



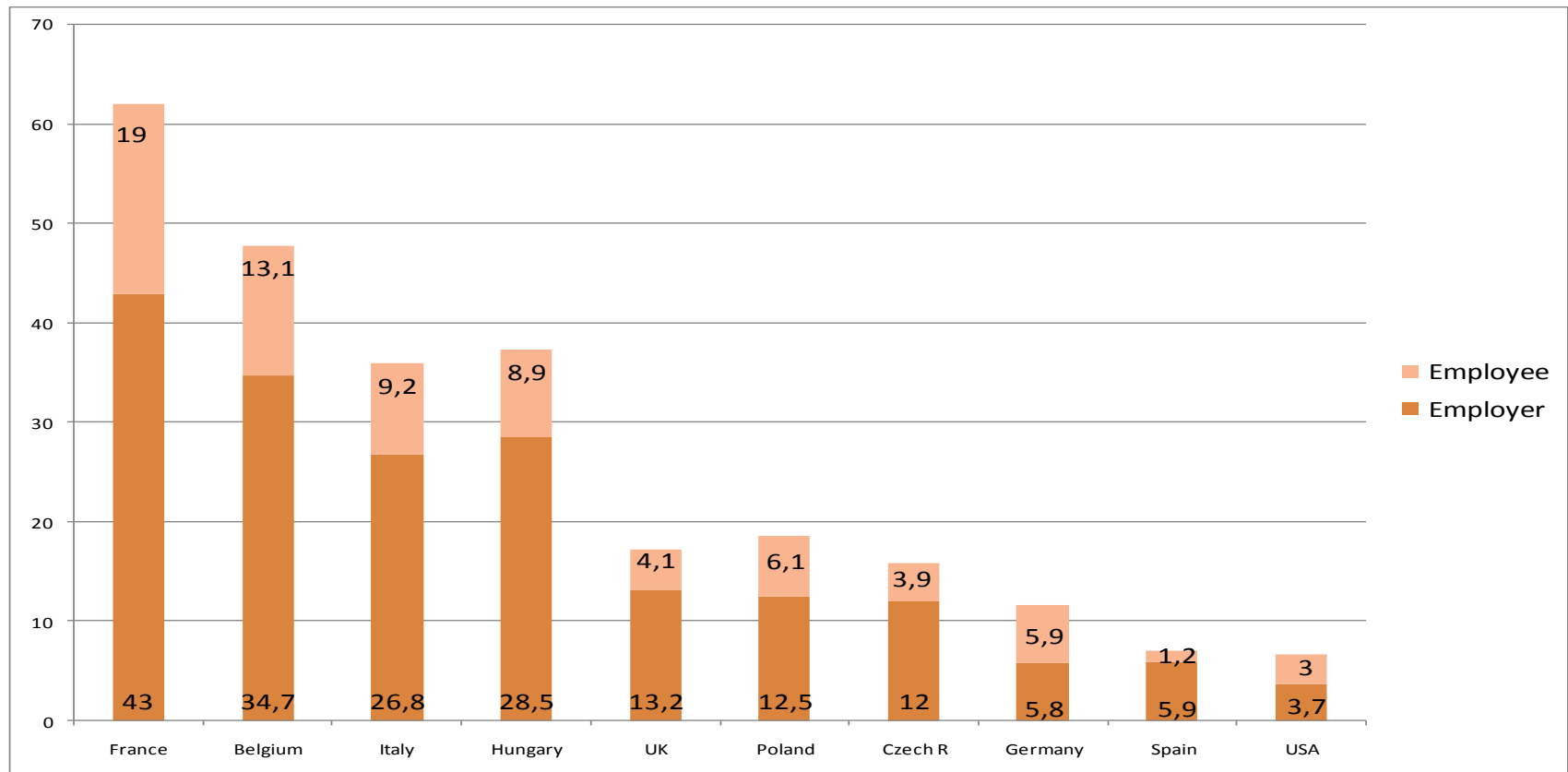
La gestione contributiva dei lavoratori espatriati alla luce della recente giurisprudenza della Corte di Cassazione

Marco Strafile

**Componente della Commissione Commissione Imposte Dirette
Altri redditi**



Costo della contribuzione: lavoratore – datore di lavoro





La normativa internazionale di sicurezza sociale

Attraverso le Convenzioni in materia di sicurezza sociale due o più Stati attuano un coordinamento delle rispettive legislazioni nazionali



Il principio generale è che al lavoratore si debba applicare una sola legislazione previdenziale (**principio di unicità della legislazione applicabile**) che generalmente è quella del Paese in cui si svolge l'attività lavorativa (**principio della lex loci laboris**)



La normativa internazionale di sicurezza sociale - Finalità

Le Convenzioni in materia di sicurezza sociale hanno lo scopo:

- di favorire la libera circolazione dei cittadini in ambito internazionale;
- di garantire ai lavoratori che prestano attività in vari Paesi la tutela assicurativa e il diritto alle prestazioni previdenziali;
- di favorire la parità di trattamento tra i lavoratori migranti;
- di consentire, in determinati casi, il superamento del principio della territorialità contributiva;
- di agevolare la collaborazione amministrativa tra gli istituti previdenziali dei Paesi contraenti.



La normativa internazionale di sicurezza sociale

La normativa di sicurezza sociale cui fare riferimento varia in relazione al Paese in cui il lavoratore italiano viene trasferito:



Paesi extracomunitari: si precisa che i lavoratori coinvolti sono italiani e i cittadini degli Stati comunitari e extracomunitari, titolari di regolare titolo di soggiorno e di un contratto di lavoro in Italia inviati in Paesi extracomunitari (Mess. N. 995 18/01/2012).



Paesi appartenenti all'UE

Reg. CE 883/2004 del 29/04/2004 (G.U.U.E 30/04/2004 – L166)

- Obiettivo: razionalizzazione dei concetti, delle regole e delle procedure relative al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale degli Stati membri
- Applicabile dal 1° maggio 2010
- Sostituisce dalla data della sua applicazione il Reg. CEE 1408/71

Dal 1° aprile 2012 si applica alla Svizzera e dal 1° giugno 2012 è stata estesa l'applicazione anche ai Paesi SEE (Islanda, Norvegia e Liechtenstein)

Dal 1° luglio 2013 è stato adottato dalla Croazia, nuovo membro dell'UE
(Circolare congiunta Ministero del Lavoro e Ministero dell'Interno del 3.7.2015 con cui il governo italiano ha deciso di non prorogare oltre il 30.6.2015, il regime transitorio, relativamente alle limitazioni per l'accesso al mercato del lavoro nei confronti dei lavoratori subordinati della Croazia).

Dal 1° gennaio 2017, estensione alla Repubblica di Croazia dell'Accordo sulla libera circolazione delle persone tra la Comunità europea, i suoi Stati membri e la Confederazione svizzera (Circolare Inps 95/2017).



REG. CE 883/2004

Ambito d'applicazione soggettivo

- Cittadini di uno Stato membro
- Apolidi e rifugiati
- Familiari

Ai sensi dell'Art 2 del nuovo regolamento, sono tutelati dalle regole del coordinamento non solo i lavoratori subordinati, i lavoratori autonomi, i dipendenti pubblici, gli studenti e i pensionati ma **anche le persone non attive.**



REG. CE 883/2004

Ambito d'applicazione oggettivo

Le disposizioni del regolamento riguardano tutte le prestazioni in materia di sicurezza sociale (Art.3):

- a) le prestazioni di malattia;
- b) le prestazioni di maternità e di paternità assimilate;
- c) le prestazioni d'invalidità;
- d) le prestazioni di vecchiaia;
- e) le prestazioni per i superstiti;
- f) le prestazioni per infortunio sul lavoro e malattie professionali;
- g) gli assegni in caso di morte;
- h) le prestazioni di disoccupazione;
- i) le prestazioni di pensionamento anticipato;
- j) le prestazioni familiari.





Determinazione della legislazione applicabile

Principio di territorialità contributiva

Regolamento CEE 883/2004 - art. 11 comma 1

La persona assicurata è soggetta alla legislazione di un singolo Stato membro. Lo Stato membro competente è quello nel quale tale persona svolge un'attività professionale (*lex loci laboris*).

Regolamento CEE 883/2004 - art. 11 comma 3

- una persona che esercita un'attività subordinata o autonoma in uno Stato membro è soggetta alla legislazione di tale Stato membro
- un pubblico dipendente è soggetto alla legislazione dello Stato membro al quale appartiene l'amministrazione da cui egli dipende (Art 60)



Determinazione della legislazione applicabile

Deroghe al principio di territorialità contributiva

I Regolamenti europei hanno tassativamente indicato le ipotesi in cui si può derogare al principio della *lex loci laboris*:

- **Distacco** (Regolamento CE 883/2004 - art. 12)
- **Lavoratore che svolge la propria attività in due o più Stati membri** (Regolamento CE 883/2004 - art. 13)

La rinuncia della pretesa contributiva da parte dello Stato in cui viene svolta la prestazione lavorativa, consente al cittadino di mantenere la posizione previdenziale acquisita nel Paese di provenienza per un limitato periodo di tempo.



Norme particolari

Deroghe specifiche – Attività subordinata

IL DISTACCO

Regolamento CE 883/2004 - art. 12 comma 1

“La persona che esercita un’attività subordinata in uno Stato membro per conto di un datore di lavoro che vi esercita abitualmente le sue attività ed è da questo distaccata, per svolgervi un lavoro per suo conto, in un altro Stato membro rimane soggetta alla legislazione del primo Stato membro a condizione che la durata prevedibile di tale lavoro non superi i ventiquattro mesi e che essa non sia inviata in sostituzione di un’altra persona distaccata”.



Esercizio di attività in due o più Stati membri – Reg. 465/2012 **Deroghe specifiche – Attività subordinata**

Dipendente che esercita l'attività in due o più Stati membri



Criteri per la determinazione della legislazione applicabile

Parte sostanziale
dell'attività svolta nel
Paese di residenza

Parte sostanziale dell'attività
NON svolta nel Paese di
residenza, alle dipendenze di

Almeno due datori con sede
in almeno due Stati
membri diversi da quello di
residenza

Almeno due datori
con sede nello stesso
Stato membro

Almeno due datori
con sede in due Stati
membri di cui uno è
quello di residenza

Unico datore con sede
nello Stato membro
diverso da quello di
residenza

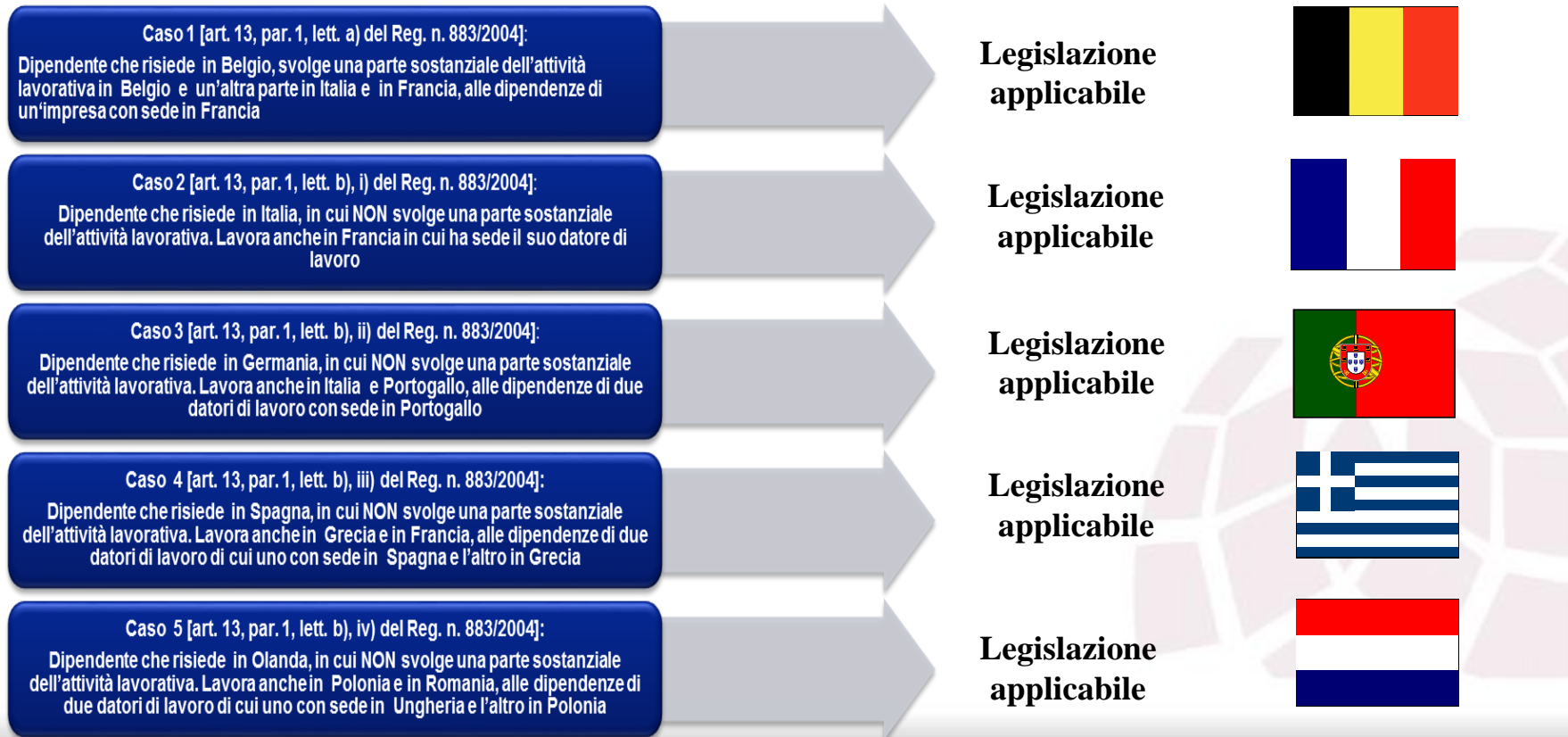
Applicazione della legge dello
Stato membro di residenza

Applicazione della legge dello
Stato membro in cui ha sede il
datore



Deroghe specifiche – Attività subordinata

Esempi di legislazione applicabile in caso di attività svolta in due o più Stati membri





Deroghe specifiche – Attività subordinata (Regolamento CE 987/09 art. 14)

Lavoratori assunti per essere distaccati

Il lavoratore assunto per essere distaccato in un diverso Stato membro, resta soggetto al sistema di sicurezza sociale dello Stato membro di invio purché, immediatamente prima dell'inizio del rapporto di lavoro in questione, la persona interessata fosse già soggetta alla legislazione dello Stato membro in cui il suo datore di lavoro è stabilito.

Un periodo di almeno un mese può essere considerato sufficiente a soddisfare questo requisito.

- Nuovo distacco;
- Terminato un periodo di distacco, non può essere autorizzato nessun nuovo periodo di distacco per lo stesso lavoratore, le stesse imprese e lo stesso Stato membro finché non siano trascorsi almeno due mesi dalla data di scadenza del precedente periodo di distacco;
- I distacchi consecutivi presso diversi Stati membri sono considerati come nuovi distacchi.



Attività subordinata

- Esclusione delle disposizioni relative al distacco
- L'impresa presso cui il lavoratore è distaccato lo mette a disposizione di un'altra impresa dello Stato membro in cui essa è situata o di un altro Stato membro;
- Il lavoratore è assunto in uno Stato membro per essere distaccato da un'impresa situata in un secondo Stato presso un'impresa situata in un terzo Stato senza aver prima soddisfatto il requisito del collegamento;
- Il lavoratore è assunto in uno Stato membro da un'impresa situata in un secondo Stato membro per lavorare nel primo Stato membro;
- Il lavoratore viene distaccato per sostituire un altro distaccato;
- Il lavoratore ha concluso un contratto di lavoro con l'impresa presso cui è distaccato.



Norme particolari

Deroghe specifiche – Attività autonoma

Regolamento CE 883/2004 - art. 12 comma 2

“La persona che esercita abitualmente un’attività lavorativa autonoma in uno Stato membro e che si reca a svolgere un’attività affine in un altro Stato membro rimane soggetta alla legislazione del primo Stato membro, a condizione che la durata prevedibile di tale attività non superi i ventiquattro mesi”.



Norme particolari
Deroghe specifiche – Attività autonoma
Esercizio di attività in due o più Stati membri

Regolamento CE 883/2004 - art. 13 comma 2

Attività autonoma in due o più Stati membri: *“legislazione dello Stato membro di residenza se esercita una parte sostanziale della sua attività in tale Stato membro”*

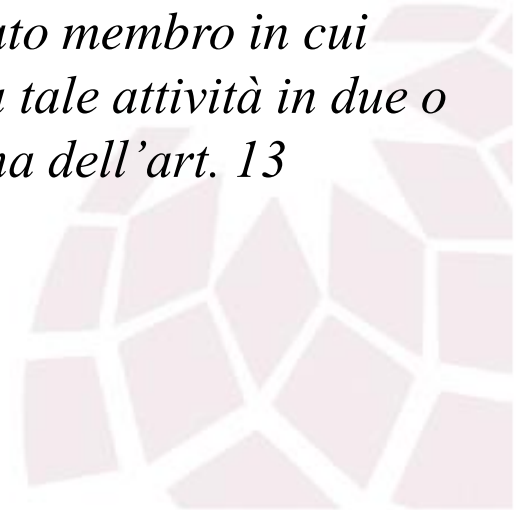
Oppure: *“legislazione dello Stato membro in cui si trova il centro di interessi delle sue attività, se non risiede in uno degli Stati membri nel quale esercita una parte sostanziale della sua attività”*.



Deroghe specifiche

Attività subordinata e autonoma

Regolamento CE 883/2004 - art. 13 comma 3: *“La persona che esercita abitualmente un’attività subordinata e un’attività lavorativa autonoma in vari Stati membri è soggetta alla legislazione dello Stato membro in cui esercita un’attività subordinata o, qualora eserciti una tale attività in due o più Stati membri, alla legislazione determinata a norma dell’art. 13 comma 1”.*





Deroghe specifiche **Eccezioni (ex art. 16)**

Regolamento CE 883/2004 - art. 16: *“Due o più Stati membri, le autorità competenti di detti Stati membri o gli organismi designati da tali autorità possono prevedere di comune accordo, nell’interesse di talune persone o categorie di persone, eccezioni agli articoli da 11 a 15”.*

Il presente articolo ricalca quanto già disposto dall’Art. 17 del Regolamento CEE 1408/71.

Generalmente in ambito comunitario il distacco è ammesso per un limite massimo di cinque anni (Circ. Inps n. 165 del 3.12.2013)



Paesi convenzionati - Accordi in vigore

Paesi che hanno stipulato con l'Italia una convenzione in materia di sicurezza sociale

Argentina, Australia, Bosnia Erzegovina, Brasile, Canada e Québec, Capo Verde, Corea, ex Jugoslavia, Isola di Man e Isole del Canale, Israele, Jersey, Macedonia, Messico, Principato di Monaco, Repubblica di San Marino, Santa Sede, Stati Uniti d'America, Tunisia, Uruguay, Venezuela

Nuovi Accordi di sicurezza sociale

Italia – Turchia: In vigore dal 1° agosto 2015 - sostituisce la Convenzione Europea di sicurezza sociale del Consiglio d'Europa e il relativo Accordo

Italia – Israele: In vigore dal 1° dicembre 2015 - sostituisce lo Scambio di Lettere firmato il 7/1/1987

Italia – Giappone: Per la prima volta la Repubblica italiana e lo Stato del Giappone hanno dato vita ad un Accordo bilaterale di sicurezza sociale, firmato a Roma il 6 febbraio 2009 ma non ancora entrato in vigore.

Italia – Canada: Legati da un accordo sin dal 1979, modificato nel 1995 ma ad oggi non ancora entrato in vigore. Inoltre nel 2003 è stato firmato un protocollo aggiuntivo per inserire la totalizzazione multipla, entrato in vigore dal 1 ottobre 2017.



Caso particolare – USA

Accordo di sicurezza sociale stipulato il 23.5.73, modificato dall'Accordo aggiuntivo stipulato il 17.4.84

- Ambito di applicazione soggettivo: lavoratori che possano far valere periodi di assicurazione negli Stati contraenti nonché i loro familiari azione soggettivo: e superstiti;
- I cittadini statunitensi occupati in Italia e assicurati ai sensi della legislazione statunitense rimangono assicurati ai sensi di tale legislazione;
- I cittadini italiani occupati negli USA alle dipendenze di un datore di lavoro italiano o di un'impresa controllata da una impresa italiana sono assoggettati alla legislazione italiana;
- L'istituto del distacco non ha un limite temporale, in tal caso può essere richiesto per un periodo indeterminato;
- Formulario di distacco: IT/USA4



Mobilità internazionale dei lavoratori





L'armonizzazione della base imponibile non è più un principio assoluto

Corte di Cassazione: sentenza n. 17646 del 6 settembre 2016

L'applicazione delle retribuzioni convenzionali vale solo ai fini fiscali e non deve essere considerata per il calcolo della base imponibile INPS per i contribuenti fiscalmente residenti in Italia che prestano la propria attività lavorativa all'estero, nel caso in cui l'attività lavorativa sia prestata in Stati con i quali l'Italia ha stipulato Convenzioni di sicurezza sociale.

Paesi convenzionati

• Retribuzione effettiva - L. 153/1969

Paesi non convenzionati

• Retribuzione convenzionale - L. 398/1987



Retribuzioni convenzionali a effetti limitati in ambito previdenziale

La Corte esclude la compatibilità del comma 8 bis dell'articolo 51 del Tuir con il sistema previdenziale per una serie di motivi:

- Art. 51 co. 8 bis strettamente correlato al concetto di residenza fiscale che non rileva in ambito previdenziale. Ciò comporterebbe una disparità di trattamento tra i lavoratori assoggettati al regime previdenziale italiano che soggiornano all'estero per periodi inferiori o superiori a quello indicato
- ritenere la disposizione operante ai fini previdenziali determinerebbe un'ingiustificata pressione delle entrate pubbliche, a detrimento anche della posizione previdenziale del lavoratore
- il comma 8-bis al fine di individuare la retribuzione imponibile, fa riferimento ai decreti ministeriali previsti dal D.L. n. 317 del 1987, art. 4; esso però non mette in discussione l'impianto complessivo del sistema in cui tali decreti ministeriali si inseriscono ai fini previdenziale.



Distacco in Paesi convenzionati

Applicazione retribuzione effettivamente percepita dal lavoratore

Per tutta la durata del distacco, i versamenti al sistema previdenziale italiano sono effettuati secondo le norme comuni sia per quanto concerne le modalità di versamento che la misura dei contributi (calcolati sulla base della retribuzione effettivamente corrisposta), come se l'attività fosse esercitata in Italia: sentenza del 6 settembre 2016 n. 17646

La retribuzione imponibile è determinata sulla base dell'**art. 12 della legge n. 153/69** e della **Circ. INPS n. 86/2001**.



Distacco in Paesi non convenzionati

Contributi calcolati sempre sulle retribuzioni convenzionale

- Il datore di lavoro ha l'obbligo di effettuare i versamenti contributivi per i lavoratori italiani operanti in paesi extracomunitari non convenzionati con l'Italia
- Obbligo sancito con la sentenza n. 369/85 della Corte Costituzionale (sulla base dell'art. 35, c. 4 Cost. "La Repubblica ... tutela il lavoro italiano all'estero") e in seguito disciplinato con la L. 398/1987
- La portata della norma, riguarda tutti i lavoratori residenti in Italia, cittadini italiani e comunitari, inviati in Stati extracomunitari (Circ. Inps n. 18604 del 6.2.1990)



Estensione tutele L. 398/87 ai lavoratori extracomunitari inviati in paesi non convenzionati

Il Ministero del lavoro, con nota del 23.08.2011, ha espresso l'avviso che le disposizioni di cui alla L. n. 398/87 siano applicabili ai **lavoratori extracomunitari** che si trovino in una delle seguenti condizioni:

- in possesso dello status di “soggiornanti di lungo periodo” ,ai sensi dell’art. 11.1.d) della Direttiva 2003/109/CE, e dell’art.9, comma 12 c) del D.lgs. 286/98
- status di “soggiornanti di lungo periodo”, ma in possesso di un regolare titolo di soggiorno e di un contratto di lavoro.



Determinazione base imponibile contributiva

Lavoro in Paesi non convenzionati

- Il versamento dei contributi da parte dell'azienda si basa sulle retribuzioni convenzionali determinate annualmente con decreto interministeriale ai sensi dell' art. 4, comma 1, del decreto legge 317/87 convertito, con modificazioni, nella legge 398/87.
- Le retribuzioni convenzionali sono stabilite con riferimento ai contratti collettivi nazionali raggruppati per categorie omogenee. Per le categorie quadri, dirigenti e giornalisti sono previste fasce retributive (*)
- Dal 2001 le retribuzioni convenzionali hanno validità anche ai fini fiscali (art. 51, comma 8-bis, del TUIR)

(*) Dal 2003 anche per gli operai e impiegati dei settori industria, autotrasporto e spedizione merci



Distacco in Paesi con convenzioni parziali

Sistema misto

- In caso di Paesi con accordi parziali, il quadro normativo applicabile ai lavoratori italiani sarà così composto:
- Per le assicurazioni contemplate dalla convenzione varranno i criteri ordinari: versamenti contributivi sulla base della retribuzione effettiva determinata ai sensi dell'art. 12 della L. n. 153/69 (così come modificato dall'art. 6 del D. lgs. n. 314/97)
- Per le altre assicurazioni obbligatorie varranno i criteri stabiliti dalla Legge 398/1987, ossia retribuzioni convenzionali e riduzioni contributive specifiche.



Lavoro in Paesi non convenzionati

I lavoratori italiani trasferiti o assunti per essere impiegati in Paesi non convenzionati, devono essere iscritti alle seguenti forme assicurative:

- invalidità, vecchiaia e superstiti
- disoccupazione involontaria
- infortuni sul lavoro e le malattie professionali
- malattie
- maternità
- fondo di garanzia TFR





Previdenza internazionale: le conseguenze per il lavoratore dopo la Brexit

Messaggio Inps n. 2936 del 4 luglio 2016

Il Regno Unito fa ancora parte dell'Unione Europea, fino alla conclusione del meccanismo di recesso volontario e unilaterale di un paese dall'Unione europea (art. 50 Trattato sull'Unione Europea)



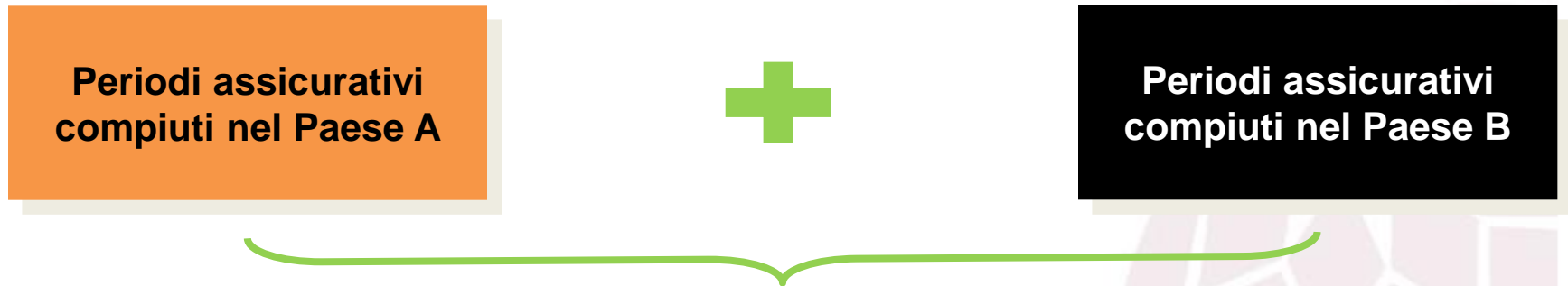
Applicazione dei Regolamenti comunitari di sicurezza sociale:

- I. Regolamento 883/2004 (CE) n. 883 del 29 aprile 2004;
 - II. Regolamento n. 987 del 16 settembre 2009
- I cittadini comunitari continueranno ad essere assicurati sulla base del regime previsto dalla regolamentazione comunitaria;
 - Inoltre rimarranno vigenti anche le relative disposizioni applicative emanate dall'INPS



Totalizzazione dei periodi assicurativi

Il termine "**totalizzazione**" indica, nell'ambito della normativa internazionale di sicurezza sociale, la possibilità di cumulare fittiziamente, ai fini esclusivamente del conseguimento del diritto alla pensione in ciascuno dei paesi contraenti e non anche della determinazione dell'importo della prestazione spettante, i periodi di assicurazione compiuti nell'altro o negli altri Paesi.



Utili per il raggiungimento dei requisiti pensionistici in ciascuno Stato

La totalizzazione è prevista sia dai Regolamenti CEE che dalle Convenzioni bilaterali stipulate dall' l'Italia in materia di sicurezza sociale



Totalizzazione dei periodi assicurativi

I contributi rimangono acquisiti alle assicurazioni alle quali sono stati versati, in dipendenza dell'attività lavorativa svolta all'estero, per dar luogo alle varie prestazioni al verificarsi delle condizioni e degli eventi previsti dalle legislazioni applicabili.

Il periodo minimo di assicurazione necessario per la totalizzazione dei contributi nel Paese che concede la pensione è variabile:

- Nelle convenzioni bilaterali il requisito è regolato da ogni singola convenzione;
- In base ai Regolamenti CEE, per i periodi inferiori all'anno, che non fanno sorgere alcun diritto a pensione in un Paese, sono presi in considerazione dall'altro Paese contraente nel quale viene raggiunto il diritto alla pensione sia ai fini del diritto stesso che della misura della prestazione.



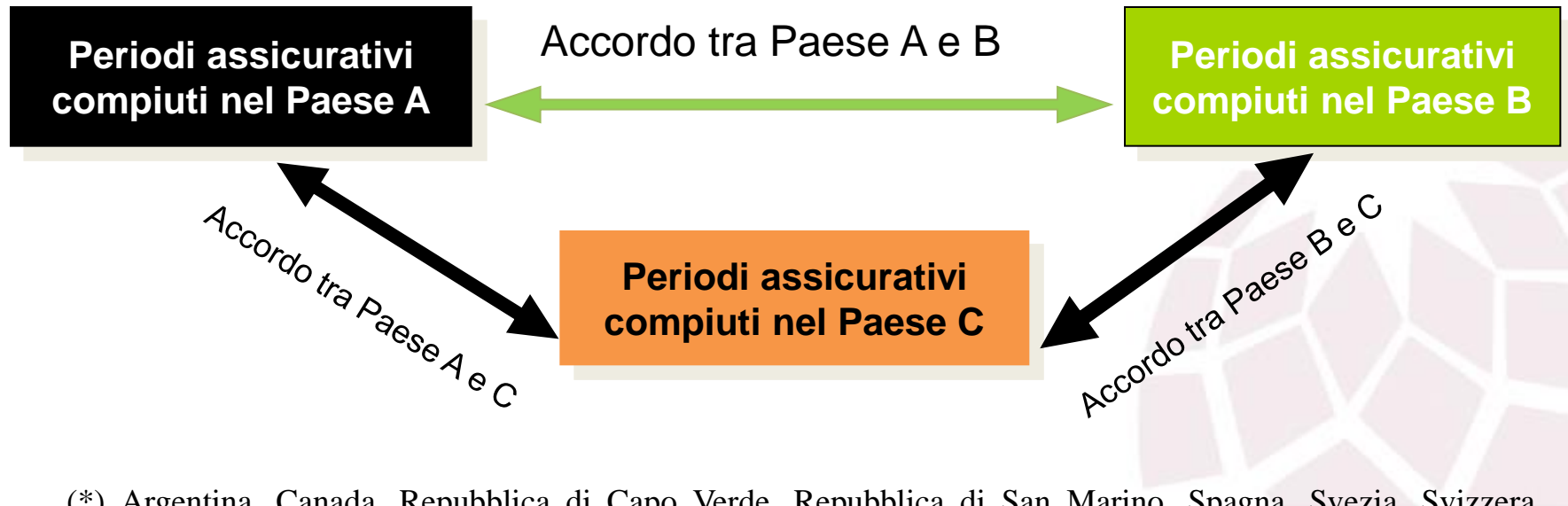
Totalizzazione dei periodi assicurativi

La totalizzazione non opera nei casi in cui non sia necessaria ai fini del raggiungimento del diritto alla pensione in un Paese stesso (pensione autonoma). Infatti, in base alla quasi totalità degli accordi vigenti, è possibile che la totalizzazione non operi in un Paese, in quanto il lavoratore perfeziona nel Paese stesso i requisiti previsti per il diritto alla pensione per effetto dei soli periodi ivi compiuti, ed operi invece nel Paese in cui sia necessaria per il conseguimento del diritto a pensione (pro-rata di pensione).



Totalizzazione dei periodi assicurativi

In base a taluni accordi (*), è possibile effettuare la totalizzazione dei periodi assicurativi compiuti nei Paesi legati dallo stesso accordo di sicurezza sociale con i periodi compiuti in un Paese terzo, purché legato ai Paesi contraenti da un distinto accordo di sicurezza sociale che preveda la totalizzazione dei periodi assicurativi (totalizzazione multipla).



(*) Argentina, Canada, Repubblica di Capo Verde, Repubblica di San Marino, Spagna, Svezia, Svizzera, Tunisia, Uruguay.



Contributi da riscatto per lavoro svolto all'estero in Paesi non convenzionati

Legge 30 aprile 1969, n. 153 - Legge 16 aprile 1974, n. 114 - Circ. 183 del 30.7.1990

Il lavoratore può richiedere il riscatto del lavoro prestato in Paesi non convenzionati, se al momento della domanda, sia cittadino italiano, anche se durante i periodi di lavoro all'estero aveva la cittadinanza straniera.

La domanda di riscatto può essere presentata:

- senza limiti temporali, anche dopo la concessione di un trattamento pensionistico;
- per coprire parzialmente il periodo durante il quale vi è stata omissione contributiva (es.: solo le settimane necessarie per il perfezionamento dei requisiti a pensione).

I contributi omessi possono essere accreditati solo dopo il pagamento di un onere di riscatto e sono utili per il diritto e per la misura di tutte le pensioni e per il diritto alla prosecuzione volontaria.



Distacco transazionale - la comunicazione di distacco

Ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. 136 del 2016, l'impresa che distacca i propri lavoratori in Italia ha l'obbligo di comunicare il distacco al Ministero del Lavoro entro le ore 24 del giorno precedente l'inizio dello stesso e di comunicare tutte le successive modificazioni entro i 5 giorni successivi al loro verificarsi. La comunicazione preventiva di distacco deve contenere, le seguenti informazioni:

- **Dati identificativi dell'impresa distaccante**
- **Dati identificativi del soggetto distaccatario**
- **Numero e generalità dei lavoratori distaccati**
- **Luogo di svolgimento della prestazione**
- **Data di inizio, di fine e durata del distacco**
- **Tipologia dei servizi**

Sono esclusi dall'obbligo di comunicazione di cui al D.Lgs. n. 136/2016 i distacchi infragrupo di cittadini extracomunitari di cui all'art. 27, comma 1 lettera a) del Testo Unico dell'Immigrazione.