spostamenti strettamente collegati al trasferimento, facendo riferimento con ciò, evidentemente, ai viaggi compiuti per il tragitto di andata verso l'estero, e per il definitivo ritorno dall'estero verso l'Italia. La disciplina appena richiamata trova applicazione solo nel caso in cui sia il lavoratore a sostenere direttamente la spesa e sia poi rimborsato dal datore di lavoro.

L'art. 51, comma 7, poi, prevede altre tipologie di spese che possono essere oggetto di rimborso in esenzione d'imposta. In particolare, si tratta delle spese per il trasporto di cose (trasloco) e delle spese sostenute dal dipendente, in qualità di conduttore, per recesso dal contratto di locazione in forza dell'avvenuto trasferimento della sede di lavoro.

Indennità per servizi prestati all'estero

Molte società corrispondono ai propri dipendenti espatriati una particolare indennità forfetaria a fronte dell'assegnazione all'estero. Detta indennità può avere natura composita ed avere una connotazione sia retributiva che risarcitoria. Proprio in virtù di ciò il legislatore tributario detta un particolare regime per le indennità per servizi prestati all'estero.

Secondo l'art. 51, comma 8 del T.U.I.R. "gli assegni di sede e le altre indennità percepite per servizi prestati all'estero costituiscono reddito nella misura del 50 per cento. Se per i servizi prestati all'estero dai dipendenti delle amministrazioni statali la legge prevede la corresponsione di una indennità base e di maggiorazioni ad esse collegate concorre a formare il reddito la sola indennità base nella misura del 50 per cento. Qualora l'indennità per servizi prestati all'estero comprenda emolumenti spettanti anche con riferimento all'attività prestata nel territorio nazionale, la riduzione compete solo sulla parte eccedente gli emolumenti predetti. L'applicazione di questa disposizione esclude l'applicabilità di quella di cui al comma 5".

Detta previsione trova applicazione allorché:

- l'attività non sia svolta all'estero in regime di trasferta;
- non ricorrano le condizioni previste dall'art. 51, comma 8-bis del T.U.I.R. (vedi infra) in quanto il lavoratore (i) non presta la propria attività in via continuativa all'estero, ovvero (ii) non svolge la prestazione esclusivamente all'estero, ovvero (iii) soggiorna nello Stato estero per meno di 183 giorni nell'arco di 12 mesi.

Tassazione su base convenzionale

Il comma 8-bis dell'art. 51 del T.U.I.R., stabilisce che, nel caso in cui il reddito di lavoro dipendente sia prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornino nel Paese estero per un periodo superiore a 183 giorni, il reddito imponibile è determinato sulla base di retribuzioni convenzionali definite annualmente con decreto interministeriale.

Il regime citato, in sintesi, prevede che il reddito ritratto dall'attività prestata all'estero (nella ricorrenza di tutti i presupposti stabiliti dalla norma) divenga tassabile, in deroga agli ordinari criteri di determinazione analitica della base imponibile, in funzione delle cosiddette retribuzioni convenzionali, a prescindere, dunque, da quanto effettivamente erogato al lavoratore. Tale disposizione si presenta solitamente (ma non necessariamente) più favorevole al lavoratore in quanto la corresponsione di elementi remunerativi aggiuntivi (quali l'indennità per l'estero, compensi in natura, ecc.) non dà luogo ad un incremento della base imponibile del lavoratore il cui reddito rimane, comunque, determinato secondo criteri forfetari.

Alla luce di quanto esposto, nonché delle interpretazioni fornite al riguardo dall'Amministrazione finanziaria, i caratteri precisi della fattispecie sono così sintetizzabili:

- il dipendente deve essere fiscalmente residente in Italia (in caso contrario, infatti, i redditi prodotti all'estero non sarebbero soggetti ad imposta italiana);
- l'attività deve essere svolta all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro non essendo pertanto possibile applicare la disposizione in parola nel caso in cui il dipendente esegua parte della prestazione anche in Italia. A tal riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di esprimersi richiedendo, quale prova della sussistenza di siffatta condizione, l'esistenza di uno specifico contratto che preveda l'esecuzione, con continuità ed in via esclusiva, della prestazione all'estero (se l'assegnazione riguarda dipendenti già in forza presso l'azienda, è sufficiente un accordo integrativo del contratto), nonché la collocazione del dipendente in uno speciale ruolo estero;
- il soggiorno all'estero da parte del dipendente deve essere di durata non inferiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi (realizzabile anche a cavallo di due anni solari), per il cui calcolo si dovrà tener conto anche di quelli che sono goduti durante il periodo di ferie, di festività, di riposi settimanali, indipendentemente dal luogo in cui sono stati trascorsi.

Se tutte le condizioni previste dall'art. 51, comma 8-bis del T.U.I.R. sono soddisfatte, il reddito di lavoro dipendente è soggetto ad imposizione sulla base dei livelli forfetari di reddito così come determinati da un apposito decreto emanato dal Ministero del lavoro e della previdenza sociale di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze per ciascun periodo d'imposta.

Per quanto attiene alla individuazione della fascia mensile di

retribuzione convenzionale applicabile è necessario riferirsi alla retribuzione complessivamente dovuta al lavoratore per l'attività svolta in Italia (quindi, prima dell'assegnazione all'estero del dipendente) divisa per 12, non dovendosi tener conto di tutti quegli emolumenti che il lavoratore percepisce proprio a fronte dello svolgimento dell'attività lavorativa all'estero. Una volta individuata la retribuzione forfetaria mensile la stessa deve essere applicata per 12 mesi.

Un aspetto controverso della normativa in questione è rappresentato dalla possibilità di dedurre i contributi previdenziali ed assistenziali dalla retribuzione convenzionale; il dato testuale del citato comma 8-bis, difatti, sembrerebbe portare ad escludere tale possibilità. Tuttavia, in sede interpretativa, si è ritenuto possibile operare in tal senso considerando che il lavoratore avrebbe comunque titolo, stante il disposto dell'art. 10, comma 1, lett. e) del T.U.I.R., a dedurre i predetti contributi in sede di dichiarazione annuale dei redditi.

Lavoratori frontalieri

I lavoratori frontalieri, secondo i chiarimenti della prassi ministeriale (*Cfr. Circolari n. 2/E del 2003, n. 1/E del 2001*), possono essere definiti come quei lavoratori che:

- sono fiscalmente residenti in Italia;
- si recano quotidianamente all'estero in zone di frontiera (Austria, Città del Vaticano, Francia, Repubblica di San Marino, Slovenia e Svizzera) o in altri Paesi limitrofi (quale potrebbe, ad esempio, essere il Principato di Monaco) per adempiere alla obbligazione lavorativa;
- prestano la propria attività in detti Stati in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto.

La caratteristica principale della tipologia dei lavoratori in questione è rappresentata dalla quotidianità con cui gli stessi si recano a svolgere la propria attività al di fuori del territorio nazionale, per poi rientrare in Italia.

Per quanto attiene al regime fiscale applicabile a tale categoria di dipendenti, segnaliamo che l'art. 2, comma 11, della Legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003), ha previsto, per l'anno 2003, che i "redditi derivanti da lavoro dipendente prestato, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, all'estero in zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi da soggetti residenti nel territorio dello Stato concorrono a formare il reddito complessivo per l'importo eccedente 8.000 euro". Tale regime è stato oggetto di proroga, da ultimo con la legge finanziaria per il 2008, fino al periodo d'imposta 2010.

LA DOPPIA IMPOSIZIONE

Nella stragrande maggioranza dei casi, il dipendente espatriato sarà chiamato a pagare le imposte nel Paese ove svolge la sua attività lavorativa e ciò a prescindere dal suo *status* di residenza. Tale

evenienza è generata dal fatto che la maggior parte degli Stati adotta il criterio impositivo della territorialità.

D'altra parte, deve essere correttamente intesa anche la convinzione largamente radicata che un soggiorno all'estero per meno di 183 giorni non comporti problematiche di fiscalità estera. La "regola dei 183 giorni", difatti, vale solo e soltanto per i Paesi che hanno stipulato una convenzione contro le doppie imposizioni con l'Italia e, in alcune situazioni, anche l'esistenza di siffatta convenzione non è sufficiente per esentare il reddito da imposizione estera.

Del pari, si è soliti pensare che l'invio del lavoratore in trasferta non faccia insorgere obblighi di pagamento di imposte all'estero. Anche tale convinzione deve essere tuttavia abbandonata, perlomeno in tutti quei casi in cui l'invio in trasferta comporti il protrarsi, anche se in modo discontinuo, della permanenza del lavoratore all'estero per più di 183 giorni nel corso del periodo di imposta (ovvero nell'arco di 12 mesi). Nel caso tipico di un lavoratore italiano che venga inviato all'estero e che mantenga la residenza fiscale italiana la regola è, dunque, quella della doppia imposizione: lo Stato italiano tassa sulla base del criterio della residenza e quello estero sulla base del principio di territorialità. Questa doppia imposizione può essere risolta, ovvero attenuata facendo ricorso agli appositi strumenti previsti dal diritto internazionale e da quello interno.

L'art. 15 del Modello OCSE

Le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni dettano una serie di regole volte ad individuare, in caso di conflitti, lo Stato che può legittimamente vantare la propria pretesa impositiva su un dato reddito. Va detto che non necessariamente la convenzione riesce a risolvere la doppia imposizione, ma ove le norme internazionali riescano in tal senso allora la doppia imposizione viene eliminata ancor prima che la stessa si verifichi (mentre, come vedremo, le norme nazionali intervengono su una doppia imposizione che si è già verificata).

L'art. 15 del Modello OCSE detta, al primo paragrafo, la regola generale applicabile alla produzione di reddito di lavoro dipendente in ambito transnazionale. Secondo detta disposizione, infatti, "salve le disposizioni degli articoli 16, 18 e 19, i salari, gli stipendi 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 questo altro Stato".

La previsione del Modello OCSE richiama, di fatto, il principio accolto dalla maggior parte degli Stati secondo cui il reddito percepito da soggetti fiscalmente residenti in altri Paesi viene assoggettato ad imposizione in un dato Stato solo se l'attività lavorativa viene svolta nel territorio dello stesso.

Ai sensi del secondo paragrafo dell'art. 15 del Modello OCSE

"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 [si sottolinea, quindi, la statuizione del criterio di tassazione esclusiva – n.d.A.] 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 a nome di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato, e
- c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato".

Si segnala che nella maggior parte delle convenzioni stipulate dall'Italia la condizione sub a) rapporta la permanenza di 183 non ad un periodo di 12 mesi, ma all'anno solare. Al ricorrere congiunto di tutte queste condizioni, il reddito di lavoro dipendente è tassato nel solo Stato di residenza del percettore.

Per esemplificare: se un dipendente fiscalmente residente in Italia viene inviato in Spagna da gennaio a maggio, la retribuzione è pagata dall'Italia e non riaddebitata in Spagna allora il reddito prodotto all'estero sconta la sola imposizione fiscale italiana.

Il credito per le imposte pagate all'estero

Ove il ricorso alla norma internazionale non sia stato in grado di prevenire il fenomeno della doppia imposizione, soccorrono le disposizioni proprie dell'ordinamento italiano il quale ammette, nel rispetto di determinate condizioni e limiti, il riconoscimento nei confronti dei contribuenti che abbiano pagato imposte sia in Italia che nel Paese straniero su di un medesimo reddito ivi prodotto, di un credito d'imposta da portare in detrazione dal tributo italiano. Tale meccanismo, come accennato, presuppone una doppia imposizione già avvenuta.

Ciò premesso, è opportuno rilevare come ai sensi dell'art. 165, comma 1 del T.U.I.R. "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 alla 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". Dal tenore letterale di tale disposizione è possibile individuare le condizioni imposte dal legislatore per la fruizione del credito in parola. Innanzitutto, la detraibilità delle imposte pagate all'estero è ammessa a condizione che il reddito sia assoggettato ad imposizione anche in Italia ed abbia concorso a formare il reddito complessivo.

In secondo luogo, il reddito deve essere stato prodotto all'estero, non essendo pertanto possibile detrarre le imposte pagate in un altro Stato su redditi prodotti in Italia (ad esempio, eventuali imposte pagate sul

reddito di un fabbricato situato in Italia).

La norma in esame pone un limite quantitativo di detraibilità, dato dalla quota di imposta italiana corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo. Volendo esprimere quanto detto in una formula, la quota di credito riconosciuta dallo Stato italiano sarà determinata come segue:

$$Q = \frac{\text{Imposta lorda italiana} \times \text{Reddito prodotto all'estero}}{\text{Reddito complessivo}}$$

Q = quota di imposta italiana attribuibile al reddito prodotto all'estero
= tetto massimo di detraibilità delle imposte pagate all'estero

Affinché possa essere legittimamente detratta è necessario che l'imposta estera sia pagata a titolo definitivo prima della presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta. Una delle principali novità che ha interessato l'istituto del credito per le imposte estere, a seguito delle riforma sul reddito delle società attuata dal D.Lgs. n. 344/03, è stata l'introduzione di un'apposita norma volta a regolare le ipotesi di concorrenza parziale di un dato reddito alla formazione della base imponibile. Ai sensi dell'art. 165, comma 10 del T.U.I.R., infatti, "nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente".

Il legislatore, successivamente, è direttamente intervenuto su tale disposizione con una norma di interpretazione autentica secondo la quale "in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, le disposizioni di cui al comma 10 dell'articolo 165 del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi riferite anche ai crediti d'imposta relativi ai redditi di cui al comma 8-bis dell'articolo 51 del medesimo Testo unico" (articolo 36, comma 30, del D.L. n. 223/06).

Pertanto, la detraibilità dell'imposta estera soggiace anche ad un secondo limite rappresentato dalla seguente formula.

$$\text{Imposta estera detraibile} = \frac{\text{Retribuzione convenzionale (art. 51, c. 8-bis)}}{\text{Reddito di lavoro dipendente tassato all'estero}}$$

Esempio determinazione credito d'imposta	
A. Reddito di lavoro tassato all'estero	100.000
B. Retribuzione ex art. 51, c. 8-bis	70.000
C. Altri redditi di fonte italiana	30.000
D. Reddito complessivo tassato in Italia (B+C)	100.000
E. Imposta lorda italiana (importo forfetario)	30.000
F. Imposta estera	20.000
Limite art. 165, comma 1 T.U.I.R.	
Imposta italiana (E) x $\frac{\text{Reddito estero (B)}}{\text{Reddito complessivo (D)}}$	= 21.000
Limite art. 165, comm. 10 T.U.I.R.	
Imposta estera (F) x $\frac{\text{Retr. Convenzionale (B)}}{\text{Reddito tassato estero (A)}}$	= 14.000
Limite detraibilità ex art. 165, comma 1 T.U.I.R.	21.000
Limite detraibilità ex art. 165, comma 10 T.U.I.R.	14.000
Imposta estera detraibile	14.000

Segnaliamo, infine, come l'articolo 23 del D.P.R. n. 600/73 preveda, per i soli titolari di redditi di lavoro dipendente ed assimilato, la possibilità che il sostituto d'imposta riconosca il credito per le imposte estere anche nell'ambito delle operazioni di conguaglio.

IL REGIME CONTRIBUTIVO E GLI ADEMPIMENTI AMMINISTRATIVI

Nella movimentazione internazionale di personale un elemento di estrema importanza è rappresentato dalle implicazioni contributive che discendono dall'assegnazione all'estero. È di immediata percezione, difatti, come, da un lato, il lavoratore sia estremamente interessato alla gestione della propria situazione pensionistica e, dall'altro lato, la società debba valutare l'impatto, in termini di costi, generato dalla rideterminazione del pacchetto retributivo del lavoratore. In ambito contributivo vige, in linea generale, un principio di territorialità a mente del quale i contributi devono essere versati nel Paese ove viene svolta la prestazione lavorativa. Esiste però tutta una serie di accordi internazionali di sicurezza sociale che, a determinate condizioni ed entro certi limiti temporali, consente di mantenere il regime italiano anche nel corso dell'assegnazione estera. È opportuno, dunque, operare una distinzione di massima tra assegnazioni:

- in Paesi appartenenti all'Unione Europea (o che adottano in ogni caso la normativa comunitaria);

- in Paesi con i quali l'Italia ha stipulato accordi bilaterali in materia di sicurezza sociale (Paesi convenzionati);
- in Paesi con i quali non sono in vigore accordi internazionali (Paesi non convenzionati);
- in Paesi che hanno stipulato un accordo con l'Italia che non disciplina tutte le forme di copertura previdenziale ed assistenziale (Paesi parzialmente convenzionati).

La regolamentazione comunitaria

Il regolamento CEE n. 1408/71 ed il regolamento n. 883/04, destinato a sostituire il primo entro brevissimo tempo, prevedono, in via generale, il principio di territorialità che può però essere derogato in alcune particolari fattispecie. Una tra le più importanti è il caso del distacco (inteso in senso lato); il lavoratore inviato in distacco all'estero, difatti, può mantenere il regime contributivo italiano per un periodo iniziale di 12 mesi (24 nel nuovo regolamento) successivamente prorogabile. Solitamente la deroga al principio di territorialità opera per un periodo massimo di 5 anni, ma sono possibili specifiche eccezioni.

Al fine di ottenere le predette deroghe la società deve presentare l'apposita modulistica alla sede INPS competente (il Mod. E101 per il primo periodo di distacco).

Per quanto attiene alla determinazione del carico contributivo per i dipendenti assegnati in ambito UE (e, più in generale in Paesi convenzionati) si è ritenuto, da parte dell'amministrazione previdenziale che a tali lavoratori non si rendesse pienamente applicabile l'armonizzazione della basi imponibili fiscali e contributiva. In particolare, secondo l'INPS "al personale distaccato all'estero in Paesi Cee o legati all'Italia da accordi di sicurezza sociale continuano ad applicarsi le disposizioni nazionali ordinarie vigenti per i lavoratori operanti in Italia, e quindi la relativa base imponibile previdenziale deve essere determinata con riferimento alla retribuzione effettiva di cui all'art. 12 della legge n. 153/1969, nel nuovo testo dettato dall'art. 6 del D.Lgs. n. 314/1997, escludendo però dal generale riferimento all'art. 48 (ora 51, n.d.A.) del TUIR il disposto del nuovo co.8bis, che per quanto sopra illustrato esplica i suoi effetti unicamente ai fini degli adempimenti fiscali. Allo stesso modo si deve procedere per quelle forme assicurative coperte dalle c.d. "convenzioni parziali", che devono essere versate in Italia per i lavoratori distaccati sempre sulla base delle retribuzioni effettive predette, mentre per quelle forme non contemplate dalla convenzione si applicano le previsioni della legge n. 398/1987" (Circolare INPS 10 aprile 2001, n. 86).

I Paesi convenzionati

Come accennato esistono alcuni Paesi con i quali l'Italia ha stipulato degli accordi internazionali di sicurezza sociale. Questi accordi in alcune occasioni prevedono delle eccezioni al principio di territorialità contributiva e, quindi, consentono di mantenere la contribuzione in

Italia anche nel corso dello svolgimento della prestazione lavorativa in uno Stato estero.

Per quanto riguarda la determinazione della base imponibile valgono le medesime considerazioni innanzi svolte con riferimento ai Paesi UE e, pertanto, secondo le indicazioni dell'INPS, anche in tal caso la base imponibile deve essere individuata facendo riferimento ai compensi effettivamente erogati ai lavoratori dipendenti valorizzati secondo le previsioni di cui all'art. 51, commi da 1 ad 8, del T.U.I.R..

Di seguito, una tabella di massima con l'indicazione delle convenzioni internazionali che prevedono eccezioni al principio di territorialità.

Viene esposta la durata massima della deroga al predetto principio e la modulistica di riferimento (si raccomanda, in ogni caso, una puntuale verifica con le autorità previdenziali competenti).

Paese	Durata massima	Modulistica (per il primo momento di distacco)
Argentina	24 mesi con possibilità di ulteriore proroga	IT/ARG 1
Brasile	12 mesi con possibilità di ulteriori proroghe	I/B 1
Canada/Quebec	24 mesi con possibilità di ulteriori proroghe	IT/CAN/QUEBEC 3
Capoverde	24 mesi con possibilità di proroga per ulteriori 24 mesi	E 101
Corea	36 mesi con possibilità di proroga per ulteriori 36 mesi	ITALIA-KOREA
Croazia	48 mesi con possibilità di proroga per ulteriori 48 mesi	MOD. 1
Ex- Jugoslavia	12 mesi con possibilità di ulteriori proroghe	MOD. 1
Israele	36 mesi con possibilità di proroga per ulteriori 12 mesi	E 101
Jersey - Isole del canale	6 mesi	E 101
Monaco	12 mesi con possibilità di ulteriori proroghe	M/I/C1
San Marino	36 mesi con possibilità di ulteriori proroghe	I/SMAR 1
Stati Uniti	Senza limiti	IT/USA 4
Svizzera (In vigore fino al 10/05/2002. Successivamente si applica la regolamentazione comunitaria)	12 mesi con possibilità di ulteriori proroghe	CH/I
Tunisia	36 mesi con possibilità di proroga per ulteriori 12 mesi	IT/TN 4
Turchia	12 mesi con possibilità di ulteriori proroghe	CE 1
Uruguay	24 mesi con possibilità di proroga per ulteriori 24 mesi	IT/UR 4
Vaticano	60 mesi	SS1 - 101
Venezuela	24 mesi con possibilità di proroga per ulteriori 12 mesi	IT/VEN 4

I Paesi parzialmente convenzionati

Vi sono alcuni Paesi che hanno stipulato con l'Italia delle convenzioni "parziali" che non coprono, cioè, tutte le forme assistenziali previste dall'ordinamento italiano. Detti Paesi, dunque, sono in ogni caso da definire come "convenzionati"; la particolarità afferisce alla determinazione della base imponibile contributiva. Per le forme coperte dall'accordo, difatti, si seguono le regole previste per i Paesi convenzionati (e quindi la base imponibile contributiva è determinata facendo riferimento alla retribuzione effettivamente corrisposta), mentre per le forme non coperte dall'accordo la base imponibile è determinata in ossequio al disposto della legge n. 398/87 (vedi infra).

I Paesi non convenzionati

Ai sensi dell'art. 1, comma 1 della legge n. 398/87 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:

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

La normativa in questione deve essere applicata da:

- i datori di lavoro residenti, domiciliati o aventi la propria sede, anche secondaria, nel territorio nazionale;
- le società costituite all'estero con partecipazione italiana di controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma, c.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;
- i datori di lavoro stranieri.

La base imponibile contributiva è determinata facendo riferimento a retribuzioni convenzionali che sono stabilite con apposito decreto interministeriale (si tratta del medesimo decreto utilizzato ai fini dell'art. 51, comma 8-bis del T.U.I.R.). Si tenga presente che, per quanto attiene alla misura della contribuzione, l'aliquota complessiva a carico del datore di lavoro è ridotta di dieci punti per il regime relativo all'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti, alla disoccupazione involontaria, nonché alla tubercolosi (secondo le originarie previsioni della legge n. 398/87).

Gli adempimenti amministrativi

Allorquando si intende inviare un dipendente all'estero ci si deve confrontare con una serie di adempimenti amministrativi previsti sia dalla normativa estera, che da quella italiana.

Per quanto attiene alla legislazione straniera un particolare accento deve essere posto sulle pratiche di immigrazione; è importante, dunque, programmare per tempo l'assegnazione in modo da poter soddisfare tutti i requisiti, spesso complessi, previsti dalla normativa locale per l'ottenimento degli opportuni permessi di soggiorno e di lavoro.

Dal punto di vista italiano, le aziende devono richiedere l'apposita autorizzazione al Ministero del lavoro ogni volta che intendono inviare dipendenti in Paesi non appartenenti all'Unione Europea. Anche questo è un adempimento che deve essere programmato con largo anticipo a fronte delle tempistiche per il rilascio che possono essere particolarmente lunghe.

Sempre facendo riferimento alla legislazione italiana, ricordiamo che, nel caso di assegnazione di un lavoratore dipendente all'estero in regime di distacco ovvero di trasferimento, la società deve procedere all'apposita comunicazione al competente centro per l'impiego entro 5 giorni dall'evento.

SINTESI DELLE NORMATIVE DI ALCUNI PAESI ESTERI

Di seguito riportiamo una brevissima sintesi di alcune normative fiscali estere.

Cina

La Cina per definire la propria potestà impositiva utilizza i seguenti criteri:

- **territorialità**, a mente del quale i soggetti non residenti scontano l'imposizione limitatamente ai redditi prodotti nel territorio cinese;
- **domicilio** (sede principale degli interessi economici e familiari) o residenza (luogo in cui la persona si trova fisicamente). Le persone fisiche che hanno il domicilio nel territorio cinese sono tassate su tutti i redditi indipendentemente dal luogo di produzione, mentre per coloro che hanno la residenza in Cina il carico fiscale varia in funzione del periodo (giorni) di residenza-permanenza in Cina nel corso dell'anno solare.

Applicando i sopra esposti criteri è possibile concludere che:

- per soggiorni di breve durata (fino a 90 giorni), un cittadino straniero è assoggettato ad imposizione in Cina limitatamente ai redditi ivi prodotti se erogati da un soggetto residente;
- per soggiorni di durata superiore a 90 giorni, ma inferiori ad un anno, i redditi prodotti nel territorio cinese scontano le imposte locali indipendentemente dalla residenza del soggetto che li corrisponde;

- ove la permanenza in Cina sia superiore ai predetti limiti, le imposte cinesi troveranno applicazione sui redditi complessivamente percepiti dal contribuente, anche se prodotti all'estero.

Ciò posto, il reddito di lavoro dipendente rientra tra le categorie reddituali oggetto di tassazione in Cina. La normativa locale contiene alcune disposizioni particolari per taluni *benefit*, quali, ad esempio, le spese di vitto, alloggio e di istruzione. In particolare, per alcuni compensi in natura l'esclusione da tassazione opera solo nel caso in cui l'onere sia sostenuto dal lavoratore e poi rimborsato dal datore di lavoro (ad esempio spese di istruzione per i figli, spese di vitto e alloggio entro limiti ragionevoli).

Il reddito è tassato mensilmente sulla base dei seguenti scaglioni ed aliquote. Usualmente le imposte sono liquidate per il tramite di ritenute alla fonte.

Scaglioni di reddito mensile (RMB)	Aliquote
0 - 500	5%
501 - 2.000	10%
2.001 - 5.000	15%
5.001 - 20.000	20%
20.001 - 40.000	25%
40.001 - 60.000	30%
60.001 - 80.000	35%
80.001 - 100.000	40%
Oltre 100.000	45%

India

Le persone fisiche sono assoggettate ad imposizione sulla base dei seguenti criteri:

- **territorialità**, secondo cui i soggetti non residenti scontano l'imposizione limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello Stato;
- **residenza**, in virtù del quale coloro che sono considerati fiscalmente residenti sono assoggettati ad imposizione su tutti i redditi a prescindere dal luogo di produzione.

Secondo la normativa indiana, una persona fisica è considerata fiscalmente residente se soddisfa (almeno) una delle seguenti condizioni:

- è presente in India per almeno 183 giorni durante l'anno fiscale (1° aprile - 31 marzo);
- è presente in India per almeno 60 giorni durante l'anno fiscale e 365 giorni negli ultimi 4 anni fiscali.

Nel caso in cui un contribuente sia considerato residente secondo quanto appena esposto, ma fosse stato non residente per 9 dei 10 anni fiscali precedenti ovvero sia stato presente in India per meno di 730 giorni negli ultimi 7 anni fiscali, sarebbe considerato *not ordinarily*

resident. In tal caso, la tassazione avrebbe ad oggetto unicamente i redditi riferibili all'India.

La normativa indiana accoglie una nozione onnicomprensiva di reddito di lavoro dipendente: sono oggetto di tassazione agevolata alcune particolari erogazioni, quali, le spese alberghiere, i prestiti, il rimborso delle spese mediche e l'alloggio.

Le imposte sono liquidate (tramite ritenute alla fonte in acconto ed una successiva dichiarazione annuale dei redditi) sulla base delle seguenti aliquote e scaglioni (si tenga presente che gli scaglioni possono variare a seconda dello status del contribuente, ad esempio se lo stesso ha oltrepassato una certa età).

Reddito da (INR)	Reddito a (INR)	Aliquota
0	160.000	0
160.000	300.000	10%
300.000	500.000	20%
500.000	-	30%

Romania

Le persone fisiche sono assoggettate ad imposizione fiscale sulla base dei seguenti criteri:

- **territorialità**, secondo cui il soggetto non residente sconta l'imposizione limitatamente ai redditi prodotti nel territorio rumeno;
- **residenza**, in virtù del quale coloro che sono considerati fiscalmente residenti nel territorio rumeno sono assoggettati ad imposizione su tutti i redditi indipendentemente dal luogo di produzione.

Un contribuente è considerato fiscalmente residente se viene soddisfatta almeno una delle seguenti condizioni:

- domicilio in Romania;
- centro degli interessi vitali in Romania;
- presenza sul territorio rumeno per più di 183 giorni nell'arco di un periodo di 12 mesi che termina nell'anno fiscale considerato;
- cittadino rumeno alle dipendenze dello Stato rumeno che svolge all'estero la propria attività lavorativa.

Ciò posto, possono poi essere operate alcune specifiche generali, e, in particolare:

- i soggetti che hanno il domicilio in Romania sono tassati sui redditi ovunque prodotti;
- i contribuenti che sono considerati fiscalmente residenti avendo il proprio centro degli interessi vitali in Romania ovvero essendo presenti sul territorio rumeno per più di 183 giorni nell'arco di un periodo di 12 mesi che termina nell'anno fiscale considerato per un periodo continuativo di tre anni, sono tassati sui redditi prodotti in Romania durante tale periodo mentre, a partire dal quarto anno in poi, sono assoggettati ad imposizione sui redditi ovunque prodotti.

La nozione di reddito di lavoro dipendente accolta dall'ordinamento rumeno è onnicomprensiva. Rientrano nella categoria dei redditi di

12

Trattamento
lavoratori all'estero

lavoro dipendente soggetti ad imposizione personale le somme ed i valori, in denaro o in natura, percepiti sulla base del contratto di lavoro subordinato, nonché i compensi corrisposti ai componenti del consiglio di amministrazione e del collegio sindacale delle società.

I dipendenti liquidano il proprio carico fiscale attraverso la presentazione di dichiarazioni dei redditi mensili; al reddito di lavoro dipendente si rende applicabile un'aliquota fissa del 16%. La normativa locale prevede complesse procedure per la registrazione fiscale dei lavoratori.