

La disciplina fiscale del distacco del personale all'estero

di Salvatore Mattia e Federico Vincenti (*)

L'esigenza delle imprese di operare in mercati esteri e il fenomeno della delocalizzazione hanno comportato l'incremento della mobilità internazionale della forza lavoro. La circolazione del personale nei mercati esteri nell'ambito dei gruppi multinazionali rappresenta un fondamentale strumento per lo sviluppo del business transnazionale e per la diffusione in ambito internazionale delle competenze dei lavoratori. Tuttavia, è necessario che la pianificazione della mobilità internazionale sia effettuata avendo riguardo anche del regime impositivo e dei relativi adempimenti richiesti dalle diverse normative sia in capo all'impresa sia in capo al lavoratore dipendente stesso.

Premessa

La crescente internazionalizzazione delle imprese comporta per le stesse una complessa attività di pianificazione e di gestione del capitale umano, a motivo sia della specialità e della pluralità delle specifiche normative che disciplinano il trasferimento dei dipendenti all'estero sia in funzione del soddisfacimento dei diversi servizi di cui necessitano le diverse società del gruppo.

L'articolazione del gruppo in più Paesi implica frequentemente l'esigenza di trasferire il personale specializzato presso le varie sedi societarie, per periodi più o meno lunghi, al fine di svolgere specifiche funzioni operative. In tale contesto, al *management* aziendale è richiesta una pianificazione strategica dei piani di assegnazione dei propri dipendenti presso le consociate estere del gruppo e la gestione degli eventuali riaddebiti infragruppo dei costi relativi al distacco del personale dipendente.

Le politiche di mobilità internazionale delle imprese multinazionali devono mirare inoltre ad un temperamento dell'interesse del dipendente (non essere «svantaggiato» rispetto alla prestazione di lavoro effettuata nel Paese di origine) e, nel medesimo tempo, ad un controllo dei costi aziendali.

Infine, il trasferimento all'estero del personale dipendente necessita della valutazione di una serie di *issues* di carattere fiscale, giuslavoristico e previdenziale dovute principalmente dall'applicazione congiunta di una serie di normative e procedure domestiche e internazionali (1).

Nota:

(*) *Valente Associati GEB Partners*

(1) 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 lavoro. Per ulteriori approfondimenti sul tema, cfr. Valente P., Mattia S., Salazar P., *Lavoratori all'estero. Disciplina fiscale, giuslavoristica e previdenziale*, Milano, Ipsoc, 2014.

La disciplina fiscale italiana in materia di distacco del personale

Prima di trattare specificatamente la disciplina fiscale dei lavoratori dipendenti all'estero, è opportuno fare riferimento alla disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche (2).

La disciplina italiana in materia di residenza fiscale delle persone fisiche è dettata dall'art. 2 del TUIR, il quale dispone che «*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*».

Pertanto, secondo quanto previsto dalla suddetta disposizione, sono considerati residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo di imposta:

- risultano iscritte nelle anagrafi della popolazione residente nello Stato;
- non sono iscritte nelle anagrafi, ma hanno il domicilio nello Stato, (vale a dire hanno stabilito la sede principale dei loro affari ed interessi, anche morali e sociali, nello Stato come previsto dall'art. 43 c.c.); in particolare, ai fini della determinazione del luogo di domicilio occorre che esista la volontà della persona di stabilire in un luogo il centro delle proprie relazioni familiari, sociali ed economiche;
- non sono iscritte nelle anagrafi, ma hanno la residenza nello Stato, (vale a dire la loro dimora abituale, cioè il luogo nel quale normalmente si trovano come previsto dall'art. 43 c.c.).

La presenza di almeno uno dei suddetti elementi di collegamento con il territorio dello Stato è sufficiente affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia.

In particolare, secondo quando espresso dalla giurisprudenza prevalente in materia, la circostanza che il soggetto abbia mantenuto in Italia i propri legami familiari o il «*centro dei propri interessi patrimoniali e sociali*» deve ritenersi sufficiente a dimostrare un collegamento effettivo e stabile con il territorio italiano tale da far ritenere soddisfatto anche il requisito temporale previsto dalla norma (3). Si rammenta che il sistema tributario italiano prevede la tassazione secondo il cd. *worldwide principle*; pertanto, il contribuente residente nel territorio dello Stato è soggetto a tassa-

zione per i redditi ovunque prodotti, mentre la potestà impositiva dello Stato, con riferimento ai soggetti non residenti, è limitata ai redditi prodotti nel territorio nazionale.

L'art. 10 della Legge 23 dicembre 1998, n. 448 ha ampliato, ai fini IRPeF, la categoria dei soggetti passivi d'imposta di cui all'art. 2 del TUIR. In particolare, si prevede che sono considerati residenti nel territorio dello Stato, e quindi assoggettati a tassazione, non solo le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo di imposta, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile, ma anche «*i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con Decreto del Ministro delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale*».

La ratio della norma è pertanto quella di evitare i trasferimenti fittizi della residenza all'estero mediante i quali vengono sottratti redditi imponibili al sistema fiscale nazionale.

A tal proposito, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 25/E del 31 luglio 2013, avente ad oggetto gli indirizzi operativi dell'attività di contrasto all'evasione fiscale da parte dell'Amministrazione finanziaria, ha evidenziato come i «*fenomeni di illecito fiscale internazionale*» si realizzano appunto mediante la sottrazione di base imponibile, realizzata attraverso:

- l'allocazione fittizia all'estero della residenza fiscale;
- l'illecito trasferimento/detenzione all'estero di attività produttive di reddito.

Infine, è opportuno sottolineare come l'introduzione del comma 2-bis all'art. 2 del TUIR modifichi il regime dell'onere della prova: difatti, in applicazione dell'art. 2, comma 2, del TUIR, l'onere di provare i presupposti che determinano la residenza fiscale di un soggetto in Italia, spetta all'Amministrazione finanziaria; al contrario, nell'ipotesi prevista dal comma 2-bis del citato art. 2, l'onere della prova è

Note:

(2) Per ulteriori approfondimenti cfr. Valente P., *Esterovestizione e Residenza*, Milano, Ipsoa, 2013, p. 445 ss..

(3) Per un'analisi della giurisprudenza esistente in materia cfr. Valente P., *Esterovestizione e Residenza*, op. cit., p. 505 ss..

invertito a carico del contribuente, il quale deve dimostrare l'effettiva residenza estera. A livello internazionale, l'art. 4 paragrafo 1 del Modello di Convenzione OCSE (di seguito anche, «Modello OCSE») (4) stabilisce che l'espressione «*residente di uno Stato*» «*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 assoggettate ad imposta in questo Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato o per il patrimonio ivi situato*» (5).

L'art. 51 del TUIR disciplina le modalità di tassazione dei redditi da lavoro dipendente. L'art. 36 della Legge n. 342/2000, mediante l'introduzione del comma 8-bis al suddetto articolo, ha previsto una deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8 dell'art. 48 del vigente TUIR (ora art. 51 TUIR), i quali impongono la determinazione analitica dei redditi di lavoro dipendente effettivamente erogati (6). In particolare, il comma 8-bis dell'art. 51 del TUIR prevede una tassazione dei suddetti redditi sulla base delle cd. «*retribuzioni convenzionali*». 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.

Con riferimento al «*periodo di paga*» 2014, il 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, ha stabilito le retribuzioni convenzionali da prendere a base per:

- il calcolo dei contributi dovuti per le assicurazioni obbligatorie dei lavoratori italiani operanti all'estero (7);
- il calcolo delle imposte sul reddito da lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 51, comma 8-bis, del TUIR.

La suddetta normativa si applica al verificarsi delle seguenti condizioni:

- residenza fiscale del lavoratore dipendente nel territorio dello Stato (8);
- prestazione dell'attività di lavoro dipenden-

te all'estero, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro;

- prestazione dell'attività di lavoro dipendente all'estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi; nel caso contrario, (prestazione della 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 co. 8-bis del TUIR, ma la tassazione sulla base della retribuzione effettivamente corrisposta.

Note:

(4) Per ulteriori approfondimenti sulle previsioni del Modello OCSE, cfr. Valente P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, Ipsoc, 2012.

(5) Il paragrafo 2 dell'art. 4 del Modello OCSE disciplina il caso in cui, ai sensi delle disposizioni del paragrafo 1, una persona fisica è considerata residente di due Stati contraenti. Al fine di risolvere tale conflitto, è opportuno che il criterio di collegamento del contribuente ad uno Stato piuttosto che all'altro, da un lato, sia tale da risultare soddisfatto in uno solo degli Stati coinvolti, dall'altro, rifletta un legame con lo Stato da cui derivi naturalmente, per quest'ultimo, il diritto di assoggettare a tassazione. Il paragrafo 2, lett. a) dell'art. 4 accorda la preferenza allo Stato contraente in cui la persona fisica dispone di un'«*abitazione permanente*». Qualora una persona fisica disponga di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti, il paragrafo 2 dell'art. 4 accorda la preferenza allo Stato ove la persona ha stabilito le proprie «*relazioni personali ed economiche*». Tale è lo Stato nel quale si trova il centro degli interessi vitali della persona fisica. Nei casi in cui la residenza non può essere determinata facendo riferimento a tale criterio, il paragrafo 2 in commento stabilisce criteri secondari; innanzitutto, il luogo di soggiorno abituale e, in secondo luogo, la nazionalità. Se la persona fisica possiede la nazionalità di entrambi gli Stati interessati o non possiede la nazionalità di alcuno di essi, spetterà alle autorità competenti il compito di determinarne la residenza. Per ulteriori approfondimenti, cfr. Valente P., *Esterovestizione e Residenza*, op. cit., p. 134 ss.; Valente P., Mattia S., Salazar P., *Lavoratori all'estero Disciplina fiscale, giuslavoristica e previdenziale*, op. cit., p. 183 ss..

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

(7) Ai sensi del D.L. 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 ottobre 1987, n. 398.

(8) Al contrario non vi sarebbe reddito imponibile nel nostro Paese, ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 2 e 23 del TUIR;

Infine, è opportuno fare riferimento anche alla disciplina del credito di imposta prevista dall'art. 165 del TUIR: in particolare, il comma 10 del citato art. 165 stabilisce che, quando il reddito estero concorre parzialmente alla formazione del reddito complessivo, l'imposta estera detraibile deve essere ridotta in misura corrispondente.

A tal proposito, la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 48/E dell'8 luglio 2013 ha specificato come la «*disposizione soprari-chiamata si rende applicabile anche nel caso di redditi derivanti da attività di lavoro subordinato prestata all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro di cui all'articolo 51, comma 8-bis, del TUIR, determinati in base alle retribuzioni convenzionali definite annualmente con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali*» prevedendo che «*per la determinazione del credito d'imposta ex articolo 165 del TUIR, si ritiene che le imposte pagate all'estero a titolo definitivo dovrebbero essere ridotte in proporzione al rapporto tra la retribuzione convenzionale determinata ex articolo 51, comma 8-bis, del TUIR ed il reddito di lavoro dipendente che sarebbe stato tassabile in via ordinaria - e non in misura convenzionale - in Italia*».

La tassazione dei lavoratori dipendenti prevista dal Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni

L'art. 15 del Modello OCSE disciplina gli stipendi, i salari e le altre remunerazioni percepiti da soggetti residenti di uno Stato contraente come corrispettivo di attività di lavoro dipendente (9). In particolare, la suddetta disposizione (paragrafo 1) prevede la tassazione dei suddetti redditi nello Stato in cui viene esercitata l'attività di lavoro, secondo la legislazione di tale Stato. Tuttavia, il paragrafo 2 dell'art. 15 del Modello OCSE prevede la tassazione esclusiva dei redditi di lavoro dipendente nello Stato di residenza del lavoratore nel caso in cui:

- il lavoratore dipendente (beneficiario dei redditi) soggiorna nello Stato in cui esercita l'attività di lavoro per un periodo (o per periodi) che non oltrepassa (oltrepassano) i 183 giorni nel corso del periodo di imposta di riferimento;

- 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;

- l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.

La deroga prevista dal paragrafo 2 dell'art. 15 del Modello OCSE si applica al contemporaneo verificarsi delle suddette condizioni: conseguentemente, nel caso in cui anche una sola delle predette condizioni non sia rispettata, trova applicazione la regola generale di tassazione prevista dal paragrafo 1 dell'art. 15 (10). Con riferimento, invece, al 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 nel periodo di imposta considerato.

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

Note:

(9) 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 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».

(10) La ratio del paragrafo 2 dell'articolo in esame è, infatti, quella di facilitare la libera circolazione dei lavoratori tra gli Stati contraenti.

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 rientrano nel suddetto calcolo i giorni di ferie, i periodi di interruzione dal lavoro trascorsi al di fuori dello Stato in cui il lavoro viene svolto ed i soggiorni relativi a spostamenti o movimenti al di fuori dello Stato in cui viene esercitata l'attività.

Il paragrafo 3 dell'art. 15 del Modello OCSE disciplina invece la tassazione delle remunerazioni relative ad attività di lavoro dipendente svolta a bordo di:

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

Tali tipologie di reddito sono imponibili nello Stato in cui è situata la sede di direzione effettiva dell'impresa interessata.

Con riferimento alle remunerazioni percepite da soggetti in qualità di membri di consigli di amministrazione, a titolo di pensione, o per servizi pubblici resi ad uno Stato contraente o suddivisione o ente locale, non trovano applicazione le previsioni fornite dall'art. 15 del Modello OCSE. Le suddette tipologie di reddito vengono disciplinate rispettivamente dagli articoli 16, 18 e 19 del Modello OCSE.

Inoltre, l'articolo in esame non prende in considerazione i lavoratori transfrontalieri; tale previsione è demandata alle singole convenzioni bilaterali (11).

Il luogo dello svolgimento della prestazione lavorativa rappresenta la principale differenza esistente tra i «*lavoratori all'estero*» e i «*lavoratori frontalieri*», in quanto:

- il lavoratore all'estero presta la propria attività all'estero, in via continuativa ed esclusiva, soggiornando nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi;
- il lavoratore frontaliere presta la propria attività 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), recandovisi quotidianamente. Particolari disposizioni agevolative o esen-

zioni 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.

Il distacco del personale nella disciplina sul *transfer pricing*

Il distacco del personale rappresenta una prestazione di servizi, che consiste nel mettere a disposizione della società distaccataria personale dipendente della società distaccante.

La disciplina italiana in materia di *transfer pricing* è dettata dall'art. 110, comma 7, del TUIR, il quale dispone che le transazioni intercorrenti tra una società italiana e un'impresa non residente, appartenente al medesimo gruppo, devono avvenire a valore normale (12), definito dall'art. 9, comma 3 del TUIR.

Note:

(11) 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). I lavoratori all'estero si differenziano dai cd. lavoratori «frontalieri» per il luogo dello svolgimento della prestazione lavorativa.

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 norma «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».

(12) Si rammenta che la definizione di valore normale è prevista dall'art. 9, comma 3 del TUIR, il quale dispone che «(p)er valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni o i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquistati o prestati, e in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o servizi, o in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso».

Per ulteriori approfondimenti in tema di applicazione del

In tale contesto, il distacco del personale rappresenta una prestazione di servizi, che consiste nel mettere a disposizione della società distaccataria personale dipendente della società distaccante.

Nell'ambito dei rapporti infragruppo si riscontra di frequente lo scambio di servizi tra le consociate; a tal proposito, sia l'OCSE, sia la prassi italiana in materia di prezzi di trasferimento (Circolare n. 32/1980) hanno enunciato una serie di principi per la verifica dell'esistenza di un effettivo servizio e dei criteri per la determinazione dei relativi corrispettivi (13):

- «utilità»: il servizio prestato deve garantire al soggetto destinatario del servizio un «vantaggio» inteso a migliorarne, direttamente od indirettamente, la posizione economica o commerciale (anche in un'ottica prospettica) e a soddisfarne un concreto interesse. A tal proposito, non vengono considerati «vantaggi» quelli conseguiti in modo meramente occasionale o per attività che un soggetto del gruppo svolge per rispondere a proprie esigenze «interne» (14);

- «duplicazione»: non vengono considerati servizi infragruppo le attività intraprese da una società del gruppo che «duplicano» un servizio che un altro membro del gruppo già svolge autonomamente o che riceve da un terzo.

Nell'ambito dei servizi infragruppo, è opportuno prevedere la predisposizione di apposita documentazione (in particolare di natura contabile e contrattuale) che identifichi chiaramente i servizi oggetto di prestazione ed i criteri di determinazione dei relativi corrispettivi. Con riferimento al distacco del personale, è opportuno supportare tale prestazione di servizi mediante la predisposizione di un'adeguata documentazione contrattuale (*intercompany service agreement*) avente ad oggetto:

- termini e condizioni del distacco;
- descrizione delle competenze specifiche del lavoratore distaccato e delle attività effettuate dallo stesso;
- composizione effettiva del costo riaddebitato

(elementi retributivi e relativi oneri sociali, eventuale *mark-up*);

- modalità di determinazione del costo riaddebitato (modalità di imputazione dei costi, periodicità delle rifatturazioni, ecc.);
- eventuale ripartizione dei costi (15).

Si rammenta inoltre come l'art. 26 del D.L. n. 78/2010 ha introdotto in Italia l'onere di predisposizione di una specifica documentazione sui prezzi di trasferimento, avente l'obiettivo di dimostrare la conformità delle politiche di transfer pricing adottate dalla società/gruppo all'*arm's length principle*.

In particolare, per ogni categoria di transazione infragruppo è necessario:

- effettuare una specifica analisi funzionale, la quale illustri le funzioni svolte, i rischi assunti e gli *assets* utilizzati da ogni soggetto coinvolto nella transazione oggetto di analisi;
- effettuare una specifica analisi di comparabilità analizzando i cinque fattori indicati nelle *Guidelines* dell'OCSE (caratteristiche dei beni e servizi, analisi funzionale, condi-

Nell'ambito dei servizi infragruppo, è opportuno prevedere la predisposizione di apposita documentazione (in particolare di natura contabile e contrattuale) che identifichi chiaramente i servizi oggetto di prestazione ed i criteri di determinazione dei relativi corrispettivi.

Note:

(continua nota 12)

principio del valore normale, cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, Ipsoa, 2012, p. 35 ss..

(13) Per ulteriori approfondimenti in materia di *transfer pricing* e servizi infragruppo, cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 2285 ss..

(14) Ad esempio, generalmente, i costi sostenuti dalla società capogruppo per l'esercizio delle proprie funzioni di controllo (o di «azionista») non saranno considerati produttivi di vantaggi per le società controllate, anche nel caso in cui attraverso tale controllo queste ultime conseguano dei benefici.

(15) Inoltre, tale accordo dovrebbe essere preceduto da uno scambio di corrispondenza tra le due società, in relazione all'esigenza di distacco di personale qualificato. Sarebbe inoltre opportuno che la società distaccante documentasse nei confronti del dipendente, mediante un atto integrativo del contratto di lavoro subordinato già instaurato, i contenuti e le modalità di svolgimento del distacco concordato. Oltre alla necessaria formalizzazione delle modificazioni temporaneamente apportate al contenuto del rapporto di lavoro subordinato in corso di distacco, tale documentazione consente di comprovare la posizione di distaccato del dipendente in occasione di specifiche richieste da parte delle Autorità in materia previdenziale e giuslavoristica.

zioni contrattuali, strategie di impresa e contesto economico);

- enunciare il metodo di *transfer pricing* selezionato ed esplicitare le ragioni per cui l'applicazione del suddetto metodo conduca ad un risultato *at arm's length*.

La predisposizione della suddetta documentazione (e la comunicazione del possesso della stessa all'Agenzia delle Entrate) può consentire al contribuente la disapplicazione delle sanzioni previste in caso di rettifiche dei prezzi di trasferimento.

A tal fine, è tuttavia necessario che la documentazione sui prezzi di trasferimento sia considerata «idonea» sia da un punto di vista formale (vale a dire devono essere rispettate le indicazioni formali indicate nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010 e nella successiva Circolare esplicativa n. 58/E del 15 dicembre 2010), sia da un punto di vista sostanziale (vale a dire è necessaria la completezza e la veridicità delle informazioni relative alle politiche dei prezzi di trasferimento).

Con riferimento alla determinazione del costo da riaddebitare nei casi di distacco del personale, dal punto di vista del *transfer pricing*, si rende necessaria l'analisi:

- del criterio di determinazione del compenso/costo; in particolare, è necessario quantificare in maniera oggettiva i costi sostenuti dalla società fornitrice dei servizi disciplinati dal *service agreement*;
- del vantaggio/utilità per il soggetti destinatario del servizio: è necessaria l'identificazione (sia in termini quantitativi, sia in termini qualitativi) del vantaggio ottenuto dalla società beneficiaria del servizio mediante l'individuazione di tutti gli elementi e le informazioni in grado provare l'effettiva utilità del servizio per la società stessa;
- verifica della congruità del prezzo (determinazione del valore normale) e dei criteri di addebito (16).

Generalmente, nei casi di distacco del personale, è frequente l'ipotesi del riaddebito del puro costo del lavoro. In tali casi detto importo potrà essere considerato onere deducibile in capo alla società distaccataria quale componente (ordinaria) del reddito d'impresa relativa alla prestazione di un servizio ri-

cevuto e, specularmente, rilevante a fini IRES per la società distaccante italiana.

Tuttavia, le parti potrebbero prevedere l'applicazione di un *mark-up* al fine di remunerare la «prestazione di servizi» effettuata dalla società distaccante (17). In tali casi, il margine di utile determinato dovrà essere in linea con quello negoziabile tra imprese

indipendenti, solo per quei servizi che costituiscono il *core business* del fornitore o del ricevente (18). La determinazione del costo da riaddebitare richiede inoltre l'identificazione di tutte le società beneficiarie delle attività di lavoro prestate dal personale distaccato dal momento che non sempre la società distaccataria è l'unico soggetto all'interno del gruppo che fruisce dei benefici derivanti dal distacco. In tale ultimo caso, sarà necessario identificare i diversi soggetti beneficiari e procedere alla ripartizione del costo oggetto di riaddebito tra tali soggetti attraverso adeguate chiavi di allocazione, in particolar modo nei casi in cui non sia possibile prevedere metodi di imputazione diretta dei costi (19).

Generalmente, nei casi di distacco del personale, è frequente l'ipotesi del riaddebito del puro costo del lavoro.

Note:

(16) Il riscontro sul valore normale del costo deducibile potrebbe essere svolto anche verificando che la società che ha beneficiato di un servizio ha utilizzato lo stesso criterio di determinazione quando si è trattato di fornire e di addebitare gli stessi tipi di servizi alle proprie controllate.

(17) Conseguentemente, l'applicazione di un *mark-up* dovrebbe essere esclusa in favore di un puro riaddebito di costi in caso di:

- servizi strettamente correlati alla struttura del gruppo multinazionale, che non si traducono in prestazione con un valore economico di mercato;
- servizi formalmente prestati da una società appartenente al gruppo multinazionale, che agisce da mero intermediario tra un'impresa collegata e l'impresa indipendente che ha effettivamente prestato il servizio;
- servizi riconducibili all'attività di direzione generale ed amministrativa resa dalla casa madre.

Per approfondimenti cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 2285 ss..

(18) Per ulteriori approfondimenti in materia di analisi di comparabilità, cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 2769 ss.; Valente P., Della Rovere A., Schipani P., *Analisi di comparabilità nel transfer pricing Metodologie applicative*, Milano, Ipsoa, 2013.

(19) Il paragrafo 7.25 delle *Transfer Pricing Guidelines* dell'OCSE, con riferimento alle prestazioni di servizi *intercompany*, prevede che «la ripartizione può essere fondata sul volume d'affari, sul personale in organico o su qualsiasi

Inoltre, il distacco di personale all'estero potrebbe richiedere ulteriori trasferimenti *intercompany*, ad esempio, di strumenti associati all'attività del personale distaccato (o viceversa), che potrebbero essere inclusi e tenuti in considerazione nella determinazione del *transfer price*.

A tal fine, il paragrafo 7.26 delle *Guidelines OCSE* precisa che: «*il pagamento dei servizi resi a un'impresa associata può essere incluso nel prezzo dovuto per altri trasferimenti. Ad esempio, il prezzo per la concessione dei diritti di utilizzazione di un brevetto o di know-how può includere anche il pagamento per servizi di assistenza tecnica o servizi centralizzati forniti al concessionario, o per una consulenza relativa al marketing dei beni prodotti sulla base della concessione. In questi casi, l'amministrazione fiscale e i contribuenti hanno il*

compito di verificare che non vi siano spese aggiuntive per il servizio e che non vi sia una doppia deduzione».

Note:

(continua nota 19)

altra base. La scelta del metodo più appropriato può dipendere dalla natura e dall'utilizzazione del servizio. Ad esempio, il ricorso ai servizi connessi alle retribuzioni del personale può dipendere dal numero dei dipendenti piuttosto che dal volume d'affari, mentre la ripartizione dei costi di standby per i servizi di assistenza relativa ai computer potrà essere imputata in proporzione alle spese connesse al sistema informatico, sostenute dai diversi membri del gruppo».

Per approfondimenti cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 2285 ss..

LIBRI

Lavoratori all'estero

Disciplina fiscale, giuslavoristica e previdenziale

di P. Valente, S. Mattia, P. Salazar

IPSOA, 2014, pagg. 450, € 35,00

Il volume fornisce al lettore utili e pratici strumenti per affrontare le problematiche derivanti dallo "spostamento" all'estero dei lavoratori dipendenti, in particolare modo nell'ambito dei gruppi multinazionali.

L'internazionalizzazione delle imprese e la globalizzazione dei mercati hanno portato ad un incremento della mobilità internazionale dei lavoratori: la complessa attività di pianificazione strategica da parte delle imprese multinazionali implica, frequentemente, il trasferimento di personale specializzato presso sedi societarie estere.

L'istituto del distacco di personale (*expatriates*), quale specifica prestazione di servizi a favore della società distaccataria, richiede un'attenta gestione dei piani di assegnazione dei dipendenti presso le consociate estere, nonché degli eventuali riaddebiti infragruppo dei costi relativi al distacco.

Il testo fornisce una panoramica dei principali fattori che influiscono sulle scelte imprenditoriali relative all'internazionalizzazione delle imprese e sull'assegnazione e distacco dei lavoratori all'estero.

Illustra le principali fattispecie di trasferimento dei dipendenti all'estero, approfondisce la disciplina contrattuale, le questioni relative alla gestione del rapporto di lavoro da un punto di vista giuslavoristico, gli aspetti previdenziali e fiscali legati al rapporto di lavoro attraverso un'attenta analisi delle normative nazionali ed internazionali in materia.

A completamento dell'opera, vengono riportati alcuni utili esempi di lettere di comunicazione tra datore di lavoro e lavoratore distaccato all'estero, fac-simile di domanda di assunzione e/o trasferimento, accordi di distacco, dichiarazioni di residenza ai fini fiscali.

Per ulteriori informazioni o per l'acquisto:

- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa**
Tel. 02.82476794 - fax 02.82476403
- **Agenzie Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.ipsoa.it**

