



Il distacco dei lavoratori all'estero

di Salvatore Mattia e Federico Vincenti^(*)

Negli ultimi anni la mobilità internazionale del personale è divenuta, oltre che un'opportunità, una necessità per le imprese multinazionali le quali hanno l'esigenza di utilizzare al meglio le proprie risorse umane in ambito transfrontaliero. La mobilità della forza-lavoro in ambito internazionale comporta frequentemente l'insorgere di problematiche di carattere fiscale, previdenziale e giuslavoristico che richiedono l'applicazione coordinata della normativa tributaria nazionale e di quella internazionale. Sarà necessario pertanto analizzare il regime impositivo e i necessari adempimenti, sia in capo all'impresa, sia in capo al lavoratore dipendente, al fine di valutare il "carico fiscale" per i soggetti coinvolti e garantire la compliance alle varie legislazioni nazionali ed internazionali interessate.

1. Premessa

La globalizzazione delle economie favorita dall'avvento delle nuove tecnologie dell'informazio-

ne, l'internazionalizzazione delle imprese, la recente crisi economica sono fattori che, per ragioni differenti, hanno determinato l'incremento della mobilità internazionale dei lavoratori¹ e influenzato le scelte di localizzazione delle attività imprenditoriali.

L'Unione europea ha, negli ultimi anni², incentivato la mobilità di lavoratori affermando che essa "può contribuire al progresso economico e sociale, ad un alto livello di occupazione e al raggiungimento di uno sviluppo sostenibile ed equilibrato. Essa permette anche all'economia europea, all'occupazione e ai lavoratori di adattarsi in modo più flessibile ed efficace alla situazione mutevole di un'economia mondiale aperta alla concorrenza. Una maggiore mobilità fra gli Stati membri favorirà anche un'integrazione politica più stretta nell'UE".

Con il principio della libera circolazione dei lavoratori, di cui all'art. art. 45 del TFUE, l'Unione europea si pone l'obiettivo di assicurare la mobilità dei lavoratori, mediante l'abolizione di qualsiasi forma di discriminazione basata sulla cittadinanza per quanto riguarda l'occupazione, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro, l'accesso al-

^(*) Centro Studi Internazionali GEB Partners.

Il presente articolo è tratto, con i necessari adattamenti, dal Volume di P. Valente, S. Mattia, P. Salazar, *Lavoratori all'estero. Disciplina fiscale, giuslavoristica e previdenziale*, Ipsoa, 2014.

¹ "Survey evidence suggests that migrants have a variety of motivations for moving. Employment-related factors, such as higher income and better working conditions, play a key role.

(...) Work and income related motivations are especially strong in the New Member States. Almost 60 per cent of past

movers in the New Member States did change location because of job related reasons, whereas only about 40 per cent of movers in the EU-15 mention this factor" (European Commission DG Employment, Social Affairs and Equal Opportunities, Geographic mobility in the European Union: Optimising its economic and social benefits, aprile 2008).

² Cfr. "Dhéret C., Lazarowicz A., Nicoli F., Pascouau Y., Zulleeg F., "Making progress towards the completion of the Single European Labour Market", in *EPC Issue Paper*, n. 75, maggio 2013.

l'alloggio, nonché il diritto per il lavoratore di farsi raggiungere dalla propria famiglia.

Le imprese multinazionali, in quanto soggette a giurisdizioni differenti, sono tenute a rispettare diverse fonti normative, quali leggi e disposizioni regionali, nazionali e sovranazionali.

2. Lavoratori all'estero: fattispecie e caratteristiche

L'invio in missione all'estero di personale dipendente può essere realizzato attraverso l'utilizzo del più comune strumento di gestione del rapporto di lavoro, la trasferta, la quale consente il mutamento temporaneo e generalmente circoscritto nel tempo del luogo di esecuzione della prestazione lavorativa.

Quando, tuttavia, la permanenza all'estero debba protrarsi per alcuni mesi, se non per qualche anno, l'istituto del distacco internazionale è quello che meglio soddisfa le esigenze organizzative legate alle missioni internazionali, soprattutto in ragione delle implicazioni pratiche derivanti dall'applicazione di istituti tipici del rapporto di lavoro, espressamente tutelati dall'ordinamento giuridico italiano (si pensi ad esempio alle ipotesi di gestione dei casi di malattia, maternità o infortunio).

Diversa è, invece, l'ipotesi del trasferimento, che, in ambito internazionale, si connota, nella pratica, quale elemento caratterizzante delle assunzioni di personale fatte esclusivamente per l'estero ed effettuate solitamente con contratto a tempo determinato, anche nel quadro di una somministrazione di lavoro³.

L'istituto giuridico della trasferta non è regolato dalla legge: nel nostro ordinamento giuridico non esiste una norma che disciplini la trasferta.

La qualificazione giuridica della trasferta è stata elaborata, quindi, dalla dottrina⁴ e dalla giurisprudenza anche tenendo conto di quanto espressamente previsto dalla legge per il trattamento fiscale delle somme corrisposte a tale titolo (art. 51, commi 5 e 6, del Tuir). Essa consiste, propriamente, nel mutamento temporaneo del luogo di esecuzione della prestazione lavorativa per il sopravvenire di esigenze di servizio che rendano necessario il dislocamento del lavoratore nel luogo

dove tali esigenze siano sorte e per il tempo necessario al loro soddisfacimento.

Per la configurabilità della trasferta è necessaria la sussistenza e la permanenza del legame del prestatore di lavoro con il luogo di lavoro definito al momento dell'assunzione, mentre restano irrilevanti, a tal fine, il protrarsi dello spostamento per un lungo periodo di tempo e la coincidenza del luogo della trasferta con quello di un eventuale successivo trasferimento, anche se disposto senza soluzione di continuità al termine della trasferta medesima.

Il principale requisito caratterizzante la **trasferta** è, quindi, la **temporaneità** ed in questo tale istituto non differisce dal distacco se non per la circostanza che nella trasferta prevalgono quelle **esigenze di natura organizzativa** che costituiscono l'espressione più comune dell'esercizio dell'**autonomia del potere datoriale** di disporre in quale luogo debba essere eseguita la prestazione lavorativa, indipendentemente dal consenso del lavoratore (art. 41 Cost.).

La disciplina della trasferta appare infatti estranea alle previsioni poste dall'art. 2103 c.c., soggiacendo unicamente alle regole previste dalla contrattazione collettiva di settore per quanto riguarda, ad esempio, il riconoscimento di termini di preavviso oppure la misura ed il computo della relativa indennità.

Non è, invece, configurabile l'ipotesi della trasferta in riferimento ai lavoratori subordinati tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi - "trasfertisti" - caso in cui peraltro è escluso il diritto a percepire l'indennità di trasferta.

La normativa di riferimento in materia di trasferta è quella contenuta nell'art. 51, comma 5, del Tuir; mentre il trattamento fiscale delle somme corrisposte ai trasfertisti è regolato dall'art. 51, comma 6, del Tuir.

La finalità dell'**indennità di trasferta** è quella di compensare il maggior disagio sopportato dal lavoratore per il fatto di essere tenuto ad eseguire la prestazione in luogo diverso da quello abituale. Per tale ragione, il legislatore è intervenuto con la disposizione di cui all'art. 51, comma 5, del Tuir, per identificare i limiti entro cui è possibile usufruire di un beneficio fiscale (e contributivo)⁵ in merito alle somme erogate a tale titolo.

³ Per ulteriori approfondimenti sul tema, cfr. P. Valente, S. Mattia, P. Salazar, *Lavoratori all'estero. Disciplina fiscale, giurisdizionale e previdenziale*, Milano, Ipsoa, 2014.

⁴ Cfr. V. Di Cerbo, A. Maresca, G. Amoroso, *Diritto del Lavoro*, 2013; M. Miscione, *Dialoghi di diritto del lavoro*, 2010; R. Fo-

glia, *La retribuzione*, in *Diritto e processo del lavoro e della previdenza sociale. Il lavoro privato e pubblico* - a cura di F. Santoro Passarelli, 2013.

⁵ Cfr. sul punto Circ. Inps, 19 febbraio 1998, n. 41.

Il **trasferimento**, nel rapporto di lavoro subordinato, determina una **modifica definitiva** del luogo di esecuzione della prestazione lavorativa, quindi della **sede di lavoro**, originaria o successivamente modificata.

La disciplina di riferimento è contenuta nell'ultima parte dell'art. 2103 c.c., il quale stabilisce che il lavoratore: "non può essere trasferito da un'unità produttiva ad un'altra se non per comprovate **ragioni tecniche, organizzative e produttive**".

Si tratta di una disposizione che ha natura garantistica della posizione del prestatore di lavoro diretta ad evitare allo stesso il disagio derivante dal mutamento del luogo di lavoro, con allontanamento anche dal centro degli affetti e della vita familiare. Per tale ragione, la norma sarebbe riferibile solo all'ipotesi del trasferimento da un'unità produttiva ad un'altra e, secondo un più rigoroso orientamento giurisprudenziale, anche nell'ipotesi in cui lo spostamento, da una unità produttiva ad un'altra, avvenga in un ambito geografico ristretto (ad es., nello stesso territorio comunale). Ciò in quanto la *ratio* della norma sarebbe quella, per l'appunto, di "tutelare la dignità del lavoratore e di proteggere l'insieme di relazioni interpersonali che lo legano ad un determinato complesso produttivo"⁶.

Rimane, invece, sottratto alle garanzie poste dalla norma in esame il **trasferimento** del lavoratore da un **ufficio/un reparto** ad un altro appartenente alla medesima unità produttiva e localizzato all'interno della stessa⁷.

Quanto, invece, al concetto di "**unità produttiva**", secondo la giurisprudenza, si intende "ogni articolazione autonoma dell'impresa, avente sotto il profilo funzionale e finalistico idoneità ad esplicare, in tutto o in parte, l'attività di produzione di beni o servizi dell'impresa medesima, della quale costituisce elemento organizzativo, restando invece esclusi quegli organismi minori che, se pur dotati di una certa autonomia, siano destinati a scopi meramente strumentali rispetto ai fini produttivi dell'impresa"⁸.

In definitiva, secondo la ricostruzione fatta dalla giurisprudenza, ai fini della identificazione della "fattispecie del trasferimento del lavoratore di

cui all'art. 2103 c.c. è necessario che vi siano i seguenti elementi: a) un mutamento definitivo del luogo di adempimento della prestazione lavorativa dedotta nel rapporto; b) due unità produttive: quella di provenienza e quella di destinazione. In questo ambito, così come agli effetti della tutela reintegratoria del lavoratore ingiustamente licenziato, per 'unità produttiva deve intendersi non ogni sede, stabilimento, filiale, ufficio o reparto dell'impresa, ma soltanto la più consistente e vasta entità aziendale che – eventualmente articolata in organismi minori, anche non ubicati tutti nel territorio del medesimo comune – si caratterizzi per condizioni imprenditoriali di indipendenza tecnica e amministrativa tali che in essa si esaurisca per intero il ciclo relativo ad una frazione o ad un momento essenziale dell'attività produttiva aziendale. Ne consegue che deve escludersi la configurabilità di un'unità produttiva in relazione alle articolazioni aziendali che, sebbene dotate di una certa autonomia amministrativa, siano destinate a scopi interamente strumentali o a funzioni ausiliarie sia rispetto ai generali fini dell'impresa, sia rispetto ad una frazione dell'attività produttiva della stessa"⁹.

L'ipotesi del **trasferimento in ambito internazionale** si caratterizza, essenzialmente nella pratica, come una ipotesi di **distacco**, sia per le conseguenze che comporta dal punto di vista previdenziale, sia perché nei fatti "**temporaneo**" e funzionalmente collegato alla durata della missione e alla durata del contratto, generalmente a tempo determinato ai sensi del D.Lgs. n. 368/2001, anche nel quadro di una somministrazione di lavoro di cui agli artt. 20 e ss. del D.Lgs. n. 276/2003, quando venga disposto in ambito comunitario e con il rispetto delle garanzie previste dalla Direttiva 96/71/CE in materia di prestazioni di servizi in ambito transnazionale¹⁰.

In caso di assunzione finalizzata al trasferimento all'estero, la procedura prevista per rendere effettivo il trasferimento dal punto di vista previdenziale non differisce dalla procedura che trova applicazione quando il presupposto sostanziale del trasferimento all'estero non sia un'assunzione finalizzata a tale evento ma un vero e proprio distacco, così come regolato dalla legge.

⁶ Cfr. Cass., 29 luglio 2003, n. 11660; Id., 15 maggio 2006, n. 11103.

⁷ Cfr. Cass., 26 maggio 1999, n. 5153, in banca dati "fisconline".

⁸ Cfr. Cass., 21 luglio 2000, n. 9636; Id., 22 marzo 2005, n. 6117; cfr. anche Trib. di Milano, 6 luglio 2002.

⁹ Cfr. Cass., 14 giugno 1999, n. 5892, in banca dati "fisconline".

¹⁰ In merito alla distinzione tra contratto a termine e contratto di somministrazione di lavoro, cfr. L.F. Failla, F. Rotondi, *La somministrazione di lavoro*, Milano, 2012.

Il distacco si distingue dalla trasferta perché, pur realizzando, come la trasferta un mutamento temporaneo del luogo di esecuzione della prestazione lavorativa, determina sulla base di una specifica previsione normativa, una **delega strutturata ad altro datore di lavoro** dell'esercizio del potere direttivo nei confronti del prestatore di lavoro.

Il distacco si configura infatti 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.

Il termine "distacco" definisce quindi una particolare situazione giuridica, vale a dire la "dissociazione, con delega del potere direttivo tra il datore di lavoro titolare del contratto di lavoro e il datore di lavoro effettivo beneficiario della prestazione lavorativa"¹¹.

La giurisprudenza è incline a considerare l'ipotesi tipica del distacco solo qualora esista e permanga un interesse rilevante da parte del datore di lavoro distaccante: "non si configura come un distacco, ma come una semplice sospensione del rapporto di lavoro, l'ipotesi in cui un dipendente, attraverso una pluralità di contratti di durata annuale, presti la propria opera a favore di consociate estere di una società italiana, ove manchi uno specifico interesse del datore alla prestazione resa in territorio straniero"¹².

In caso di distacco il datore di lavoro rimane titolare e responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore. Solo il potere direttivo può essere temporaneamente delegato, per il periodo di distacco, ad altro datore di lavoro: il distaccatario.

I termini di durata di un distacco, validi da un punto di vista contrattuale, vanno tenuti distinti dai termini di durata del cd. "**distacco previdenziale**", ossia dello speciale trattamento applicabile dal punto di vista previdenziale in ambito internazionale (fissati solitamente in massimo 5 anni)

¹¹ In merito cfr. Cass., 10 giugno 1999, n. 572.

¹² Cfr. App. Milano, 31 luglio 2003.

¹³ L'art. 8, comma 3, del D.L. 20 maggio 1948, n. 148, convertito con modificazioni in L. 19 luglio 1993, n. 236, stabilisce che "3. Gli accordi sindacali, al fine di evitare le riduzioni di personale, possono regolare il comando o il distacco di uno o più lavoratori dall'impresa ad altra per una durata temporanea".

¹⁴ L'art. 16, comma 10, del D.L. 16 maggio 1994, n. 299 convertito con modificazioni in L. 19 luglio 1994, n. 451 stabilisce che "10. Qualora sia necessario per il raggiungimento degli

laddove siano presenti convenzioni internazionali che consentano di derogare al principio della territorialità, vale a dire all'obbligo di versare i contributi nel luogo di esecuzione della prestazione lavorativa.

I limiti minimi e massimi di durata del "distacco previdenziale" non influiscono infatti sulla durata del distacco valida da un punto di vista contrattuale, come si dirà a breve nell'esame dell'istituto, fintanto che sussista e persista in capo al datore di lavoro l'interesse al distacco.

La normativa di riferimento in materia di distacco è quella contenuta nell'art. 30 del D.Lgs. n. 276/2003 e nell'art. 2 del D.Lgs. n. 72/2000. Prima di tali norme l'istituto del comando o distacco era regolato dalla legge solo con riguardo al rapporto di lavoro pubblico, mentre nel settore privato il ricorso al distacco costituiva un'eccezione, non risultava normato ed era consentito solo quale ipotesi alternativa al licenziamento, quindi con la finalità della salvaguardia del posto di lavoro¹³, ovvero nel quadro dei progetti formativi riguardanti i contratti di formazione e lavoro¹⁴.

Con il D.Lgs. 25 febbraio 2000, n. 72 attuativo della Direttiva 96/71/CE e poi con il D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276 con il quale si è provveduto ad introdurre la disciplina della somministrazione di lavoro (già lavoro interinale *ex* L. n. 196/1997) e ad abrogare la L. n. 1369/1960 sul divieto di intermediazione ed interposizione nelle prestazioni di lavoro, il legislatore ha inteso dettare una disciplina più strutturata dell'istituto del distacco¹⁵. Essa ha quindi conosciuto dapprima la definizione di "**lavoratore distaccato**", qualificando proprio l'ipotesi tipica delle operazioni caratterizzate dalla prestazione di **servizi in ambito transnazionale** e, successivamente, quella di "distacco"¹⁶, oggetto nel tempo di successive integrazioni e da ultimo ulteriore legittimazione quando l'operazione sia posta in essere nel quadro di un "**contratto di rete di impresa**"¹⁷.

In base alla legge, l'ipotesi del distacco si configu-

obiettivi formativi, i progetti possono prevedere, anche nei casi in cui essi siano presentati da consorzi o gruppi di imprese, che l'esecuzione del contratto si svolga in posizione di comando presso una pluralità di imprese, individuate nei progetti medesimi. La titolarità del rapporto resta ferma in capo alle singole imprese".

¹⁵ Cfr. in merito all'evoluzione della disciplina P. Salazar, R. Salvadori, *Il distacco dei lavoratori*, in "Diritto e Pratica del Lavoro", n. 45/2000, Inserto.

¹⁶ Art. 30 del D.Lgs. n. 276/2003.

¹⁷ Cfr. art. 3 del D.L. 10 febbraio 2009, n. 5, convertito con mo-

ra pertanto 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.

La definizione del distacco contenuta nell'art. 30 del D.Lgs. n. 276/2003 è utile a qualificare giuridicamente tale istituto anche con riferimento alle operazioni di distacco che si realizzano in ambito internazionale. Infatti, in base alla legge (D.Lgs. n. 72/2000), per lavoratore distaccato si può definire il lavoratore abitualmente occupato in un altro Stato diverso dall'Italia che, per un periodo limitato, svolge il proprio lavoro in territorio nazionale italiano. Definizione che può essere utilizzata per identificare, specularmente, la posizione del lavoratore inviato in altro Stato dall'Italia.

Gli elementi che caratterizzano l'istituto del distacco e che lo rendono legittimo per l'ordinamento giuridico italiano sono:

- a) l'**interesse al distacco** da parte del datore di lavoro. Il Ministero del Lavoro ha chiarito a questo riguardo che esso deve essere, specifico, rilevante, concreto e persistente per tutto il periodo in cui il distacco è disposto¹⁸;
- b) l'esistenza e il mantenimento di quello che viene definito il "**legame organico**" tra datore di lavoro e lavoratore, ossia la circostanza che il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore per tutto il tempo del distacco;
- c) la **temporaneità** del distacco intesa come "non definitività" della missione. Si tratta di un requisito che è funzionale alla durata e alla persistenza dell'interesse da parte del datore di lavoro distaccante¹⁹.

3. L'art. 15 del Modello OCSE

L'art. 15 del Modello di Convenzione OCSE²⁰ (di seguito anche, "*Modello OCSE*") disciplina gli stipendi, i salari e le altre remunerazioni percepiti

dificazioni in L. 9 aprile 2009, n. 33 e la Circ. Ministero del Lavoro, 29 agosto 2013, n. 35, in banca dati "fiscoonline", in merito alle modifiche introdotte all'art. 30 del D.Lgs. n. 276/2003 dal D.L. 28 giugno 2013, n. 76, convertito, con modificazioni, in L. 9 agosto 2013, n. 99.

¹⁸ Cfr. Circ. Ministero del Lavoro, 25 giugno 2005, n. 28.

¹⁹ Per ulteriori approfondimenti, in materia di distacco nelle imprese multinazionali, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, Ipsoa, 2012, pag. 2352 ss.

²⁰ Per ulteriori approfondimenti in materia di convenzioni

da soggetti residenti di uno Stato contraente come corrispettivo di attività di lavoro dipendente²¹.

Sono **escluse** dall'ambito di applicazione dell'articolo in commento le remunerazioni percepite da soggetti:

- in qualità di membri di **consigli di amministrazione** (art. 16),
- a titolo di **pensione** (art. 18),
- per **servizi pubblici** resi ad uno Stato contraente o suddivisione o ente locale (art. 19).

Il Modello OCSE non fornisce una definizione dei redditi di lavoro dipendente; occorrerà pertanto riferirsi alle legislazioni degli Stati contraenti (per quanto riguarda l'Italia gli artt. 49, 50 e 51 del Tuir, in tema di redditi di lavoro dipendente ed i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente).

L'art. 15 del Modello OCSE prevede che:

"1. 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 qualche 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.

2. Nonostante le disposizioni del paragrafo 1 del presente articolo, 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:

- il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni in un periodo di 12 mesi, che inizi o che termini nel corso dell'anno fiscale considerato, e
- le remunerazioni sono pagate da e per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato, e
- l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da

contro le doppie imposizioni, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, Ipsoa, 2012.

²¹ Come chiarito dal par. 2.1 del Commentario all'art. 15 del Modello OCSE, "gli Stati membri ritengono che l'espressione 'i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni simili debba ritenersi ricomprendere anche i redditi in natura (in via esemplificativa, *stock-option*, l'uso di una abitazione o di una autovettura, la copertura assicurativa sanitaria o sulla vita e l'iscrizione a circoli)".

una stabile organizzazione che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.

3. Nonostante le disposizioni precedenti del presente articolo, le remunerazioni percepite in corrispettivo di un lavoro subordinato svolto a bordo di navi o di aeromobili impiegati in traffico internazionale, o a bordo di battelli destinati alla navigazione sono imponibili nello Stato contraente in cui è situata la sede della direzione effettiva dell'impresa".

L'art. 15 del Modello OCSE prevede l'**imponibilità** dei redditi di lavoro dipendente nello Stato in cui viene esercitata l'**attività di lavoro**, secondo la legislazione di tale Stato²².

In deroga a tale principio generale, il paragrafo 2 prevede l'**esenzione** nello Stato in cui è svolta l'attività di lavoro dipendente e la tassazione nel solo Stato di residenza²³, qualora siano rispettate le tre seguenti condizioni:

- il **beneficiario** dei redditi deve soggiornare nello Stato in cui esercita l'attività di lavoro per un periodo (o per periodi) che **non oltrepassa** (oltrepassano) i **183 giorni** nel corso dell'anno fiscale considerato;
- le remunerazioni vengono pagate da, o per conto di, un **datore di lavoro** che **non è residente** nello Stato nel quale viene svolta l'attività di lavoro. Nell'ipotesi in cui il datore di lavoro sia una società di persone fiscalmente trasparente, occorre avere riguardo alla residenza fiscale dei soci anziché della società;
- le remunerazioni pagate da un **datore di lavoro** non residente nello Stato dove viene svolta l'attività **non** sono sostenute da una **stabile organizzazione**, o da una **base fissa**, che il datore di lavoro ha nello Stato in cui è svolta l'attività.

Nel caso in cui anche una sola delle predette condizioni non sia rispettata, trova applicazione la regola generale di tassazione prevista dal paragra-

fo 1 dell'art. 15²⁴: la *ratio* del paragrafo 2 dell'articolo in esame è, infatti, quella di facilitare la libera circolazione dei lavoratori tra gli Stati contraenti ("*all individual rendering dependent personal services - sales representatives, construction workers, engineers, etc.*").

Particolari condizioni agevolative, o esenzioni, possono comunque essere previste dai singoli Stati contraenti.

La disposizione prevista dal paragrafo 2 dell'art. 15 potrebbe prestarsi a **forme di abuso** attraverso l'*international hiring-out of labour*, vale a dire attraverso il "reclutamento" di lavoratori per il **tramite di intermediari**.

In altre parole, un datore di lavoro residente in uno Stato contraente che intenda impiegare lavoratori non residenti per un periodo di tempo inferiore ai 183 giorni potrebbe non assumere questi ultimi direttamente, ma attraverso un intermediario residente in un altro Stato; questo determinerebbe il verificarsi di tutte le condizioni sopra elencate, con la conseguente non imponibilità dei redditi da lavoro dipendente nello Stato in cui viene prestata l'attività lavorativa.

Nell'ipotesi particolare (ma non rara) in cui tali redditi non fossero assoggettati ad imposta nemmeno nello Stato di residenza del beneficiario, essi sfuggirebbero ad imposizione in entrambi gli Stati.

Onde evitare tali rischi, il paragrafo 8 del Commentario suggerisce di interpretare estensivamente la lettera b) del paragrafo 2 dell'art. 15, considerando quale datore di lavoro non solo il soggetto con il quale il lavoratore dipendente abbia un contratto di lavoro subordinato, ma qualsiasi soggetto che, in ogni caso, detenga diritti sul lavoro prestato e ne assuma i rischi e responsabilità.

In particolare, il Commentario individua i seguenti criteri per l'**individuazione del datore di lavoro di fatto**:

"sotto un profilo sostanziale, sulla base dell'art. 15, par. 2, della Convenzione Italia-Stati Uniti per evitare le doppie imposizioni detto reddito non è comunque tassabile in Italia se oltre al fatto che le remunerazioni sono pagate dal datore di lavoro estero, il dipendente soggiorna in Italia per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nell'anno fiscale considerato e l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione che il datore di lavoro ha in Italia. Se invece, pur restando ferme le altre due condizioni, il dipendente soggiorna in Italia per più di 183 giorni, il reddito di lavoro dipendente, ovunque sia percepito, sarà tassabile nel nostro Paese e quindi formerà oggetto di dichiarazione".

²² Sul punto, il Commentario OCSE all'art. 15 (par. 1) precisa che, in conseguenza del regime impositivo previsto dall'art. 15, le remunerazioni che un lavoratore residente di uno Stato contraente ha ricevuto da fonti situate nell'altro Stato contraente non sono tassabili in tale altro Stato per il solo fatto che i risultati del lavoro furono impiegati in tale altro Stato.

²³ Per ulteriori approfondimenti in materia di residenza, cfr. P. Valente, *Esterovestizione e Residenza*, Milano, Ipsoa, 2013.

²⁴ Nella risoluzione 17 luglio 1996, n. 5-1437, in banca dati "fisconline", il Ministero, in relazione al caso di un lavoratore statunitense distaccato in Italia, che aveva mantenuto il rapporto di lavoro con la società distaccante, ha chiarito che

- il prestatore non assume la responsabilità e i rischi del risultato prodotto dal lavoratore;
- le istruzioni al lavoratore sono date dall'utilizzatore;
- il lavoro è prestato in un luogo posto sotto il controllo e la responsabilità dell'utilizzatore;
- la remunerazione al prestatore è calcolata in base alle ore di lavoro o comunque con meccanismi di calcolo che collegano la remunerazione con l'attività del lavoratore;
- le attrezzature ed il materiale sono messi a disposizione dall'utilizzatore;
- il numero e le caratteristiche dei lavoratori non dipendono esclusivamente dal prestatore.

Per quanto riguarda, invece, il **computo dei 183 giorni** (paragrafo 2 lettera a), questo deve essere effettuato con riferimento ad un periodo di 12 mesi che inizia o si conclude nell'anno fiscale considerato.

Nel Modello OCSE del 1977 la condizione di soggiorno minimo nell'altro Stato faceva riferimento ad un periodo che non oltrepassava in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato.

La formulazione attuale intende evitare la possibilità di applicare l'esenzione ai casi di soggiorno in uno Stato contraente per gli ultimi cinque mesi e mezzo di un anno fiscale e per i primi altri cinque mesi e mezzo del successivo anno fiscale.

Il paragrafo 5 del Commentario OCSE precisa inoltre che il metodo di calcolo del periodo di 183 giorni si basa sull'**effettivo soggiorno** (*days of physical presence method*); sono inclusi nel calcolo: il giorno di arrivo e di partenza e tutti gli altri giorni trascorsi nello Stato in cui viene esercitato il lavoro, quali i sabati e le domeniche, le feste nazionali, i giorni di ferie, le interruzioni, i giorni di malattia. Non devono, invece, essere conteggiate le ferie e i periodi di interruzione dal lavoro trascorsi al di fuori dello Stato in cui il lavoro viene svolto, nonché i soggiorni relativi a spostamenti o movimenti al di fuori dello Stato in cui viene esercitata l'attività.

Sono, inoltre, esclusi dal computo dei 183 giorni

la durata del tempo trascorso nel Paese in cui le attività sono esercitate, in transito tra due luoghi situati al di fuori di detto Paese, se la durata è inferiore a 24 ore.

Il paragrafo 3 dell'art. 15 prevede **particolari disposizioni** per le remunerazioni relative ad attività di lavoro dipendente svolta a bordo di:

- **navi**;
- **aeromobili** in traffico internazionale;
- **battelli** addetti al trasporto in acque interne.

I redditi percepiti per tali attività sono imponibili nello Stato in cui è situata la sede di direzione effettiva dell'impresa interessata²⁵.

L'articolo in esame non prende in considerazione i lavoratori transfrontalieri; tale previsione è demandata alle singole convenzioni bilaterali.

Il paragrafo 10 del Commentario OCSE all'art. 15 precisa infatti che le problematiche poste da condizioni locali devono essere direttamente risolte tra gli Stati contraenti interessati; ad esempio, il caso delle convenzioni stipulate dall'Italia con Francia e Svizzera (la disciplina dei lavoratori transfrontalieri è prevista nei rispettivi articoli 15, paragrafo 4)²⁶.

Particolari disposizioni agevolative o esenzioni potranno essere inoltre previste dagli Stati contraenti, ad esempio al fine di facilitare le relazioni culturali (*visiting professors* o studenti che lavorano all'estero per acquisire un'esperienza pratica): tali previsioni sono demandate alle singole convenzioni bilaterali, se non già previste dalla legislazione fiscale interna.

4. La normativa interna sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

L'art. 36 della L. n. 342/2000 ha introdotto una deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8 dell'art. 48 del previgente Tuir (ora art. 51 del Tuir), i quali impongono la determinazione analitica dei redditi di lavoro dipendente effettivamente erogati.

Il comma 8-*bis* dell'art. 51 del Tuir dispone che "in

norme nelle convenzioni bilaterali ogniqualvolta ciò sia ritenuto opportuno".

Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, cit., pag. 666 ss.; P. Valente, P. Salazar, *Lavoratori all'estero. Disciplina fiscale, giuslavoristica e previdenziale*, cit.

²⁶ Per ulteriori approfondimenti in materia di lavoratori transfrontalieri, P. Valente, P. Salazar, *Lavoratori all'estero. Disciplina fiscale, giuslavoristica e previdenziale*, cit.

²⁵ A tal proposito, il par. 11 del Commentario all'art. 15 prevede:

"Non sono state previste speciali disposizioni relative alle remunerazioni ricevute da professori in visita o studenti che svolgono attività lavorativa allo scopo di ottenere un'esperienza pratica. Molte convenzioni contengono varie disposizioni inerenti tali casi, la cui primaria finalità consiste nell'agevolare le relazioni culturali prevedendo un'esenzione fiscale limitata. Talvolta, l'esenzione fiscale è prevista dalle legislazioni fiscali interne. L'assenza di norme specifiche non deve essere interpretata quale ostacolo all'inclusione di tali

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 di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317 convertito, con modificazioni dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398".

Le **retribuzioni convenzionali** sono rappresentate da **fasce di reddito** divise per **settori merceologici**. Il lavoratore individua prima il proprio settore di attività, poi in quale fascia ricade il proprio reddito e conseguentemente la retribuzione convenzionale corrispondente.

A decorrere dal periodo di paga in corso dal 1° gennaio 2014 e fino a tutto il periodo di paga in corso al 31 dicembre 2014, le retribuzioni convenzionali da prendere a base per il calcolo dei contributi dovuti per le assicurazioni obbligatorie dei lavoratori italiani operanti all'estero ai sensi del D.L. 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 ottobre 1987, n. 398, nonché per il calcolo delle imposte sul reddito da lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 51, comma 8-bis, del Tuir, sono stabilite nella misura risultante, per ciascun settore, dalle tabelle, del Decreto del 23 dicembre 2013 (pubblicato in G.U. 03/01/2014, n. 2) emanato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Ai fini dell'applicazione della norma in commento, si deve, pertanto, verificare che:

- il **lavoratore dipendente** sia **fiscalmente residente in Italia**: al contrario non vi sarebbe reddito imponibile nel nostro Paese, ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 2 e 23 del Tuir²⁷;
- il **lavoro dipendente** sia prestato **all'estero**;
- l'attività di lavoro dipendente sia svolta all'estero **in via continuativa** e come **oggetto esclusivo** del rapporto di lavoro;
- l'attività di lavoro dipendente sia svolta all'este-

ro per un **periodo superiore a 183 giorni** nell'arco di 12 mesi.

A tal fine, è necessario che:

- venga stipulato uno **specifico contratto** che preveda l'esecuzione della prestazione in via esclusiva all'estero;
- il dipendente venga collocato in uno **speciale ruolo estero**.

Qualora, invece, il lavoratore dipendente sia considerato residente in Italia ai fini fiscali, ma presti la propria attività lavorativa all'estero per meno di 183 giorni nell'arco di 12 mesi, non si applicherà la tassazione convenzionale di cui all'art. 51, comma 8-bis, del Tuir, ma la tassazione sulla base della retribuzione effettivamente corrisposta²⁸.

Al fine di chiarire la portata della locuzione "in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto", sembra possibile fare riferimento alla giurisprudenza ed alla prassi ministeriale che si è pronunciata in vigenza dell'abrogata lett. c) dell'art. 3, comma 3, del Tuir; si ricorda, infatti, che la citata lett. c) prevedeva l'esclusione dalla base imponibile dei "redditi derivanti dal lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto".

Il Ministero delle Finanze ha chiarito, con la C.M. 18 ottobre 1997, n. 95 (prot. 8/1053), che l'esclusione dalla base imponibile "trova applicazione soltanto per quei lavoratori dipendenti titolari di specifico contratto di lavoro che preveda in via esclusiva la prestazione del lavoro nello Stato estero", con esclusione dei lavoratori che si recano all'estero per comandi o missioni.

La tipologia dell'attività prestata non deve essere limitata ad uno specifico incarico, né essere accessoria o strumentale rispetto all'attività svolta in Italia.

Non assume, inoltre, alcuna rilevanza ai fini esonerativi "la circostanza che (...) l'attività svolta sia limitata ad un periodo inferiore all'anno, purché per lo stesso periodo sia contrattualmente prevista in via esclusiva la prestazione del lavoro all'estero".

Analoghe considerazioni sono state svolte dalla Commissione tributaria centrale, con le decisioni

²⁷ L'art. 23 del Tuir concerne l'applicazione dell'imposta ai non residenti.

²⁸ Dalla lettura della norma consegue che i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in modo continuativo e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, con permanenza all'estero del dipendente per un periodo inferiore ai 183 giorni nell'arco di 12 mesi, passano dal regime di non imponibilità in vigore fino al 31 dicembre 2000 all'imponibilità piena (e

non sulla base delle retribuzioni convenzionali) a partire dal 18 gennaio 2001.

I lavoratori non residenti in Italia che prestano la propria attività all'estero non potranno essere assoggettati ad imposizione nel territorio dello Stato, in quanto manca il presupposto di cui all'art. 23, comma 1, del Tuir; non devono, di conseguenza, essere operate ritenute da parte dei datori di lavoro italiani.

del 1° settembre 1989, n. 5330 e del 18 aprile 1988, n. 3558²⁹.

In particolare, la prima decisione ha sottolineato che bisogna fare riferimento “non già alla terminologia adottata nella documentazione inerente al rapporto di lavoro di cui trattasi, ma alla sostanza dello stesso”.

5. Il regime dei lavoratori transfrontalieri

I lavoratori all'estero si differenziano dai cd. lavoratori “frontalieri” per il luogo dello svolgimento della prestazione lavorativa³⁰.

In particolare:

- il lavoratore all'estero è colui che presta all'estero, in via continuativa ed esclusiva, il proprio lavoro e che nell'arco di dodici mesi soggiorna nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, ai sensi di quanto disposto dall'art. 51, comma 8-bis, del Tuir;
- il lavoratore frontaliere, invece, è colui che presta lavoro all'estero, in zone di frontiera (Francia, Svizzera, Austria, Slovenia, Repubblica di San Marino, Città del Vaticano) o in altri Paesi limitrofi (ad esempio il Principato di Monaco), recandosi quotidianamente.

L'art. 3, comma 2, della L. n. 388/2000 ha previsto, per l'anno 2001, l'esclusione dalla base imponibile dei “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”.

Come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle entrate 3 gennaio 2001, n. 1/E³¹, la norma in commento riprende la disposizione contenuta all'art. 3, comma 3, lett. c), del Tuir (ora abrogata) e

ne ripropone i contenuti per l'anno d'imposta 2001 con riferimento ai cd. lavoratori “transfrontalieri”.

La disposizione limita l'**esclusione** dalla **base imponibile Irpef** ai soli **redditi** derivanti da attività lavorative prestate da **soggetti residenti** nel territorio dello Stato:

- nelle **zone di frontiera** (quali, ad esempio: Francia, Austria e San Marino);
- in altri **Paesi limitrofi** (quali, ad esempio, il Principato di Monaco).

La circolare n. 1/E del 2001 precisa che rientrano, pertanto, in tale previsione “quei lavoratori dipendenti che sono residenti in Italia e quotidianamente si recano all'estero (zone di frontiera o paesi limitrofi) per svolgere la prestazione di lavoro”. La Finanziaria 2003 ha provveduto alla modifica della suddetta disciplina prevedendo, per i lavoratori frontalieri, una **franchigia fiscale** consistente nella deduzione di 8.000 euro dall'imponibile ai fini Irpef.

Successive finanziarie hanno prorogato tale disposizione per gli anni successivi, dal 2004 fino al 2011.

Infine, il cd. “Decreto Mille Proroghe” (art. 29, commi 16-sexies e 16-septies, del D.L. 29 dicembre 2011, n. 216, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 febbraio 2012, n. 14)³² ha previsto che i redditi dei cd. lavoratori frontalieri concorrono a formare il reddito complessivo per il periodo di imposta 2012, per l'importo eccedente 6.700 euro. L'art. 1, comma 549, della L. 24 dicembre 2012, n. 228 ha esteso il limite di 6.700 euro³³ anche al periodo di imposta 2013³⁴.

La Legge di stabilità per il 2014 ha confermato la soglia di esenzione fino a 6.700 euro per i lavoratori frontalieri, prevedendola non più come nor-

²⁹ Entrambe in banca dati “fisconline”.

³⁰ Per ulteriori approfondimenti sul tema cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, cit., pag. 1044 ss.; P. Valente, P. Salazar, *Lavoratori all'estero. Disciplina fiscale, giuslavoristica e previdenziale*, cit.

³¹ In banca dati “fisconline”.

³² La suddetta disposizione prevede: “16-sexies. Il comma 204 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, è sostituito dal seguente: «204. I redditi derivanti da lavoro dipendente prestato, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, all'estero in zone di frontiera e in altri Paesi limitrofi da soggetti residenti nel territorio dello Stato concorrono a formare il reddito complessivo: a) per gli anni 2008, 2009, 2010 e 2011, per l'importo eccedente 8.000 euro; b) per l'anno 2012, per l'importo eccedente 6.700 euro. Ai fini della determinazione della misura dell'acconto dell'impo-

sta sul reddito delle persone fisiche dovuto per l'anno 2013 non si tiene conto dei benefici fiscali di cui al presente comma”.

³³ Le istruzioni al Modello UNICO – Persone fisiche 2013 dispone che “in presenza di redditi di lavoro dipendente prestato all'estero, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, in zone di frontiera e in altri Paesi limitrofi, l'acconto Irpef per l'anno 2013 deve essere calcolato senza tener conto della franchigia di esenzione di 6.700 euro prevista per l'anno 2012”.

³⁴ La citata disposizione prevede: “Alla lettera b) dell'articolo 1, comma 204, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, le parole: ‘per l'anno 2012’ sono sostituite dalle seguenti: ‘per gli anni 2012 e 2013’ e le parole: ‘per l'anno 2013’ sono sostituite dalle seguenti: ‘per gli anni 2013 e 2014’”.

ma “a tempo”, ma a regime, a partire dal periodo di imposta 2014: “175. A decorrere dal 1° gennaio 2014, il reddito da lavoro dipendente prestato all'estero in zona di frontiera o in altri paesi limitrofi al territorio nazionale, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, da soggetti residenti nel territorio dello Stato italiano, concorre

a formare il reddito complessivo per l'importo eccedente 6.700 euro”³⁵.

Con riferimento al regime dei lavoratori frontalieri, è necessario il **coordinamento** della normativa interna con le previsioni delle **Convenzioni internazionali** contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia con i suddetti Paesi.

³⁵ L. 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di stabilità 2014), pubblicata sul S.O. n. 87 alla G.U. 27 dicembre 2013, n. 302, in vigore l'1 gennaio 2014.