Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma

A cura della Commissione Diritto del Lavoro

La gestione del personale distaccato all'estero

spunti di riflessione e aree di criticità

28 ottobre 2011

AUTORI DEL DOCUMENTO

Andrea Costa - *Componente Commissione Diritto del Lavoro ODCEC Roma*
Francesco delli Falconi – *ComponenteCommissione Diritto del Lavoro ODCEC Roma*

INDICE

Prefazione 4

Elementi giuridici caratterizzanti l'istituto del distacco 7

Legislazione e giurisdizione applicabile al contratto individuale di lavoro 16

La legislazione di sicurezza sociale 27

La fiscalità del lavoratore dipendente distaccato all'estero 44

Adempimenti contrattuali, gestionali ed amministrativi 63

Prefazione

Il fenomeno di internazionalizzazione delle imprese, che per molti anni è stato di appannaggio quasi esclusivo di multinazionali straniere, di grandi gruppi industriali italiani, e, in misura limitata, di medie e piccole aziende italiane con chiara vocazione estera, è diventato oggi una realtà così diffusa nel substrato economico italiano al punto che, ormai quotidianamente, ci si deve confrontare con gli effetti e, soprattutto, con le problematiche ad esso correlate.

Un aspetto di non scarso rilievo, e la cui analisi, seppur parziale, rappresenta lo scopo del presente documento, è indubbiamente ravvisabile nella gestione della mobilità transnazionale dei lavoratori che di questo processo di internazionalizzazione costituiscono parte preponderante.

A tal riguardo, ciò che preliminarmente deve essere evidenziato è come le difficoltà che si incontrano nella gestione dell'invio di un lavoratore dipendente all'estero non si esauriscano nel ristretto ambito, ove presente, della funzione Risorse Umane e nelle competenze solitamente in essa rinvenibili ma, come si illustrerà a breve con pochi ma significativi esempi, trascendano la stessa fino ad «invadere» aree da questa solitamente distanti.

E' di tutta evidenza, infatti, che le prime criticità che si riscontrano quando un dipendente viene inviato all'estero traggono sicuramente origine da valutazioni di carattere organizzativo e gestionale. Ed ecco, quindi, che la Società si può trovare a dover affrontare aspetti di particolare rilievo quali, ad esempio, la definizione di una corretta politica retributiva da adottare nei confronti della risorsa inviata all'estero. Ma già nel caso in cui si sia in presenza di più risorse da inviare all'estero, ovvero il Paese di destinazione sia più di uno, la politica retributiva da adottare non deve soltanto tener conto delle variabili legate al grado di soddisfazione dei singoli lavoratori, ma dovrà, con molta probabilità, rispondere anche a finalità equitative quali, ad esempio, quella di garantire, nel tempo e nel luogo, coerenza ed uniformità di trattamento nei confronti di tutti i lavoratori inviati al di fuori dei confini nazionali. Non è un caso, se ormai è sempre più frequente il ricorso a politiche cosiddette di «neutralità fiscale», il cui scopo è esattamente quello di assicurare al dipendente che il carico fiscale complessivamente sopportato dallo stesso non solo non sia differente rispetto a quanto sostenuto durante la permanenza in (i.e. non sia maggiore, nel caso della cd. politica di «*tax protection*»; non sia maggiore né minore, se si tratta della più nota politica di «*tax equalization*») Italia ma che, altresì, tale onere fiscale sia assolutamente comparabile a quello sostenuto da figure simili inviate anch'esse all'estero (nello stesso Paese ovvero in Paesi differenti).

Ma le problematiche, come è ovvio, si estendono anche ad altri aspetti quali quelli tipici della sicurezza sociale. Le Società, infatti, si trovano solitamente chiamate a far fronte alla comune richiesta, da parte del lavoratore, di poter continuare a contribuire al regime assistenziale e previdenziale italiano, cosa, come si vedrà nel capitolo appositamente dedicato, tutt'altro che scontata posto che l'Italia ha stipulato, con un buon numero di Paesi, accordi di sicurezza sociale il cui principio di carattere generale, derogabile solo in alcune ben specifiche situazioni, è proprio quello che impone il versamento dei contributi nello Stato in cui viene svolta l'attività lavorativa.

Sin qui, restiamo comunque nell'ambito delle problematiche solitamente affrontate dalla funzione Risorse Umane, ma a queste se ne aggiungono ben altre.

E' il caso, ad esempio, dell'invio all'estero di un lavoratore dipendente in forza di un accordo di distacco con una società locale estera, partecipata dalla società datrice di lavoro. In tale ipotesi, difatti, si rende necessario valutare con attenzione l'impatto che i costi relativi alla risorsa distaccata possono avere nei confronti delle due società. In particolare, come si vedrà in seguito, ai sensi della normativa italiana «*l'ipotesi del distacco si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa*». Ciò che poi rileva, affinchè non si versi nell'ipotesi, illegittima, di somministrazione di manodopera non autorizzata, è che tale interesse del datore di lavoro non possa, in alcun modo, avere natura economica.

Orbene, è di tutta evidenza quali problematiche di carattere fiscale la portata della richiamata norma sia in grado di generare. Con maggior dettaglio, la messa a disposizione di un dipendente nei confronti di altro soggetto presuppone che la risorsa svolga la propria attività lavorativa a beneficio del soggetto utilizzatore. Questo comporta che i costi relativi alla risorsa stessa non concorrano alla formazione dei ricavi del datore di lavoro e, pertanto, debbano probabilmente essere considerati come non inerenti e, conseguentemente, non deducibili dal reddito dell'impresa determinato ai fini IRES. Il fatto che tali costi non concorrano alla formazione dei ricavi del datore, peraltro, è confermata dalla circostanza che l'interesse del datore, ai sensi della normativa del lavoro, non può in alcun modo configurarsi come un interesse economico. Ecco quindi che le aziende che distaccano i propri dipendenti sono solite addebitare, in capo alla società distaccataria, i costi relativi a tali risorse.

Ma a questo punto, si aprono ulteriori scenari da considerare. l riaddebito dei costi produce effetti con riferimento alla normativa sull'Imposta sul Valore Aggiunto. Nello specifico, affinchè tale addebito non sia considerato «rilevante» ai fini di tale imposizione indiretta, lo stesso deve essere effettuato al «costo puro» sostenuto dal datore per le risorse distaccate. Ma come deve essere determinato il costo puro? Sicuramente vanno ricomprese le retribuzioni corrisposte, i contributi a carico azienda (versati all'Ente di competenza e non al lavoratore), la quota di Trattamento di fine rapporto relativa al periodo di distacco. Ma, ad esempio, volendo estremizzare la questione, devono essere compresi nel concetto di «costo puro» anche gli onorari dei consulenti che elaborano la busta paga del dipendente distaccato all'estero ovvero i costi di pulizia della postazione di lavoro che la società tiene a disposizione per il rientro del lavoratore? Ma le problematiche connesse al riaddebito dei costi, non si esauriscono con l'imposizione indiretta. E' agli occhi di tutti, infatti, che molti Stati (e le relative normative fiscali) mostrano sempre maggiore attenzione a questi addebiti per quanto riguarda l'ambito applicativo delle norme sul «*transfer pricing*». Ecco dunque che alcune legislazioni straniere richiedono che l'addebito dei costi non possa essere effettuato al puro costo ma che lo stesso debba comprendere un determinato *mark up*. Ai sensi di quanto sin qui esposto, è evidente però come l'eventuale applicazione di un *mark up* sul costo sostenuto dal datore con riferimento alla risorsa distaccata, a prescindere da considerazioni in materia di Imposta sul Valore Aggiunto innanzi enunciate, possa esporre la società, in linea di principio, a censura per quanto riguarda la

normativa sul lavoro italiana, essendo infatti rinvenibile l'ipotesi di somministrazione di manodopera non autorizzata (ricordiamo infatti che il datore di lavoro non può trarre un vantaggio economico dal distacco dei propri dipendenti).

Ma non sono solo questi gli aspetti che devono essere considerati quando si deve affrontare la gestione di un dipendente da assegnare all'estero. A mero titolo esemplificativo, infatti:

1. si dovrà aver cura di conoscere la normativa sul lavoro, quella fiscale (sia relativa al reddito di lavoro dipendente che al reddito di impresa) e quella previdenziale in vigore nel Paese di destinazione. Alcuni Stati, ad esempio, non consentono l'effettuazione di straordinari o lo svolgimento di un'attività lavorativa il sabato e la domenica; in altri Paesi, è disposto l'accantonamento e la corresponsione, al rientro in Italia della risorsa, di un'indennità di fine rapporto, a prescindere dalla circostanza che la stessa sia già prevista dalla normativa italiana; vi sono poi Paesi in cui i contributi a carico azienda addebitati in capo alla società distaccataria non sono deducibili dal reddito di impresa e tale sorte è riservata anche alla quota di trattamento di fine rapporto, senza poi contare che, in alcuni Stati quest'ultima è considerata un elemento reddituale imponibile in capo al lavoratore;
2. specifica attenzione dovrà essere poi posta con riguardo alle modalità con cui i tributi eventualmente dovuti dal dipendente devono essere liquidati. E' elevato infatti il numero di Stati in cui tali tributi devono essere versati mediante l'effettuazione di ritenute da parte del datore di lavoro e/o della società locale ed altrettanto elevato è quello in cui l'inadempienza viene sanzionata in modo estremamente severo;
3. volendo proseguire nella elencazione, non andrà trascurata neanche la normativa relativa alla «*privacy*» in vigore nel Paese di destinazione. Vi sono infatti alcuni Paesi che non garantiscono la medesima tutela assicurata in Italia in merito al trattamento dei dati del lavoratore. Ecco quindi che, nel caso in cui il datore sia chiamato a trasferire localmente tali dati, l'autorizzazione al trattamento degli stessi originariamente ottenuta dal dipendente potrebbe non essere più sufficiente.

Quelli fin qui esposti, sono solo degli esempi volti ad illustrare le complessità che le società e chi comunque opera nel settore sono costretti ad affrontare ogni qual volta si rende necessario gestire l'assegnazione di una risorsa aziendale al di fuori dei confini del nostro Stato.

Scopo del presente lavoro, dunque, è quello di cercare di dare alcune indicazioni relative a quegli aspetti che con maggior frequenza vengono affrontati da chi è chiamato a confrontarsi con la movimentazione transnazionale dei lavoratori dipendenti. Naturalmente non vi è alcuna pretesa di esaustività o completezza e prova ne è il fatto, ad esempio, che, fra le strutture contrattuali che un datore di lavoro ha a disposizione per gestire l'assegnazione di un dipendente all'estero (i.e. trasferta, trasferimento di sede, distacco, sospensione/interruzione del rapporto ed assunzione locale), le pagine che seguono si dedicheranno ad approfondire esclusivamente le problematiche afferenti l'istituto del distacco.

Elementi giuridici caratterizzanti l'istituto del distacco

Nell'ambito dei poteri direttivi riconosciuti al datore di lavoro, nel nostro ordinamento è ritenuta legittima la richiesta al lavoratore di espletare le proprie prestazioni in luoghi differenti da quelli dedotti nel contratto di lavoro. Fra gli istituti contrattuali astrattamente idonei a gestire l'assegnazione del dipendente all'estero, il distacco è indubbiamente quello di maggior utilizzo, nonostante i profili caratterizzanti tale istituto, nel settore privato, non risultino di immediato riscontro, dal momento che, con il medesimo termine, si identificano fattispecie differenti nel diritto interno e nel diritto dell'Unione europea.

1.1 Il distacco di personale nel diritto interno

Prima della tipizzazione dell'istituto del distacco ad opera del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, nel diritto del lavoro privato italiano i requisiti del distacco, da tempo diffuso nella pratica commerciale, sono stati individuati dalla giurisprudenza di legittimità. Trattasi di un rapporto trilaterale che coinvolge il datore di lavoro, c.d. distaccante, il lavoratore distaccato e un soggetto terzo, il c.d. distaccatario. In particolare, il datore di lavoro distaccante, nell'esercizio dei propri poteri direttivi, ed in presenza di un proprio interesse oggettivo, può richiedere al lavoratore distaccato di eseguire, temporaneamente, la prestazione lavorativa presso il distaccatario[1]. Si è, quindi, in presenza di una lecita dissociazione tra il datore di lavoro, titolare del rapporto di lavoro con il lavoratore distaccato, ed il soggetto che effettivamente usufruisce delle prestazioni lavorative, il distaccatario; il rapporto di lavoro tra il soggetto distaccante e il lavoratore distaccato non viene interrotto, ma cambiano semplicemente le modalità di svolgimento dell'attività lavorativa.

Sulla base della concreta esecuzione dell'attività lavorativa e della effettiva titolarità del potere direttivo, i giudici di legittimità hanno distinto il distacco c.d. «proprio», successivamente tipizzato nell'art. 30 del D.Lgs. n. 276/2003, dal distacco c.d. «improprio».

Il distacco c.d. «proprio» si caratterizza per una chiara dissociazione soggettiva tra il titolare del rapporto lavorativo e l'utilizzatore della prestazione del lavoratore distaccato; per l'intera durata dell'assegnazione il lavoratore distaccato viene inserito nell'organizzazione del distaccatario, al quale il datore di lavoro distaccante trasferisce il potere esclusivo di direzione e di impartire istruzioni.

I principali requisiti del distacco «proprio», così come individuati dalla Suprema Corte, sono, dunque[2]:

---

[1] Cfr. Cass., Sez. Lav., 18 agosto 2004, n. 16165. Le pronunce giurisprudenziali in merito sono numerose; per un'analisi più approfondita dell'evoluzione giurisprudenziale, cfr. A. MURATORIO, *Il distacco in ambito privato nella recente legificazione degli orientamenti giurisprudenziali*, in *ADL*, 2009, 1, 251. Per una ricostruzione delle problematiche antecedenti alla tipizzazione del distacco, cfr. S. MAGRINI, *La sostituzione soggettiva nel rapporto di lavoro*, Milano, 1980.

[2] Cfr. Cass., Sez. Lav., 23 aprile 2009, n. 9694; Cass., Sez. Lav., 20 gennaio 2005, n. 1124; Cass., Sez. Lav., 18 agosto 2004, n. 16165; Cass., Sez. Lav., 2 settembre 2004, n. 17748. Il requisito della temporaneità non

- la temporaneità dell'assegnazione;
- l'interesse del datore di lavoro a che le prestazioni lavorative del lavoratore vengano effettuate a favore del soggetto distaccatario;
- la permanenza, nel corso del distacco, del rapporto di lavoro tra il distaccante ed il lavoratore distaccato;
- la responsabilità, in capo al datore di lavoro distaccante, dei connessi obblighi lavorativi;
- la presenza di una struttura imprenditoriale effettiva del datore di lavoro distaccante.

In merito alla distribuzione del potere direttivo in capo al distaccante o al distaccatario si sono registrate, nel tempo, differenti posizioni giurisprudenziali. Secondo un primo orientamento[3], conservandosi nel corso del distacco la causa del contratto di lavoro, il potere direttivo, al pari del potere di determinare la cessazione dell'assegnazione, resterebbe in capo al datore di lavoro distaccante, che può, eventualmente, delegarlo al soggetto distaccatario. In ogni caso, il distaccatario deve poter esercitare quei poteri necessari ad un utile inserimento del lavoratore distaccato nelle proprie strutture organizzative. Viceversa, il secondo orientamento[4], nel ritenere indispensabile che il distaccatario possieda quei poteri direttivi e disciplinari funzionali al necessario ed efficiente inserimento del lavoratore nella propria realtà produttiva e allo svolgimento della specifica mansione oggetto dell'assegnazione, prevede che il datore di lavoro distaccante conservi, oltre ai vincoli obbligatori, i «poteri-soggezione», quali, ad esempio, il potere di licenziamento. Infatti, solo tali presupposti potrebbero realizzare una concreta dissociazione tra il soggetto titolare del rapporto di lavoro e il soggetto che effettivamente utilizza la prestazione lavorativa[5].

Nell'ambito dei distacchi «propri», la giurisprudenza ha ritenuto legittimi sia il distacco c.d. «parziale»[6], nel quale la prestazione lavorativa del dipendente distaccato viene svolta, al contempo, in favore del soggetto distaccatario e del datore di lavoro distaccante, sia il distacco infra-gruppo[7].

---

comporta la necessaria indicazione di un tempo massimo di durata dell'assegnazione, essendo collegata alla persistenza di un interesse imprenditoriale di tipo organizzativo del datore di lavoro, affinché il proprio dipendente presti l'attività lavorativa a favore di un soggetto terzo.

[3] Cfr. Cass., Sez. Lav., 2 settembre 2004, n. 17748, e Cass., Sez. Lav., 7 novembre 2000, n. 14458.

[4] Cfr. Cass., Sez. Lav., 21 febbraio 2007, n. 4003; Cass., Sez. Lav., 4 aprile 1981, n. 1921.

[5] Si rinvia al Principio n. 7 del 26 settembre 2005, «*Il distacco*», della Commissione dei principi interpretativi delle leggi in materia del lavoro della Fondazione Studi del Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro, dal quale si desume, a pagina 7, che «a seguito del distacco del lavoratore il distaccatario può esercitare il potere direttivo relativo alle modalità di svolgimento della mansione. Spetta, invece, al datore di lavoro distaccante ogni atto che comporti la modificazione del contratto di lavoro, il potere di recesso e/o di modificazione del distacco del lavoratore».

[6] Cfr. Cass., Sez. Lav., 21 maggio 1998, n. 5102. Cfr. anche Cass., Sez. Lav., 23 agosto 1996, n. 7762, che afferma «non appare revocabile in dubbio la ammissione di un comando o di un distacco del lavoratore che non riguardi l'intera prestazione d'opera, ma solo parte della medesima, cioè a tempo parziale, di guisa che lo stesso, pur continuando a prestare la sua opera per il suo datore di lavoro, contemporaneamente, ponga le

Diversamente dall'ipotesi del distacco «proprio», il distacco c.d. «improprio», richiamato nell'isolata sentenza della Suprema Corte n. 7161 del 3 dicembre 1986, si caratterizza per la mancanza di dissociazione tra titolarità del potere decisionale e titolarità del rapporto di lavoro. Nel distacco «improprio», dunque, il datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, provvede ad assegnare uno o più dipendenti presso un soggetto terzo, al fine di svolgere un'opera o un servizio oggetto di contratto. Tale impostazione[8] manterrebbe intatta la sostanza del rapporto lavorativo, prevedendo un semplice mutamento del luogo di lavoro e comportando una mera modifica delle modalità esecutive dell'obbligazione lavorativa assunta, da adempiersi a favore di un cliente del datore di lavoro. Diversamente dal distacco c.d. «proprio», il soggetto terzo non ha la disponibilità del personale distaccato, mentre il datore di lavoro distaccante continua ad essere l'effettivo beneficiario della prestazione lavorativa del proprio dipendente, configurandosi un rapporto simile a quello dell'appalto o della trasferta.

Come accennato in precedenza, gli orientamenti consolidati della Corte di Cassazione che avevano caratterizzato il distacco «proprio», hanno costituito le basi per la tipizzazione dell'istituto del distacco dei lavoratori appartenenti al settore privato, realizzata con il D.Lgs. n. 276/2003, emanato in attuazione della L. 14 febbraio 2003, n. 30[9]. In termini di diritto positivo trova conferma la centralità assoluta del requisito della temporaneità, da intendersi nel senso della non definitività,

---

sue energie lavorative a disposizione di altra azienda (alla prima collegata), per la realizzazione di uno specifico interesse».

[7] In quest'ultimo caso, l'interesse del distaccante non può essere mai presunto. Cfr. Cass., Sez. Lav., 16 febbraio 2000, n. 1733.

[8] Per una analisi critica dell'orientamento dei giudici di legittimità, Cfr. A. SBROCCA, *Comando o distacco del lavoratore e divieto di interposizione nelle prestazioni di lavoro*, in *Mass. giur. lav.*, 1987, 344. Il riconoscimento del distacco c.d. «improprio» non ha trovato, nel tempo, rilevanti conferme, né a livello dottrinario, né a livello giurisprudenziale.

[9] L'art. 30 dispone: «*1. L'ipotesi del distacco si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa.*

2. In caso di distacco il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore.

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

4. Resta ferma la disciplina prevista dall' articolo 8, comma 3, del decreto legge 20 maggio 1993, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 236.

4 bis. Quando il distacco avvenga in violazione di quanto disposto dal comma 1, il lavoratore interessato può chiedere, mediante ricorso giudiziale a norma dell' articolo 414 del codice di procedura civile, notificato anche soltanto al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione, la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo. In tale ipotesi si applica il disposto dell'articolo 27, comma 2».

Per un approfondimento dei presupposti di legittimità del distacco in Italia e degli effetti della non genuinità del distacco cfr. F. RIVELLINI, *Distacco di lavoratori e presupposti di legittimità*, in *Dir. prat. lav.*, 2009, 26, 1499, e P. RAUSEI, S. DI BIASE, *Il distacco in Italia e in Ue*, in *Dir. prat. lav.*, Inserto, 2005, 11.

e dell'interesse del datore di lavoro al distacco, che deve protrarsi per tutta la durata dell'assegnazione[10]. Qualora l'interesse del datore di lavoro al distacco dovesse venire meno, il lavoratore è tenuto a rientrare nell'azienda di origine, dal momento che decade uno dei requisiti fondamentali riconosciuti dall'art. 30[11].

Dalla lettera della norma si evince chiaramente come l'istituto del distacco sia compatibile unicamente in presenza di un rapporto di lavoro subordinato, risultandone esclusi i rapporti di lavoro autonomo e parasubordinato. Nel silenzio dell'art. 30 si ritiene, inoltre, ammissibile:

- l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, che considera conformi alla legge tanto i distacchi infra-gruppo (ma deve essere riscontrabile una reale esigenza imprenditoriale)[12], quanto i distacchi parziali[13];
- l'espletamento della prestazione lavorativa del lavoratore distaccato in una o più sedi diverse da quella propria dell'azienda distaccataria, dal momento che la dislocazione del lavoratore presso la sede dell'impresa distaccataria non può costituire un elemento indispensabile al corretto utilizzo dell'istituto[14];

[10] Cfr. le Circolari del Ministero del lavoro n. 3 del 15 gennaio 2004 e n. 28 del 24 giugno 2005. Nello specifico la Circ. Min. Lav. n. 28/2005, nel ribadire l'essenzialità dell'interesse del datore di lavoro nei distacchi, chiarisce che esso debba essere, nel contempo, «*specifico, rilevante, concreto e persistente*» e, in ogni caso, non coincidente con la somministrazione di lavoro. Si osserva come la Circ. Min. Lav. n. 3/2004 non richiami, tra i requisiti di legittimità, quello della determinazione o determinabilità della prestazione lavorativa. Si ritiene debba escludersi la generica messa a disposizione delle prestazioni del lavoratore distaccato, reputandosi necessaria la corretta individuazione dei compiti, la loro riconducibilità all'interesse del datore di lavoro distaccante e l'individuazione di un determinato scopo.

[11] Per la Suprema Corte la conclusione del distacco non può legittimare, di per sé, un licenziamento, anche se conseguente alla cessazione dell'attività della società distaccataria, ovvero alla soppressione del posto di lavoro. Anche nel caso dei lavoratori distaccati, al pari degli ordinari rapporti di lavoro, grava sul datore di lavoro distaccante l'onere di provare, in relazione all'organizzazione aziendale all'epoca del licenziamento, l'impossibilità di adibire utilmente il dipendente in mansioni diverse da quelle svolte in precedenza, giustificandosi il recesso solo come *extrema ratio*. Cfr. Cass., Sez. Lav., 5 marzo 2010, n. 5403, in *Lavoro e prev. oggi*, 2010, 6, 661, con nota di A. COSTA.

[12] Con la Circ. n. 28/2005 il Ministero ha chiarito che «non si può ritenere automaticamente sussistente l'interesse del datore di lavoro al distacco per il solo fatto che esso viene disposto tra imprese appartenenti al medesimo gruppo», ma è necessario che corrisponda «ad una reale esigenza di imprenditorialità, volta a razionalizzare, equilibrandole, le forme di sviluppo per tutte le aziende che fanno parte del gruppo».

[13] Nonostante l'art. 30 del D.Lgs. n. 276/2003 nulla disponga in merito al distacco c.d. «parziale», la Circ. n. 3/2004 del Ministero del lavoro ne ha riconosciuto la legittimità, confermando l'orientamento della Suprema Corte.

[14] Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, Interpello 2 febbraio 2011, n. 1/2011. Mentre «l'ulteriore distacco del lavoratore distaccato da parte del distaccatario non può essere effettuato, […] è da considerarsi lecita la trasferta del lavoratore disposta dal distaccatario». A. COSTA, *Rilevanza del luogo di svolgimento dell'attività lavorativa*, in *Dir. prat. lav.*, 2011, 9, 531.

- l'eventuale rimborso alla società distaccante dei costi sostenuti per il trattamento economico del lavoratore, considerando che il lavoratore distaccato svolge la propria attività lavorativa nell'interesse sia del distaccante, che del distaccatario[15].

1.2 Il distacco «comunitario»

Diversamente dal diritto interno, nel diritto dell'Unione europea non è possibile rinvenire una definizione chiara ed univoca del distacco. Specifiche indicazioni possono essere individuate nella versione italiana della Direttiva 96/71/CE e nei regolamenti comunitari di coordinamento dei sistemi nazionali di sicurezza sociale.

In particolare, la Direttiva 96/71/CE del Parlamento europeo e del consiglio del 16 dicembre 1996, relativa al distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione di servizi, attuata in Italia con il D.Lgs. del 25 febbraio 2000, n. 72, individua tre differenti ipotesi di distacco, finalizzate all'esecuzione di lavori nel territorio di uno Stato membro diverso dallo Stato in cui i lavoratori distaccati sono abitualmente occupati:

a) il distacco di un lavoratore nel territorio di uno Stato membro nell'ambito di un contratto concluso tra l'impresa che lo invia e il destinatario della prestazione di servizi che opera nel diverso Stato membro. Per tutta la durata del distacco continua a sussistere un rapporto di lavoro con l'impresa distaccante e l'attività lavorativa presso la società distaccataria deve essere svolta sotto la direzione e in nome del datore di lavoro. Tale previsione sembra ricordare, nella sostanza, le ipotesi di distacco c.d. «improprio», ovvero dell'appalto di servizi, o della trasferta, così come previsti nell'ordinamento italiano;
b) il distacco c.d. «infra-gruppo», che si realizza qualora le imprese impieghino il lavoratore nel territorio di uno Stato membro, in uno stabilimento o in un'impresa appartenente al gruppo, a condizione che, durante il periodo di distacco, continui ad esistere un rapporto di lavoro tra il lavoratore e l'impresa che lo invia. La disposizione non fornisce indicazioni ulteriori circa la distribuzione del potere direttivo, ovvero se trattasi di distacco «proprio» o «improprio»;
c) il distacco da parte di imprese di lavoro temporaneo che cedano temporaneamente le prestazioni lavorative del dipendente distaccato ad «*un'impresa utilizzatrice avente la sede o un centro di attività nel territorio di uno Stato membro, purché durante il periodo di distacco esista un rapporto di lavoro fra il lavoratore e l'impresa di lavoro temporaneo o l'impresa che lo cede temporaneamente*»[16].

[15] Cfr. Circ. n. 3/2004 del Ministero del lavoro e Cass., Sez. Un., 13 aprile 1989, n. 1751.

[16] Per un approfondimento delle problematiche connesse alla nozione comunitaria di distacco cfr. S. TORTINI, *Il distacco dei lavoratori tra la Direttiva comunitaria ed i faticosi passi della disciplina nazionale*, in *LG*, 2011, 8, 779; M. CINELLI, *Distacco e previdenza nella prestazione transnazionale di servizi*, in *Lav. giur.*, 2007, 2, 124; S. NADALET, *L'attuazione della Direttiva 96/71 sul distacco*, in *Lav. dir.*, 2008, 1, 37; G. ORLANDINI, *Considerazioni sulla disciplina del distacco dei lavoratori stranieri in Italia*, in *Riv. it. dir. lav.*, 2008, I, 59; D. VENTURI, *Gli obblighi in materia di lavoro e contribuzione delle aziende comunitarie operanti in Italia. In particolare il distacco comunitario*, in *Adapt, Working Paper*, 2008, 49; AA.VV., *Lavoratori Italiani all'estero e stranieri in Italia*, Roma, 2003.

Dunque, la direttiva richiama delle ipotesi caratterizzate dal requisito della temporaneità e dalla sussistenza di un legame organico tra il lavoratore distaccato e l'impresa distaccante, inteso quale potere del datore di lavoro di determinare la natura del lavoro svolto per tutto il periodo di distacco[17]. Come confermato dal *Vademecum* ad uso degli ispettori del lavoro e delle imprese su «*Il distacco dei lavoratori nell'Unione europea*», del novembre 2010, elaborato nell'ambito del progetto EMPOWER – «*Exchange of experiences and iMplementation of actions for POsted WorkERs*», il «parallelo con l'istituto del distacco *ex* art. 30, D.Lgs. n. 276/2003 risulta, in definitiva, impraticabile perché la fattispecie comunitaria è strutturalmente diversa da quella domestica»[18], rientrando nel termine «distacco» ipotesi diverse, quali il distacco in senso stretto (ma solo relativamente alle assegnazioni infragruppo), la somministrazione, l'appalto di servizi e la trasferta[19].

Gli elementi che caratterizzano il distacco nel diritto interno non trovano un puntuale riscontro neanche nei regolamenti di coordinamento delle discipline nazionali di sicurezza sociale e nelle decisioni della Commissione amministrativa per il coordinamento dei sistemi di previdenza sociale. Si richiama, in particolare, il primo paragrafo dell'art. 12 del Reg. CE n. 883/2004, ai sensi del quale, con riferimento ai lavoratori subordinati, «*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*». Le due condizioni basilari per un distacco genuino, finalizzate a verificare se, dietro ad un distacco formale, si celi un'operazione elusiva diretta a ridurre il costo del personale, a danno della posizione previdenziale dei lavoratori e dei bilanci delle autorità previdenziali interessate, sono state individuate dalla Decisione A2 della Commissione amministrativa per il coordinamento dei sistemi di previdenza sociale, riguardante l'interpretazione dell'art. 12 in commento. Trattasi:

---

[17] Cfr. Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, Interpello 12 ottobre 2010, n. 33/2010, per il quale «Le disposizioni richiamate individuano diverse ipotesi di mobilità temporanea di lavoratori alle quali è applicabile la disciplina del distacco comunitario: da parte di un'azienda di un diverso Stato membro presso una propria filiale situata in Italia o presso una azienda italiana appartenente al medesimo gruppo di impresa ovvero nell'ambito di un contratto commerciale stipulato con un committente avente sede legale o operativa sul territorio italiano (art. 1, co. 1, D.Lgs. n. 72/2000). Comune denominatore delle fattispecie delineate, non riconducibili all'istituto del distacco nazionale previsto dall'art. 30 del D.Lgs. n. 276/2003, è la sussistenza di un legame organico tra lavoratore distaccato e impresa distaccante, inteso quale potere da parte di quest'ultima di determinare la natura del lavoro svolto per tutto il periodo del distacco. La prestazione lavorativa, necessariamente di durata limitata, viene pertanto espletata nell'interesse e per conto dell'impresa distaccante, sulla quale continuano a gravare i tipici obblighi del datore di lavoro, ossia la responsabilità in materia di assunzione, la gestione del rapporto, nonché i connessi adempimenti retributivi e previdenziali».

[18] Cfr. F. BANO, *Diritto del lavoro e libera prestazione di servizi nell'Unione europea*, Bologna, 2008, 158.

[19] Cfr. la *check list* ad uso degli ispettori del lavoro in sede di primo accesso e relativo verbale contenente la richiesta di esibizione di documenti per l'impresa in regime di distacco comunitario contenuta nel *Vademecum*. In merito cfr. R. SCHIAVONE, *Distacco di lavoratori nell'Ue: vademecum dal Ministero*, in *Guida al lav.*, 2011, 3, 39.

- della persistenza del legame organico tra il lavoratore ed il datore di lavoro per tutta la durata dell'assegnazione. Nel corso del distacco il lavoratore deve continuare ad essere subordinato al datore di lavoro; tra gli indici di subordinazione (non esaustivi) la Commissione amministrativa ha richiamato la responsabilità nell'assunzione, il contratto di lavoro, l'erogazione della retribuzione (fatti salvi eventuali accordi tra società distaccante e distaccataria), il potere licenziamento ed il potere di determinare la prestazione;
- l'esercizio abituale del datore di lavoro di attività sostanziali sul territorio dello Stato membro in cui ha sede. Secondo tale presupposto possono ricorrere al distacco in un altro Stato membro unicamente le imprese che esercitino abitualmente attività sostanziali sul territorio dello Stato membro in cui hanno sede; in merito, il par. 2 dell'art. 14 del Regolamento di applicazione (Reg. CE n. 987/2009) stabilisce che il datore di lavoro debba svolgere normalmente attività sostanziali nel territorio dello Stato membro in cui è stabilito, e non mere attività di gestione interna. Al fine di effettuare tale valutazione occorre tenere conto delle attività dell'impresa in questione, delle caratteristiche specifiche di ciascun datore di lavoro e dell'effettiva natura delle attività svolte. Nei casi dubbi, la decisione A2 della Commissione amministrativa ha disposto che l'istituzione competente debba esaminare tutti i criteri che caratterizzano le attività svolte dal datore di lavoro, quali, tra gli altri:
  - il luogo in cui si trova la sede e l'amministrazione dell'impresa,
  - la quantità di personale amministrativo che lavora nello Stato membro di stabilimento e nell'altro Stato membro,
  - il luogo di assunzione dei lavoratori distaccati e il luogo in cui viene conclusa la maggior parte dei contratti con i clienti,
  - la legislazione applicabile ai contratti stipulati con i dipendenti, da un lato, e con i clienti, dall'altro,
  - il fatturato realizzato nel corso di un periodo da considerarsi tipico in ciascuno degli Stati membri interessati,
  - il numero di contratti eseguiti nello Stato di invio.

Nel richiamare le disposizioni della decisione A2, la Circ. INPS 1° luglio 2010, n. 83 ha individuato quattro ipotesi in cui *a priori* si può escludere l'applicabilità delle norme sul distacco:

- l'impresa distaccataria mette il lavoratore a disposizione di un'altra impresa nello Stato membro in cui essa è situata (es. l'impresa A, con sede in Italia, distacca il lavoratore presso l'impresa B, con sede in Francia, l'impresa B mette il lavoratore a disposizione dell'impresa C che ha sede in Francia);
- l'impresa distaccataria mette il lavoratore a disposizione di un'altra impresa situata in un altro Stato membro (es. l'impresa A, con sede in Italia, distacca il lavoratore presso l'impresa B, con sede in Francia, l'impresa B mette il lavoratore a disposizione dell'impresa C che ha sede in Belgio);
- il lavoratore viene assunto in uno Stato membro da un'impresa che ha sede in un secondo Stato membro per essere inviato presso un'impresa che ha sede in un terzo Stato membro (es. lavoratore assunto in Italia da un'impresa che ha sede in Francia per essere distaccato presso un'impresa che ha sede in Germania);

- il lavoratore viene assunto in uno Stato membro da un impresa situata in un secondo Stato membro e distaccato per andare a svolgere un'attività nel primo Stato membro (es. lavoratore assunto in Italia da una impresa che ha sede in Francia per essere distaccato in Italia);
- gli apprendisti possono essere distaccati, ma nel rispetto di particolari condizioni[20].

Diversamente dalla normativa interna, che sembra non contemplare la possibilità di distacchi per i lavoratori autonomi e, in particolare, per i lavoratori parasubordinati, nei regolamenti comunitari in materia di sicurezza sociale, e, soprattutto dalla prassi dell'INPS, è possibile rinvenire taluni riferimenti a tali fattispecie. Il secondo paragrafo dell'art. 12 del Reg. CE n. 883/2004 dispone che «*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*». Sebbene nella lettera della norma non sia presente il termine distacco, la Circ. INPS n. 83/2010 fa esplicito riferimento al «distacco dei lavoratori autonomi». La medesima circolare, inoltre, chiarisce che, dal punto di vista previdenziale, i lavoratori parasubordinati iscritti alla gestione separata di cui all'art. 2, co. 26, della L. 8 agosto 1995 n. 335, sono assimilati ai lavoratori subordinati qualora svolgano collaborazioni coordinate e continuative con contratto a progetto/programma di lavoro o fase di esso[21].

In conclusione, si osserva come l'utilizzo del termine distacco per fattispecie differenti potrebbe ingenerare confusione nell'interprete chiamato ad individuare la legislazione applicabile ai lavoratori distaccati. Si è infatti verificato come, con il medesimo termine, si identifichino sia il distacco c.d. «proprio», che quello «improprio», sia l'appalto, che la somministrazione. Se nel nostro ordinamento gli elementi caratterizzanti l'istituto del distacco risultano univocamente individuabili dall'art. 30 del D.Lgs. n. 276/2003, e dalla costante giurisprudenza della Suprema Corte, nel diritto

---

[20] Cfr. G. BONATI, *Distacco e apprendistato a compatibilità condizionata*, in *Guida lav*., 2010, 30, 15-16.

[21] Per la Circ. INPS n. 83/2010 «*gli iscritti alla gestione separata sono assimilati, dal punto di vista previdenziale:*
1. ai lavoratori dipendenti i soggetti titolari dei seguenti tipi di rapporto:
Dottorato di ricerca, assegno, borsa di studio erogata da MUIR
Collaboratore coordinato e continuativo (con contratto a progetto/ programma di lavoro o fase di esso)
Collaborazioni occasionali (articolo 61, c. 2, Decreto legislativo n. 276/2003)
Collaborazioni coordinate e continuative dei titolari di pensione di vecchiaia o ultrasessantacinquenni
Collaborazioni coordinate e continuative presso la Pubblica Amministrazione
Medici in formazione specialistica (circolare n. 37/2007)
Associato in partecipazione con apporto di solo lavoro
Volontari del servizio civile
2. ai lavoratori autonomi i soggetti titolari dei seguenti tipi di rapporto:
Amministratore, sindaco, revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, liquidatore di società
Collaboratore di giornale, riviste, enciclopedia e simili
Partecipante a collegi e commissioni
Venditore porta a porta
Rapporti occasionali autonomi (legge n. 326/2003)
Tutti i liberi professionisti per i quali non è prevista alcuna Cassa previdenziale obbligatoria».

comunitario la diversa, e più ampia, definizione del distacco, così come emergente dai testi normativi richiamati, può essere attribuita ad una inesatta traduzione in lingua italiana del termine *posting*, ovvero assegnazione[22]. Il termine distacco, infatti, normalmente tradotto *secondment*, rappresenta solo una delle molteplici modalità di assegnazione del lavoratore presso un soggetto terzo.

[22] In tal senso anche F. DELLI FALCONI, G. MARIANETTI, *La gestione del personale all'estero*, Milano, 2008, 57.

Legislazione e giurisdizione applicabile al contratto individuale di lavoro

Nei distacchi transnazionali, sussistendo elementi di estraneità rispetto al nostro ordinamento, diverse sono le legislazioni astrattamente competenti a disciplinare il rapporto di lavoro: al fine di evitare che dall'applicazione delle singole norme di diritto internazionale privato degli Stati coinvolti derivino discipline contrastanti tra loro, il potenziale contrasto viene risolto dalle norme di diritto internazionale privato, le c.d. «norme di conflitto», attraverso l'individuazione di specifici «criteri di collegamento»[23].

Nel nostro ordinamento le fonti di produzione del diritto internazionale privato sono rappresentate:

- dalla normativa interna di diritto internazionale privato (L. 31 maggio 1995, n. 218, recante la *Riforma del sistema italiano di diritto internazionale privato*);
- dalle convenzioni internazionali stipulate dall'Italia (in particolare la Convenzione di Roma del 19 giugno 1980 sulla legge applicabile alle obbligazioni contrattuali, d'ora in avanti Convenzione di Roma del 1980);
- dal diritto dell'Unione europea (Reg. CE n. 593/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio del 17 giugno 2008 sulla legge applicabile alle obbligazioni contrattuali, d'ora in avanti Regolamento Roma I);

mentre la competenza giurisdizionale in materia di contratti individuali di lavoro è disciplinata dal Reg. CE n. 44/2001 del Consiglio del 22 dicembre 2000, concernente la competenza giurisdizionale, il riconoscimento e l'esecuzione delle decisioni in materia civile e commerciale.

Indipendentemente dalla legislazione applicabile, la Direttiva 96/71/CE ha previsto un nucleo di norme vincolanti capaci di garantire una protezione minima al lavoratore distaccato chiamato a svolgere la propria attività lavorativa in un altro Stato membro.

2.1 Dalla Convenzione di Roma al Regolamento Roma I

L'analisi preliminare della Convenzione di Roma del 1980 rappresenta un passaggio fondamentale al fine di identificare la legislazione applicabile ai rapporti di lavoro con elementi di internazionalità. Finalizzata a garantire la certezza del diritto nei rapporti privati internazionali, e dunque anche nel rapporto di lavoro, la Convenzione di Roma del 1980 ha visto tra gli originari Stati contraenti il Belgio, la Danimarca, la Francia, la Germania, l'Irlanda, l'Italia[24], il Lussemburgo ed i Paesi bassi; in ordine temporale vi hanno successivamente aderito, Grecia, Portogallo, Spagna, Austria, Finlandia, Svezia, Cipro, Estonia, Lettonia, Lituania, Malta, Polonia, Repubblica Ceca, Repubblica Slovacca, Slovenia, Ungheria, Bulgaria e Romania.

[23] Cfr. Cass. Sez. Un., 8 febbraio 2001, n. 47.

[24] L'art. 57 della L. n. 218/1995 stabilisce che «*Le obbligazioni contrattuali sono in ogni caso regolate dalla Convenzione di Roma del 19 giugno 1980 sulla legge applicabile alle obbligazioni contrattuali resa esecutiva con la L. 18 dicembre 1984, n. 975, senza pregiudizio delle altre convenzioni internazionali, in quanto applicabili*».

Sebbene vedesse tra i suoi firmatari gli attuali Stati membri, la Convenzione ha agito, e continua ad agire laddove in vigore, al di fuori dell'ordinamento dell'Unione europea[25]. Solo successivamente al Trattato di Amsterdam, sulla base dell'attribuzione di nuove competenze all'Unione europea, le disposizioni della Convenzione sono state trasposte in uno strumento comunitario, il Reg. CE n. 593/2008, con base giuridica nell'attuale art. 81 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Nello specifico, la Convenzione ha carattere universale e si applica indipendentemente dalla circostanza che lo Stato la cui legge è applicabile sia o meno parte contraente. Le norme convenzionali sono operative qualora sussistano uno o più elementi di estraneità rispetto all'ordinamento interno[26].

Con riferimento alla totalità delle obbligazioni contrattuali, il primo criterio di collegamento richiamato dalla Convenzione di Roma del 1980 consiste nella libertà di scelta della legge - statale - a cui sottoporre il rapporto (anche se appartenente ad uno Stato non contraente), o solo parte di esso. La libertà di scelta della legislazione applicabile deve essere espressa, o risultare in modo ragionevolmente certo dalle disposizioni del contratto, ovvero dalle circostanze. Tale libertà è così ampia che le parti possono convenire, in qualsiasi momento, di revocarla e di sottoporre il contratto ad una legge diversa, ma senza pregiudicare i diritti dei terzi. Nel caso di mancanza di scelta, il contratto viene regolato dalla legge del Paese col quale presenta il collegamento più stretto (art. 4 Conv.).

Norme specifiche vengono dettate per i contratti individuali di lavoro, caratterizzati da una strutturale «debolezza» del lavoratore rispetto al datore di lavoro[27]. Occorre da subito evidenziare come le disposizioni della Convenzione di Roma del 1980 facciano esclusivo riferimento ai contratti di lavoro di tipo subordinato, inclusi quelli relativi al personale marittimo e aereo, mentre ne restano fuori i rapporti di lavoro gratuito, autonomo, parasubordinato e i rapporti di pubblico impiego, a meno che la costituzione del rapporto di questi ultimi non avvenga in forza di un contratto di diritto privato[28].

---

[25] Cfr. A. MONTANARI, *Diritto internazionale privato del lavoro e ordinamento comunitario*, in F. CARINCI, A. PIZZOFERRATO, a cura di, *Diritto del lavoro dell'Unione europea*, Commentario diretto da F. CARINCI, *Diritto del lavoro*, IX, Milano, 2010, 825.

[26] Cfr. P. FRANZINA, *Questioni relative al distacco del lavoratore nel diritto internazionale privato della Comunità europea*, in *LD*, 2008, 1, 100-101.

[27] Per una analisi delle disposizioni dedicate alla parte contrattuale debole nel diritto internazionale privato, cfr. S. MARINO, *Metodi di diritto internazionale privato e tutela del contraente debole nel diritto comunitario*, Milano, 2010, 213.

[28] Resta esclusa dal campo di applicazione della Convenzione di Roma del 1980 anche la materia della contrattazione collettiva, ma, in questo caso, i contratti collettivi potrebbero rientrarvi come fonte giuridica dei contratti individuali di lavoro.

Il primo criterio di collegamento è, dunque, rappresentato dalla libertà di scelta della legislazione applicabile; in ogni caso la Convenzione prevede che il lavoratore non possa essere privato della «*protezione assicuratagli dalle norme imperative della legge che regolerebbe il contratto, in mancanza di scelta*» (art. 6, par. 1).

In mancanza di scelta, il contratto di lavoro viene regolato (art. 6, par. 2; trattasi della c.d. *lex loci laboris*):

a) dalla legge del Paese in cui il lavoratore, in esecuzione del contratto, compie abitualmente il suo lavoro, anche se è inviato temporaneamente in un altro Paese[29], oppure
b) dalla legge del Paese in cui si trova la sede che ha proceduto ad assumere il lavoratore, qualora questi non compia abitualmente il suo lavoro in uno stesso Paese, a meno che non risulti dall'insieme delle circostanze che il contratto di lavoro presenta un collegamento più stretto con un altro Paese. In questo caso si applica la legge di quest'altro Paese.

Nel particolare caso del distacco transnazionale, il primo criterio di collegamento consente di poter scegliere la legislazione applicabile al rapporto di lavoro in costanza di assegnazione; in assenza di scelta, il lavoratore italiano distaccato all'estero vedrebbe il proprio rapporto di lavoro disciplinato dalla legge italiana, così come previsto dalla lett. a), par. 2, dell'art. 6 della Convenzione di Roma del 1980. In ogni caso, se il datore di lavoro distaccante e il lavoratore italiano distaccato all'estero convengono per l'applicazione di una legislazione straniera al rapporto di lavoro, l'interprete è chiamato dapprima a comparare le disposizioni previste dalla legge scelta dalle parti e quella risultante dall'applicazione dei criteri previsti in caso di assenza di scelta, ovvero quella italiana, e, successivamente, ad applicare le norme che offrono una maggiore protezione al lavoratore.

La posizione del lavoratore viene ulteriormente tutelata dalle disposizioni di cui agli artt. 7 e 16 della Convenzione di Roma del 1980, che prevedono un doppio ordine di limiti: uno preventivo ed uno successivo rispetto all'individuazione della legge che avrebbe dovuto essere applicata[30]. Con riferimento alla prima tipologia, l'art. 7 richiama le norme di applicazione necessaria, dotate di particolare rilievo sociale e forza precettiva. Trattasi di norme appartenenti al *genus* delle norme imperative di cui all'art. 6, par. 1[31] che comportano:

- l'applicazione d'ufficio delle norme in vigore nel Paese del giudice, indipendentemente dalla legge che regola il contratto;
- la possibilità per il giudice di applicare le leggi di polizia di uno Stato diverso con il quale la situazione presenti uno stretto legame.

[29] Cfr. Corte giust. 10 aprile 2003, C-437/00; Corte giust. 27 febbraio 2002, C-37/00.
[30] Cfr. A. BONOMI, *Norme di applicazione necessaria*, in R. BARATTA, a cura di, *Diritto internazionale privato*, Milano, 2011, 233.
[31] Cfr. M. MAGNANI, *I rapporti di lavoro con elementi di internazionalità*, in *MGL*, 2004, 5, 392.

Il secondo limite, posto a garanzia della posizione del contraente più debole, ovvero del lavoratore, è disposto dall'art. 16 per il quale «*L'applicazione di una norma della legge designata dalla presente convenzione può essere esclusa solo se tale applicazione sia manifestamente incompatibile con l'ordine pubblico del foro*». Laddove sia le norme imperative, che le norme di applicazione necessaria non dovessero garantire un'adeguata protezione al lavoratore, un ultimo limite è rappresentato dalla clausola di ordine pubblico, volta a limitare l'applicazione della legge straniera applicabile sulla base delle norme di conflitto che comporti effetti incompatibili con i valori fondamentali dell'ordinamento del foro. Come confermato dalla relazione Giuliano-Lagarde sulla Convenzione relativa alla legge applicabile alle obbligazioni contrattuali, a tale riserva di ordine pubblico deve essere conferita una formulazione precisa e restrittiva, trattandosi di una disposizione eccezionale[32].

Segnando una assoluta continuità con la Convenzione di Roma del 1980, il Regolamento Roma I, adottato al fine di conferire una maggiore certezza e prevedibilità del diritto applicabile in materia di conflitti di leggi, ha trasformato le disposizioni della Convenzione in uno strumento comunitario, conservandone il carattere universale[33]. Ciò è stato possibile dopo che, con il Trattato di Amsterdam, sono state attribuite nuove competenze all'Unione europea.

Il Regolamento Roma I trova applicazione nei confronti dei contratti conclusi dal 17 dicembre 2008 ed è efficace nei confronti di tutti gli Stati membri[34], ad eccezione della Danimarca, che non partecipa alle politiche del titolo IV del Trattato, per la quale continua ad essere in vigore la Convenzione di Roma del 1980[35].

Il Regolamento Roma I conferma la libertà di scelta della legislazione applicabile, con la possibilità di poter individuare la legge applicabile anche ad una sola parte del contratto e di poterla modificare in qualsiasi momento[36]. Anche per il nuovo testo normativo la *optio iuris*

[32] La riserva di ordine pubblico è stata interpretata nel tempo in maniera difforme, e sempre più restrittiva, dai giudici della Suprema Corte. Un primo orientamento (cfr. Cass. 9 marzo 1998, n. 26229) che riteneva l'operatività di tale limite in tutte le circostanze in cui la norma straniera comportasse un trattamento inferiore per il lavoratore subordinato rispetto a quello assicurato dalla normativa giuslavoristica italiana è da ritenersi superato (cfr. Cass. 7 dicembre 2005, n. 26976; Cass. 11 novembre 2000, n. 14662).

[33] Cfr. C. BIZZARRO, *Considerazioni in merito ai profili prevenzionistici del lavoro transnazionale in caso di distacco e trasferta all'estero*, in *DRI*, 2010, 3, 860.

[34] Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Irlanda, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Repubblica Ceca, Romania, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Svezia, Ungheria.

[35] Cfr. F. SALERNO, *Note introduttive I*, in F. SALERNO, P. FRANZINA, a cura di, *Regolamento Ce n. 593/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio del 17 giugno 2008 sulla legge applicabile alle obbligazioni contrattuali («ROMA I»)*, in *NLCC*, 2009, 3/4, 521. Sulla base della normativa attualmente vigente, dunque, la normativa internazional-privatistica italiana troverà applicazione unicamente nel caso in cui non siano applicabili i criteri di collegamento previsti dal Regolamento Roma I, ovvero nelle assegnazioni in Paesi non convenzionati.

[36] Per la necessaria applicazione di una legge statale regolatrice del rapporto di lavoro e la preclusione di fonti normative non statali, cfr. A. GARDELLA, *Art. 3 (Libertà di scelta)*, in F. SALERNO, P. FRANZINA, a cura di, *op. cit.*, 612.

costituisce «*una delle pietre angolari del sistema delle regole di conflitto di leggi in materia di obbligazioni contrattuali*» (Undicesimo Considerando).

In quanto contraente debole, il lavoratore trova una specifica tutela e la scelta delle parti non può privare il lavoratore della protezione assicuratagli dalle disposizioni cui non è permesso derogare convenzionalmente sulla base della legge che sarebbe stata applicabile in assenza di scelta (art. 8 Reg. Roma I).

Rispetto alla Convenzione di Roma, le disposizioni previste in mancanza di scelta sono più articolate, in ossequio al valore della prevedibilità e della certezza del diritto. In particolare, il contratto è disciplinato[37]:

- dalla legge del Paese nel quale, o in mancanza, a partire dal quale il lavoratore, in esecuzione del contratto, svolge abitualmente il suo lavoro. Il Paese in cui il lavoro è abitualmente svolto non è ritenuto cambiato quando il lavoratore svolge il suo lavoro in un altro Paese in modo temporaneo. Si richiama il trentaseiesimo Considerando del Regolamento Roma I, ai sensi del quale «*il lavoro eseguito in un altro Paese dovrebbe essere considerato temporaneo se il lavoratore deve riprendere il suo lavoro nel Paese d'origine dopo l'esecuzione del suo compito all'estero. La conclusione di un nuovo contratto di lavoro con il datore di lavoro originario o con un datore di lavoro appartenente allo stesso gruppo di società del datore di lavoro originario non dovrebbe escludere che il lavoratore esegua il suo lavoro in un altro Paese in modo temporaneo*»;
- qualora, seguendo tale prescrizione, la legge applicabile non possa essere determinata, il contratto è disciplinato dalla legge del Paese nel quale si trova la sede che ha proceduto ad assumere il lavoratore;
- infine, se dall'insieme delle circostanze risulta che il contratto di lavoro presenti un collegamento più stretto con un Paese diverso rispetto a quello individuato seguendo le disposizioni sin qui richiamate, si applica la legislazione di tale diverso Paese.

Per i contratti individuali di lavoro, l'art. 9 del Regolamento Roma I contiene l'ulteriore limite delle norme di applicazione necessaria[38], ovvero «*disposizioni il cui rispetto è ritenuto cruciale da un Paese per la salvaguardia dei suoi interessi pubblici, quali la sua organizzazione politica, sociale o economica, al punto da esigerne l'applicazione a tutte le situazioni che rientrino nel loro campo d'applicazione, qualunque sia la legge applicabile al contratto*» secondo il Regolamento. In ogni caso, il Regolamento Roma I non osta all'applicazione delle norme di applicazione necessaria della legge del foro, ed è previsto che possa essere data efficacia anche alle norme di applicazione necessaria del Paese in cui gli obblighi derivanti dal contratto devono essere o sono stati eseguiti, nella misura in cui tali norme di applicazione necessaria rendono illecito l'adempimento del contratto. Per

[37] Per un approfondimento, cfr. P. VENTURI, *Art. 8 (Contratti individuali di lavoro)*, in F. SALERNO, P. FRANZINA, a cura di, *op. cit.*, 771.
[38] Cfr. A. BONOMI, *op. cit.*, 233.

decidere se vada data efficacia a queste norme, si deve tenere conto della loro natura e della loro finalità nonché delle conseguenze derivanti dal fatto che siano applicate, o meno[39].

2.2 Tutela dei diritti fondamentali nella Direttiva 96/71/CE

Sempre con riferimento al concetto di norme di applicazione necessaria, imperative e di ordine pubblico, finalizzate ad offrire tutele e garanzie al lavoratore dipendente chiamato alla mobilità transnazionale, è di primaria importanza valutare la portata delle disposizioni previste dalla direttiva comunitaria sul distacco dei lavoratori 96/71/CE e le connessioni con le disposizioni contenute nel Regolamento Roma I. E' questo il caso in cui «l'applicazione di una norma interna di applicazione necessaria appare imposta dal diritto comunitario»[40]. In merito si richiama il trentaquattresimo Considerando del Regolamento Roma I, ai sensi del quale «*La norma sul contratto individuale di lavoro non dovrebbe pregiudicare l'applicazione delle norme di applicazione necessaria del Paese di distacco, prevista dalla direttiva 96/71/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 dicembre 1996, relativa al distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione di servizi*».

Le disposizioni della Direttiva 96/71/CE traggono origine da un intervento della Corte di giustizia[41] con il quale, se da un lato si è affermata l'assoluta rilevanza della libera prestazione dei servizi, dall'altro si è sostenuto che «il diritto comunitario non osta a che gli Stati membri estendano l'applicazione delle loro leggi o dei contratti collettivi di lavoro stipulati tra le parti sociali a chiunque svolga un lavoro subordinato, anche temporaneo, nel loro territorio, indipendentemente

---

[39] Per un approfondimento, cfr. G. BIAGIONI, *Art. 9 (Norme di applicazione necessaria)*, in F. SALERNO, P. FRANZINA, a cura di, *op. cit.*, 789.

[40] A. BONOMI, *op. cit.*, 242.

[41] Trattasi della sentenza *Rush Portuguesa* (Corte giust. 27 marzo 1990, C-113/89). La Rush Portuguesa Lda, impresa edile e di lavori pubblici con sede in Portogallo, avendo stipulato un contratto di subappalto con un'impresa francese per eseguire lavori per la costruzione di una linea ferroviaria in Francia, mobilitava dal Portogallo del proprio personale dipendente di origine portoghese. Dal momento che, all'epoca dei fatti, i lavoratori portoghesi non fruivano ancora del diritto alla libera circolazione, il direttore dell'*Office National d'immigration* notificava un provvedimento con il quale si chiedeva di versare un contributo speciale, dovuto dal datore di lavoro che abbia occupato lavoratori stranieri senza osservare l'art. L 341.9 del *code du travail* francese che prevedeva che solo l'*Office National d'immigration* potesse assumere in Francia cittadini di Paesi non comunitari. Per la Corte, «gli artt. 59 e 60 del Trattato ostano a che uno Stato membro vieti ad un prestatore di servizi stabilito in un altro Stato membro di spostarsi liberamente nel suo territorio con tutto il suo personale, ovvero a che detto Stato membro sottoponga lo spostamento del personale di cui trattasi a condizioni restrittive, quali una condizione di assunzione in loco o un obbligo di permesso di lavoro. Infatti, il fatto d'imporre tali condizioni al prestatore di servizi di un altro Stato membro discrimina questo prestatore rispetto ai suoi concorrenti stabiliti nel Paese ospitante che possono avvalersi liberamente del proprio personale, e pregiudica per giunta la capacità dello stesso di fornire la prestazione». L'obbligo di assunzione nel Paese estero, ovvero il rilascio di un'apposita autorizzazione, comporta per la Corte una restrizione alla libera circolazione dei servizi. Cfr. anche Corte giust. 9 agosto 1994, C-43/93.

dal Paese in cui è stabilito il datore di lavoro»[42]. Con la direttiva in commento, elaborata al termine di un estenuante negoziato in seno al Consiglio, il Legislatore comunitario ha riconosciuto priorità assoluta ad agevolare le prestazione dei servizi transnazionali delle imprese comunitarie che distacchino propri dipendenti, provvedendo, però, a coordinare le legislazioni degli Stati membri, individuando un nocciolo duro di norme protettive del lavoratore distaccato. La fattispecie del distacco, così come specificata dalla direttiva, rappresenta un classico esempio di mobilità del personale all'interno dell'impiego ed i lavoratori distaccati sono tenuti a tornare nel Paese di distacco al termine dell'assegnazione, senza mai accedere al mercato del lavoro dello Stato membro estero[43]; le norme previste per i lavoratori migranti non risulterebbero, dunque, applicabili anche in caso di distacco.

Indipendentemente dalla legislazione applicabile al rapporto di lavoro[44], la Direttiva 96/71/CE individua un nucleo di norme vincolanti ai fini della protezione minima del lavoratore distaccato. Non trattandosi di una disposizione di armonizzazione, bensì di coordinamento, l'effettiva tutela dei lavoratori viene lasciata alle singole legislazioni nazionali[45]. Ai sensi del par. 1 dell'art. 3 della direttiva, le tutele minime, fissate da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative e/o da contratti collettivi o da arbitrati dichiarati di applicazione generale, riguardano:

a) periodi massimi di lavoro e periodi minimi di riposo;
b) durata minima delle ferie annuali retribuite;
c) tariffe minime salariali, comprese le tariffe maggiorate per lavoro straordinario;
d) condizioni di cessione temporanea dei lavoratori, in particolare la cessione temporanea di lavoratori da parte di imprese di lavoro temporaneo;
e) sicurezza, salute e igiene sul lavoro;
f) provvedimenti di tutela riguardo alle condizioni di lavoro e di occupazione di gestanti o puerpere, bambini e giovani;
g) parità di trattamento fra uomo e donna nonché altre disposizioni in materia di non discriminazione.

Inoltre, ai sensi del par. 10, «*La presente direttiva non osta a che gli Stati membri, nel rispetto del trattato, impongano alle imprese nazionali ed a quelle di altri Stati, in pari misura:*

- *condizioni di lavoro e di occupazione riguardanti materie diverse da quelle contemplate al paragrafo 1, primo comma del presente articolo laddove si tratti di disposizioni di ordine pubblico;*

---

[42] Cfr. anche Corte giust. 9 agosto 1994, C-43/93 (punto 23); Corte giust. 28 marzo 1996, C-272/94 (punto 12); Corte giust. 23 novembre 1999, cause riunite C-369/96 e C-376/96 (punto 41); Corte giust. 15 marzo 2001, C-165/98 (punto 28); Corte giust. 19 giugno 2008, C-319/06 (punto 42).

[43] Cfr. Corte giust. 27 marzo 1990, C-113/89 (punto 15).

[44] Il campo di applicazione materiale del Reg. CE n. 593/2008 e della Direttiva 96/71/CE è distinto e coordinato dallo stesso Legislatore comunitario. Cfr. E. TRAVERSA, *Libera prestazione dei servizi e distacco dei lavoratori*, in F. CARINCI, A, PIZZOFERRATO, *op. cit*., 305.

[45] Cfr. Corte giust. 18 luglio 2007, C-490/04.

- *condizioni di lavoro e di occupazione stabilite in contratti collettivi o arbitrati a norma del paragrafo 8 riguardanti attività diverse da quelle contemplate dall'allegato*».

Con specifico riferimento al par. 10, si osserva come talune leggi di recepimento, tra le quali risulta anche il D.Lgs. n. 72/2000, abbiano fornito un'interpretazione estensiva del concetto di ordine pubblico, ricomprendendovi l'osservanza dell'intera legislazione relativa al diritto del lavoro. La Commissione europea[46] ha segnalato come la direttiva non consenta agli Stati membri una tale estensione, ricordando che in occasione dell'adozione della direttiva il Consiglio, e la stessa Commissione, abbiano dichiarato (dichiarazione 10) che, con l'espressione disposizioni di ordine pubblico, si debbano intendere quelle «disposizioni vincolanti cui non si possa derogare e che, per la loro natura e il loro obiettivo, rispondono alle esigenze imperative dell'interesse pubblico. Dette disposizioni possono comprendere, in particolare, il divieto del lavoro forzato o il coinvolgimento di autorità pubbliche nella sorveglianza del rispetto della legislazione concernente le condizioni di lavoro». Nell'individuare una nozione del concetto di diritto pubblico a norma della Direttiva 96/71/CE, la Commissione ha provveduto a richiamare la giurisprudenza della Corte che si è pronunciata in merito in più occasioni[47].

L'interpretazione restrittiva del nucleo delle norme imperative trova puntuale conferma nella più recente giurisprudenza della Corte di giustizia sulla direttiva[48], sebbene autorevole dottrina abbia ritenuto le argomentazioni della Corte «incapaci di fornire rimedi adeguati ai rischi di *dumping* sociale»[49] e sbilanciate a favore della tutela delle libertà economiche. Per le implicazioni che possono comportare anche per la normativa italiana di recepimento della Direttiva 96/71/CE, si ritiene utile soffermarsi su alcuni passaggi della sentenza della Corte di giustizia delle comunità europee, sezione 1ª, del 19 giugno 2008, C-319/06, Commissione europea c. Granducato di Lussemburgo. Nello specifico, con lettera di diffida del 1° aprile 2004 la Commissione denunciava alle autorità lussemburghesi la possibile incompatibilità della legge 20 dicembre 2002, di ricezione della Direttiva 96/71/CE, con il diritto comunitario, dal momento che tale legge:

---

[46] Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale e al Comitato delle Regioni, *L'applicazione della direttiva 96/71/CE negli Stati membri*, COM(2003) 458 def., 2003.

[47] Cfr. Corte giust. 27 ottobre 1977, C-30/77; Corte giust. 18 giugno 1991, C-260/89; Corte giust. 14 novembre 1995, C-484/93.

[48] Cfr. Corte giust. 18 dicembre 2007, C-341/05; Corte giust. 3 aprile 2008, C-346/2006; Corte giust. 19 giugno 2008, C-319/06. Cfr. anche T.A.R. Bolzano, 19 aprile 2005, n. 140, che conferma l'orientamento secondo il quale la deroga all'ordine pubblico può essere utilizzata solo come *extrema ratio*.

[49] S. GIUBBONI, *Norme imperative applicabili al rapporto di lavoro, disciplina del distacco ed esercizio di libertà comunitarie*, in *Diritti Lavori Mercati*, 2008, 3, 568. Cfr., tra gli altri, A. PIZZOFERRATO, *Libertà di concorrenza e diritti sociali nell'ordinamento UE*, in *RIDL*, 2010, 3, 523; M. CORTI, *Le decisioni* ITF *e* Laval *della Corte di giustizia: un passo avanti e due indietro per l'Europa sociale*, in *RIDL*, 2008, 2; M. FAIOLI, *Legge applicabile al contratto di lavoro tra ordine pubblico e distacco internazionale*, in *MGL*, 2009, 8/9, 682.

- obbligherebbe le imprese con sede in un altro Stato membro che distaccano lavoratori in Lussemburgo a rispettare condizioni di lavoro e di occupazione che vanno oltre quanto prescritto dall'art. 3, nn. 1 e 10, della Direttiva 97/71/CE[50];
- non garantirebbe ai lavoratori distaccati il rispetto di nessun periodo di riposo, fatto salvo il riposo settimanale[51];
- non sarebbe abbastanza chiara per garantire la certezza del diritto, in quanto obbliga le imprese distaccatarie a rendere accessibile all'Ispettorato del lavoro, prima dell'inizio dei lavori, su semplice richiesta e nel più breve tempo possibile, le informazioni essenziali ed indispensabili per un controllo;
- limiterebbe la libera prestazione di servizi, obbligando le imprese con sede legale al di fuori del territorio del Granducato di Lussemburgo, o prive di una stabile organizzazione in quest'ultimo Stato, a conservare i documenti necessari ai controlli tra le mani di un mandatario ad hoc residente in tale Stato membro.

Reputando le risposte insoddisfacenti, la Commissione ha riproposto le sue censure in un parere motivato in data 12 ottobre 2005, al quale il Granducato di Lussemburgo non ha ritenuto necessario rispondere; di conseguenza la Commissione presentava ricorso per inadempimento ai sensi dell'art. 226 del Trattato.

Per i giudici, l'eccezione attinente all'ordine pubblico costituisce una deroga al principio fondamentale della libera prestazione dei servizi e deve intendersi in modo restrittivo; la relativa portata del concetto di ordine pubblico non può essere determinata unilateralmente dagli Stati membri. Il diritto comunitario non osta a che gli Stati membri estendano le loro leggi o gli accordi collettivi di lavoro stipulati dalle parti sociali a chiunque svolga un lavoro subordinato, ancorché temporaneo, indipendentemente dallo Stato membro in cui è stabilito il datore di lavoro; in ogni caso, confermano i giudici, tale facoltà è subordinata alla condizione che i lavoratori interessati, che svolgono temporaneamente attività lavorativa nello Stato membro ospitante, non godano già della stessa protezione, o di una protezione sostanzialmente analoga, in virtù degli obblighi ai quali il loro datore di lavoro è già soggetto nello Stato membro in cui è stabilito.

Anche in tale circostanza la Corte ha avuto occasione di ribadire il primato della libertà di prestazione dei servizi sulle tutele dei lavoratori distaccati all'estero, che potrebbero essere tutelati da un nucleo di norme giuslavoristiche inderogabili alquanto limitato. L'individuazione del contenuto delle norme di ordine pubblico restano quindi variabili in funzione del Paese e dell'epoca, fermo restando che il concetto di ordine pubblico debba essere interpretato in modo restrittivo e non possa essere determinato unilateralmente da ciascuno Stato membro. La necessità di invocare l'ordine pubblico deve essere giustificata, secondo la giurisprudenza della Corte, da gravi ragioni di interesse generale, presupporre l'esistenza di una minaccia effettiva ed abbastanza

[50] Nella lettera di risposta il Granducato di Lussemburgo ha sostenuto che le condizioni di lavoro e di occupazione rientrano nelle disposizioni di ordine pubblico previsto dall'art. 3, n. 10, primo trattino, della Direttiva 96/71/CE.

[51] Il Granducato di Lussemburgo ha riconosciuto la fondatezza di tale censura.

grave ad uno degli interessi fondamentali della collettività ed essere conforme ai principi generali del diritto.

2.3 Giurisdizione applicabile. Cenni

Con il Regolamento n. 44/2001 del 22 dicembre 2000, concernente la competenza giurisdizionale, il riconoscimento e l'esecuzione delle decisioni in materia civile e commerciale (Bruxelles I), il Legislatore comunitario ha cercato di semplificare la circolazione delle decisioni emesse negli Stati membri, di unificare le relative norme sulla competenza giurisdizionale nelle controversie civili che presentino elementi di estraneità e di attenuare il fenomeno del c.d. *forum shopping*, ovvero la ricerca del Paese ritenuto più conveniente ai fini processuali, in funzione delle norme di diritto processuale civile internazionali vigenti. In vigore dal 1° marzo 2002 negli Stati membri[52], il Reg. CE n. 44/2001 ha sostituito la Convenzione di Bruxelles del 27 settembre 1968[53], concernente la competenza giurisdizionale e l'esecuzione delle decisioni in materia civile e commerciale: le analogie tra la convenzione ed il Regolamento comportano, per l'interprete, la possibilità di continuare a riferirsi agli indirizzi elaborati per la Convenzione[54].

Con specifico riferimento alla materia di lavoro, considerando la strutturale «debolezza» del lavoratore rispetto al datore di lavoro, il Reg. CE n. 44/2001 prevede due ipotesi distinte:

a) nel caso in cui sia il datore di lavoro ad instaurare la controversia, questi può proporre l'azione «*solo davanti ai giudici dello Stato membro nel cui territorio il lavoratore è domiciliato*» (par. 1, art. 20 Reg. CE n. 44/2001). Una società o altra persona giuridica è domiciliata nel luogo in cui si trova la sua sede statutaria, o la sua amministrazione centrale, oppure il suo centro d'attività principale (art. 60 Reg. CE n. 44/2001);
b) nel caso in cui sia il lavoratore ad instaurare la controversia, questi può scegliere di convenire il «*Il datore di lavoro domiciliato nel territorio di uno Stato membro* […]*:*
1) davanti ai giudici dello Stato membro in cui è domiciliato
o
2) in un altro Stato membro:

---

[52] Per la Danimarca, che non partecipa alle politiche del titolo IV del Trattato, le disposizioni del Regolamento Bruxelles I sono applicabili sulla base di un accordo internazionale tra la Danimarca e la Comunità europea in vigore dal 1° luglio 2007.

[53] Si richiama l'art. 3 della L. n. 218/1995, ai sensi del quale «*La giurisdizione italiana sussiste quando il convenuto è domiciliato o residente in Italia o vi ha un rappresentante che sia autorizzato a stare in giudizio a norma dell'art. 77 Cod. Proc. Civ. e negli altri casi in cui è prevista dalla legge.*
La giurisdizione sussiste inoltre in base ai criteri stabiliti dalle Sezioni 2, 3 e 4 del Titolo II della Convenzione concernente la competenza giurisdizionale e l'esecuzione delle decisioni in materia civile e commerciale e protocollo, firmati a Bruxelles il 27 settembre 1968, resi esecutivi con la L. 21 giugno 1971, n. 804, e successive modificazioni in vigore per l'Italia, anche allorché il convenuto non sia domiciliato nel territorio di uno Stato contraente, quando si tratti di una delle materie comprese nel campo di applicazione della Convenzione. Rispetto alle altre materie la giurisdizione sussiste anche in base ai criteri stabiliti per la competenza per territorio».

[54] Cfr. P. FRANZINA, *Regolamento Bruxelles I*, in R. BARATTA, a cura di, *op. cit.*, 341.

a) davanti al giudice del luogo in cui il lavoratore svolge abitualmente la propria attività o a quello dell'ultimo luogo in cui la svolgeva abitualmente, o
b) qualora il lavoratore non svolga o non abbia svolto abitualmente la propria attività in un solo Paese, davanti al giudice del luogo in cui è o era situata la sede d'attività presso la quale è stato assunto» (art. 19 Reg. CE n. 44/2001).

Il 21 aprile 2009 la Commissione ha pubblicato il Libro Verde sulla revisione del Reg. CE n. 44/2001 con l'obiettivo di verificare, tra l'altro, la possibilità di poter riunire, di fronte ad un medesimo giudice, più azioni contro una pluralità di convenuti in ragione delle obbligazioni nascenti dal medesimo contratto di lavoro, al fine di evitare pronunce tra loro inconciliabili[55].

[55] Per una analisi dei contenuti del Libro verde, cfr. S. MIGLIORINI, *Sulle proposte di modifica del Regolamento 44/2001 in tema di competenza relativa alle controversie individuali di lavoro*, in *Riv. dir. internaz.* , 2010, 1, 89.

La legislazione di sicurezza sociale

La tutela giuridica dei lavoratori coinvolti nella mobilità transnazionale si estende anche alla legislazione di sicurezza sociale.

Specifiche disposizioni sono presenti nella regolamentazione comunitaria, che attualmente rappresenta il *corpus* più ampio, completo e tecnicamente più avanzato di norme a tutela della posizione assicurativa di coloro che si spostano nel territorio dell'Unione europea, ovvero nei Paesi in cui trovi applicazione la normativa comunitaria.

Ulteriori tutele sono offerte dalle convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia al fine di realizzare forme di coordinamento delle legislazioni nazionali in materia di sicurezza sociale.

Infine, nei casi di distacchi in Paesi extracomunitari non convenzionati, la tutela del lavoratore viene garantita dalle disposizioni dettate dalla L. n. 398/1987.

3.1. Distacchi in ambito Ue

La tutela dei lavoratori chiamati a svolgere temporaneamente la propria prestazione lavorativa in un altro Stato membro è garantita, dal 1° maggio 2010, dal Reg. CE n. 883/2004 (d'ora in avanti Regolamento di base)[56], e dal relativo Regolamento di applicazione n. 987/2009 (d'ora in avanti, Regolamento d'applicazione)[57]. Nel rispetto delle caratteristiche proprie delle legislazioni nazionali di sicurezza sociale, che in ogni caso conservano il diritto di determinare le tipologie di prestazioni e le condizioni di erogazione, le disposizioni dettate dal Regolamento di base e dal Regolamento d'applicazione, così come chiarite dalla Commissione amministrativa e dalla più recente prassi italiana, hanno sostituito la precedente disciplina dettata dal Reg. CEE n. 1408/71 e dal Reg. CEE n. 574/72. La «vecchia» normativa non viene, però, abrogata del tutto, ma continua ad applicarsi nei confronti dei cittadini di Paesi terzi regolarmente soggiornanti in un Paese membro e nei rapporti tra gli Stati membri e la Groenlandia, la Norvegia, l'Islanda, il Liechtenstein e la Confederazione elvetica. Non si può non osservare come la contemporanea vigenza di due discipline comunitarie di coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale introduca, rispetto alla disciplina in vigore sino al 30 aprile 2010, disparità di trattamento tra i diversi cittadini residenti nell'Unione europea e maggiori oneri per le istituzioni di sicurezza sociale degli Stati membri interessati dal fenomeno migratorio.

Con i «nuovi» regolamenti il Legislatore comunitario ha provveduto ad aggiornare le disposizioni di coordinamento dei sistemi nazionali di sicurezza sociale dettate dal Reg. CEE n. 1408/71 e dal Reg. CEE n. 574/72 alla luce delle indicazioni fornite nel tempo dalla Corte di giustizia, dagli sviluppi normativi a livello comunitario e dalle modifiche legislative nazionali. In particolare,

[56] Regolamento (CE) n. 883/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio del 29 aprile 2004, in Gazzetta ufficiale dell'Unione europea L200 del 7 giugno 2004, come modificato dal Regolamento (CE) n. 988/2009 del Parlamento europeo e del Consiglio del 16 settembre 2009.

[57] Regolamento (CE) n. 987/2009 del Parlamento europeo e del Consiglio del 16 settembre 2009.

le nuove regole di coordinamento, finalizzate alla rimozione degli ostacoli alla libera circolazione dei lavoratori derivanti dalle diverse legislazioni nazionali in materia di sicurezza sociale, sono state emanate con l'obiettivo di:

a) semplificare e snellire le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative;
b) chiarire i diritti ed i doveri di tutte le parti interessate al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale, quali le istituzioni di sicurezza sociale, le autorità competenti, i datori di lavoro e gli assicurati, siano essi lavoratori dipendenti, ovvero autonomi;
c) rafforzare la cooperazione tra le istituzioni di sicurezza sociale per evitare che l'onere delle procedure gravi principalmente sugli assicurati;
d) alleggerire, per gli assicurati, le procedure per il rimborso o il pagamento delle prestazioni nelle situazioni transfrontaliere, come pure a ridurre i tempi di risposta e di trattamento;
e) attuare procedure migliori e più rapide per lo scambio di dati, in particolare, impiegando metodi elettronici di scambio di informazioni e lavorando su documenti elettronici;
f) ridurre i costi amministrativi, tra l'altro, grazie ad una maggiore efficienza nel rimborso dei crediti tra le istituzioni di sicurezza sociale;
g) progredire nella lotta contro le frodi e gli abusi, tra l'altro attraverso meccanismi efficaci per il recupero transfrontaliero dei crediti.

Diversamente dalle disposizioni sulla determinazione della legislazione applicabile al rapporto di lavoro, basate sulla libertà di scelta della legislazione nazionale applicabile, i regolamenti comunitari stabiliscono, quale regola di base, il c.d. principio della *lex loci laboris*, secondo il quale i lavoratori subordinati ed autonomi del settore privato sono soggetti alla legislazione di un singolo Stato membro[58], ovvero del Paese in cui svolgono l'attività lavorativa. Nel particolare caso in cui vi siano delle difficoltà nella determinazione della legislazione applicabile, i nuovi regolamenti prevedono, a tutela dei diritti degli interessati, la possibilità di applicare una legislazione in via provvisoria, da individuarsi seguendo l'ordine di priorità stabilito dal par. 1 dell'art. 6 del Regolamento di attuazione:

a) la legislazione dello Stato membro in cui la persona esercita effettivamente la sua attività professionale, subordinata o autonoma, se questa è esercitata in un solo Stato membro;
b) la legislazione dello Stato membro di residenza, se la persona vi esercita una parte delle sue attività o se essa non esercita nessuna attività subordinata o autonoma;

[58] Trattasi del c.d. principio dell'unicità della legislazione applicabile, richiamato dal par. 1 dell'art. 11 del Regolamento di base, ai sensi del quale «*Le persone alle quali si applica il presente Regolamento sono soggette alla legislazione di un singolo Stato membro*». Il Considerando 18 *bis* del Regolamento di base, così come introdotto dal par. 1 dell'art. 1 del Regolamento di attuazione, stabilisce che «*Il principio dell'unicità della legislazione applicabile è di grande importanza e dovrebbe essere rafforzato. Ciò non dovrebbe significare tuttavia che il semplice fatto di accordare una prestazione, ai sensi del presente Regolamento, derivante dal versamento dei contributi assicurativi o dalla copertura assicurativa del beneficiario, renda applicabile alla persona in questione la legislazione dello Stato membro la cui istituzione ha accordato la prestazione*». Cfr. F. MARONGIU BUONAIUTI, *La legge applicabile alle prestazioni di sicurezza sociale nel Regolamento Ce n. 883/2004*, in *RDSS*, 2010, 3, 535.

c) la legislazione dello Stato membro di cui è stata chiesta in primo luogo l'applicazione, se la persona esercita una o più attività in due o più Stati membri.

Al fine di evitare disagi e complicazioni amministrative derivanti da una frammentazione della carriera assicurativa del lavoratore, nel caso di lavoratori subordinati ed autonomi gli artt. 12, 13 e 16 del Regolamento di base prevedono specifiche eccezioni al richiamato principio della *lex loci laboris*.

Nello specifico, il par. 1 dall'art. 12 del Regolamento di base, già richiamato in precedenza nel presente elaborato, consente di facilitare, al contempo, sia la libertà di circolazione dei lavoratori nel territorio dell'Unione europea, sia la libera prestazione di servizi da parte delle imprese. Il lavoratore dipendente distaccato in uno Stato membro può continuare a versare i propri contributi esclusivamente nello Stato di provenienza, a parità di condizioni dei lavoratori che vi continuino a lavorare**.**

Possono beneficiare dell'eccezione al principio della *lex loci laboris* anche i lavoratori assunti per essere distaccati, ma a condizione che, immediatamente prima dell'inizio del rapporto di lavoro, siano già soggetti alla legislazione dello Stato membro in cui è stabilito il datore di lavoro (par. 1, art. 14 del Regolamento di applicazione). La Commissione amministrativa, con la decisione A2 del 12 giugno 2009, ha previsto che, per «*immediatamente prima dell'inizio del rapporto di lavoro*», si intenda che il lavoratore debba essere stato soggetto per almeno 1 mese alla legislazione dello Stato membro in cui il datore di lavoro è stabilito. Nel caso di periodi più brevi, la valutazione dovrà essere effettuata caso per caso, tenendo conto di tutti gli altri fattori in causa.

Il beneficio dell'esenzione temporanea dall'obbligo di contribuzione all'estero è condizionato alla genuinità del distacco transnazionale, nel rispetto delle condizioni individuate dalla Commissione amministrativa con la decisione A2, e al possesso del documento portatile A1, il certificato relativo alla legislazione di sicurezza sociale applicabile all'interessato, che sostituisce il formulario E101[59]; è richiesto, inoltre, che il lavoratore non debba essere inviato all'estero in sostituzione di un lavoratore giunto al termine del periodo di distacco[60]. Nel rispetto di tali condizioni il dipendente potrà continuare a versare i contributi nel proprio Paese membro di assunzione per un periodo massimo di ventiquattro mesi, a parità di condizioni dei lavoratori che vi continuino a lavorare. Anche nei casi di temporanea sospensione del lavoro dovuta, a titolo esemplificativo, a ferie, malattia, o formazione presso la distaccante, il periodo di esenzione dalla

[59] Cfr. Circ. INPS n. 99/2010, e A. COSTA, *Distacco di lavoratori in ambito Ue: i formulari A1 e DA1*, in *Guida lav.*, 2010, 31, 72. Più in generale, per una analisi della disciplina previdenziale prevista in caso di distacco dal Reg. n. 1408/71 CE, cfr. F. BANO, *op. cit.*, 190; M. CINELLI, *op. cit.*, 124.

[60] La Circ. INPS n. 83/2010, chiarisce che, per verificare tale condizione «*si dovrà far riferimento alla natura dell'attività e alle mansioni specifiche del lavoratore che viene inviato all'estero in regime di distacco e valutare la situazione dell'impresa relativamente ai lavoratori già distaccati nello stesso Stato membro nei due anni che precedono il rilascio dell'attestazione relativa alla legislazione applicabile*».

contribuzione estera non si interrompe, così come specificato dalla decisione A2[61]. Inoltre, terminato un periodo di distacco, non può essere autorizzato un nuovo distacco per lo stesso lavoratore, le stesse imprese e lo stesso Stato membro, finché non siano trascorsi almeno due mesi dalla conclusione del precedente[62].

Relativamente alla durata massima del periodo di distacco prevista dalle nuove disposizioni, occorre evidenziare come il termine di ventiquattro mesi abbia lasciato insoddisfatti gran parte degli operatori del settore, dal momento che le nuove regole non sembrano preservare il lavoratore dal danno nella prestazione pensionistica derivante dalle differenze di contribuzione tra i diversi Paesi e dai diversi sistemi di calcolo. Rispetto alla disciplina previgente, che prevedeva un primo periodo di esenzione di durata massima di 1 anno, salvo il rilascio di apposita documentazione da parte dell'autorità di competenza del Paese di invio (il formulario E101), e una successiva proroga, di massimo 1 anno, salvo il rilascio del formulario E102 da parte dell'autorità competente estera, non è, infatti, cambiato molto. Con specifico riferimento all'Italia si osserva come la normativa europea preveda un periodo massimo di esenzione contributiva estera comunque inferiore a quanto previsto da taluni accordi bilaterali di sicurezza sociale stipulati con Paesi extra – UE, come gli accordi con gli Stati Uniti d'America, la Croazia, la Repubblica di San Marino[63]. Ad ogni modo, ricorrendo le condizioni di cui all'art. 16 del Regolamento di base, in deroga alle regole ordinarie e qualora vi siano specifiche esigenze, tanto i lavoratori dipendenti distaccati all'estero, quanto i lavoratori autonomi che lavorano temporaneamente al di fuori dello Stato di competenza, possono prorogare la durata massima di ventiquattro mesi sulla base di appositi accordi stipulati dagli organismi competenti degli Stati membri interessati[64].

---

[61] In caso di rientro nello Stato di provenienza prima del termine previsto, ovvero qualora durante il periodo di distacco il lavoratore venga assegnato o trasferito a un'altra impresa nello Stato di provenienza, le nuove disposizioni prevedono che si informi l'istituzione competente dello Stato membro di provenienza.

[62] In particolari circostanze la Commissione amministrativa ammette la deroga a tale principio. Peraltro, come riportato nella decisione A2 e nella Circ. INPS n. 83/2010, distacchi consecutivi in Stati membri diversi danno origine, in ogni caso, a un nuovo distacco. La decisione A2 ha indicato, inoltre, una serie di informazioni che devono essere scambiate tra le istituzioni competenti, il datore di lavoro ed il lavoratore relativamente sia alle condizioni alle quali il lavoratore può essere soggetto ad una sola legislazione, sia alla possibilità di effettuare controlli, sia ai cambiamenti che dovessero avvenire in corso di assegnazione.

[63] Il caso limite è quello degli Accordi con gli Stati Uniti d'America, che non prevedono una durata massima per l'esenzione contributiva. La Convenzione di sicurezza sociale stipulata con la Croazia prevede un periodo massimo di deroga di quarantotto mesi prorogabili per altri quarantotto, mentre la Convenzione di sicurezza sociale in vigore con San Marino prevede un primo periodo di trentasei mesi.

[64] Con Nota Min. Lav. 26 maggio 2010 è stata confermata la competenza delle Direzioni regionali INPS per la stipula degli accordi in deroga, con le autorità degli altri Stati membri, in materia di legislazione applicabile. Per una verifica dei Poli regionali INPS competenti per regione, cfr. M. CICCIÙ, A. COSTA, *Legislazione applicabile e distacchi in ambito comunitario*, in *Guida lav.*, 2010, 28, Inserto, X-XI. Anche nel caso di lavoratori iscritti all'ENPALS o all'INPGI, come confermato dal Messaggio INPS n. 15147/2010 «*ricevuta dall'Inps la comunicazione dell'eventuale accordo, Enpals e Inpgi devono emettere per i propri iscritti i relativi certificati di copertura assicurativa*».

3.1.2 Questioni connesse alla previdenza complementare

Diversamente dalle disposizioni relative al «primo pilastro», le disposizioni del nuovo Regolamento non prevedono una tutela adeguata relativamente al «secondo pilastro», salvo talune eccezioni, tra le quali non rientrano i regimi complementari italiani (sesto Considerando del Regolamento di base).

Un primo tentativo di regolare il coordinamento dei sistemi di previdenza integrativa aveva trovato parziale applicazione nel Reg. CEE n. 1408/71[65]. A causa dell'estrema diversità dei sistemi di previdenza complementare negli Stati membri e all'interno degli stessi Stati il Regolamento aveva provveduto ad estendere alla previdenza integrativa le norme di coordinamento relative al «primo pilastro» unicamente a taluni regimi statali complementari, per i quali gli Stati membri abbiano fatto richiesta motivata ai sensi della lettera *j)* dell'art. 1 del Regolamento[66]. E' indubbio come l'esclusione della maggior parte dei fondi di previdenza complementare dalle tutele riconosciute al lavoratore transfrontaliero dal Reg. CEE n. 1408/71 rappresentasse un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori.

Successivi interventi del Legislatore comunitario in materia di previdenza complementare, anche se non strettamente inerenti la sicurezza sociale, sono stati operati con la Direttiva del Consiglio n. 187 del 14 febbraio 1977, in caso di trasferimento di imprese, e con la Direttiva del Consiglio n. 987 del 20 ottobre 1980, in caso di insolvenza del datore di lavoro.

Nel novembre del 1989 la Commissione europea è intervenuta con la «*Communication from the commission concerning its action programme relating to the implementation of the Community Charter of basic social rights for workers*» e nel luglio 1991 con la Comunicazione «*Supplementary social security schemes: the role of occupational pension schemes in the social protection of workers and their implications for freedom of movement*». Dall'esito delle prime consultazioni è stata proposta una direttiva, relativa alla libertà di raccolta e gestione delle contribuzioni a favore di fondi pensione, ritirata dopo tre anni. Nel giugno del 1997 è stato quindi prodotto un Libro verde[67] con l'indicazione di specifici obiettivi, ad oggi solo in parte raggiunti, quali:

- l'introduzione di regole prudenziali sopranazionali quale condizione per l'operatività transfrontaliera dei fondi pensione autorizzati nei singoli Stati membri (*Chapter III: Appropriate Prudential rules for a single Market*);

---

[65] Cfr. la Relazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale e al Comitato delle Regioni sull'attuazione della Direttiva 98/49/CE del Consiglio del 29 giugno 1998, relativa alla salvaguardia dei diritti a pensione complementare dei lavoratori subordinati e dei lavoratori autonomi che si spostano all'interno della Comunità europea – COM(2006) 22 def. del 26 gennaio 2006.

[66] E' il caso, tra gli altri, dei sistemi francesi ARRCO e AGIRC; si veda la tabella allegata alla Relazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale e al Comitato delle Regioni sull'attuazione della Direttiva 98/49/CE del Consiglio del 29 giugno 1998 del 26 gennaio 2006.

[67] *Supplementary Pension in the single Market – A Green Paper* – COM(97) 283.

- l'eliminazione degli ostacoli alla libera circolazione dei lavoratori, attraverso la salvaguardia delle loro posizioni individuali (*Chapter IV: Facilitating the free movement of workers*);
- l'individuazione di una base minima di armonizzazione, o almeno di coordinamento, delle discipline fiscali nazionali, con l'intento di ovviare ai frequenti problemi di doppia imposizione (*Chapter V: The importance of taxation for supplementary pensions*).

Il mantenimento dei diritti acquisiti, la garanzia dei pagamenti transfrontalieri, l'adozione di misure specifiche in caso di distacco, un'adeguata informativa potrebbe consentire, in via diretta o indiretta, la rimozione dei principali ostacoli alla mobilità transnazionale. Sulla base delle indicazioni fornite dal Libro verde, la Commissione ha presentato una proposta di direttiva, riconoscendo che restano, in ogni caso, ulteriori ostacoli che debbono essere rimossi successivamente con appositi provvedimenti.

La Direttiva del Consiglio n. 49 del 29 giugno 1998 è stata adottata come «primo passo» di una serie di interventi successivi orientati a rimuovere gli ostacoli alla libera circolazione dei lavoratori connessi alla previdenza complementare, offrendo una maggiore salvaguardia dei diritti a pensione complementare dei lavoratori subordinati e dei lavoratori autonomi che si spostano all'interno della Comunità europea. Trattasi di un documento non molto articolato, composto di soli dodici articoli, applicabile ai regimi delle pensioni di anzianità, di invalidità e reversibili, indipendentemente dalla circostanza che siano basati sul regime di capitalizzazione (*funding*), sul principio della ripartizione (*pay as you go*), ovvero su riserve contabili. In ogni caso restano esclusi dal suo campo di applicazione quei regimi che rientrano nella disciplina di coordinamento dettata dai Reg. CEE n. 1408/71 e n. 574/72. Se il primo Considerando della direttiva riconosce la necessità di adottare specifiche misure in tema di previdenza complementare e, più in generale, di sicurezza sociale, per l'instaurazione della libera circolazione dei lavoratori, nel secondo Considerando si riconosce il ruolo del «secondo pilastro» nella protezione sociale dei lavoratori. Nel settimo Considerando si riconosce, inoltre, il principio della parità di trattamento tra chi, o il cui datore di lavoro, si sposta da uno Stato membro all'altro, e chi resta all'interno del medesimo Stato membro o il cui luogo di lavoro cambia, ma rimane all'interno del medesimo Stato membro. Infine, il sedicesimo Considerando evidenzia la volontà del legislatore di utilizzare, in tale campo, lo strumento della direttiva, e non del Regolamento, stante l'eterogeneità dei sistemi complementari di sicurezza sociale nei diversi Stati membri.

Le misure di salvaguardia dei diritti pensionistici previste dalla direttiva per i lavoratori che si spostano all'interno della Comunità ricalcano gli obiettivi stabiliti nel Libro verde. Riguardo alla parità di trattamento nella tutela dei diritti acquisiti, l'art. 4 della direttiva provvede ad assicurare che le persone che si spostano in un altro Stato membro non si trovino in una situazione peggiore di quelle che lasciano un posto di lavoro, ma restano nello stesso Stato membro; al lavoratore che abbia acquisito diritti riconosciuti nell'ambito di un regime di pensione integrativa in uno Stato membro, che si sposti in un altro Stato membro, viene riconosciuta la possibilità di mantenere tali diritti nella stessa misura prevista per i lavoratori che lascino il lavoro restando nel territorio dello Stato membro in questione. L'art. 5 della direttiva introduce una seconda misura di salvaguardia, prevedendo che gli Stati membri garantiscano che i regimi pensionistici complementari eroghino, in

tutti i Paesi membri, al netto di ogni tassa e onere applicabile alla transazione, i pagamenti dovuti agli aventi diritto.

Nel particolare caso dei lavoratori distaccati, l'art. 6 della direttiva prevede che «*Gli Stati membri adottano le misure necessarie per consentire che i contributi ad un regime pensionistico complementare con sede in uno Stato membro continuino ad essere versati da o per conto del lavoratore distaccato che è iscritto a detto regime, durante il periodo del suo distacco in un altro Stato membro*». Dal momento che un eventuale cambiamento del sistema pensionistico in occasione dell'assegnazione estera potrebbe causare svantaggi economici rilevanti, la norma in commento consente l'iscrizione al regime d'origine durante l'intero periodo di distacco all'estero, evitando i relativi disagi. Qualora lo Stato estero di distacco preveda un regime di pensione integrativa obbligatoria, è previsto, dal par. 2, art. 6 della direttiva, che «*il lavoratore distaccato e – se applicabile – il suo datore di lavoro sono esentati da qualsiasi obbligo di versare contributi ad un regime pensionistico complementare in un altro Stato membro*».

La maggior parte degli Stati membri, al pari dell'Italia, non ha recepito le indicazioni presenti nella Direttiva 98/49/CE, dal momento che le varie discipline nazionali già contemplavano nei loro ordinamenti misure analoghe a quelle previste dal provvedimento comunitario. Per tale motivo l'influenza della direttiva all'interno dei vari ordinamenti nazionali non ha soddisfatto le aspettative.

Sempre nel rispetto delle indicazioni fornite dal Libro verde della Commissione del 1997, a livello UE sono state sviluppate altre iniziative legislative volte ad incrementare l'esercizio del diritto alla libera circolazione dei lavoratori, quale la garanzia dei pagamenti transfrontalieri al netto di imposte e spese di transazione, regolato dal Reg. CE n. 2560/2001 del 19 dicembre 2001 e, soprattutto, dall'adozione della Direttiva 2003/41/CE del 3 giugno 2003, relativa alle attività e alla supervisione degli enti pensionistici aziendali o professionali, che consente al lavoratore di restare nello stesso regime, pur spostandosi a lavorare in un altro Stato membro.

Se la Direttiva 98/49/CE insisteva più sulla portabilità della posizione complementare del lavoratore migrante, la Direttiva 2003/41/CE è intervenuta sulla possibilità per un fondo pensione di operare all'estero, causando, come conseguenza indiretta, un beneficio per la circolazione dei lavoratori. Proprio la disciplina dell'attività transfrontaliera degli EPAP, regolata dall'art. 20 della direttiva, potrebbe essere funzionale alla circolazione dei lavoratori, consentendo al lavoratore di avere un'unica posizione previdenziale complementare europea e una continuità di iscrizione presso lo stesso fondo.

I regimi di previdenza complementare di origine contrattuale collettiva continuano, dunque, a restare esclusi dai sistemi di coordinamento di sicurezza sociale previsti, principalmente, per il «primo pilastro» anche nei nuovi regolamenti. Ne è conferma quanto riportato dal sesto Considerando del Regolamento di base che stabilisce che «*Lo stretto legame fra la legislazione sulla sicurezza sociale e le disposizioni contrattuali che integrano o sostituiscono tale legislazione e che sono state oggetto di una decisione da parte delle autorità pubbliche che le ha rese vincolanti o che ne ha esteso l'ambito*

di applicazione può richiedere una protezione analoga, per quanto concerne la loro applicazione, a quella offerta ai sensi del presente Regolamento. Quale primo passo, occorrerebbe valutare l'esperienza degli Stati membri che hanno notificato tali regimi». Rientrano dunque nel sistema di coordinamento di cui al Regolamento di base unicamente quelle forme di tutela previste dai contratti collettivi che siano state rese vincolanti mediante un provvedimento delle Autorità pubbliche. In merito, dunque, rispetto alla disciplina abrogata, non è stata introdotta alcuna modifica sostanziale.

3.1.3 L'assistenza sanitaria e gli infortuni sul lavoro. Cenni

I nuovi regolamenti di coordinamento dei sistemi nazionali di sicurezza sociale consentono al lavoratore distaccato, analogamente a quanto previsto dalla previgente disciplina, l'assistenza sanitaria anche all'estero. Previa verifica del possesso del formulario A1, l'autorità competente del Paese in cui la persona rimane assicurata dovrà rilasciare l'apposito formulario S1, tramite il quale il lavoratore, e la propria famiglia, avranno diritto a ricevere le cure da parte dell'istituzione del Paese di residenza alle stesse condizioni previste per i cittadini del Paese stesso. Tali spese vengono successivamente riaddebitate all'istituzione competente.

Con riferimento agli infortuni sul lavoro che dovesse subire il lavoratore italiano distaccato in uno dei 27 Stati membri, le relative prestazioni in natura sono fornite dallo Stato estero di distacco per conto dell'INAIL, mentre sono erogate direttamente dall'INAIL le prestazioni economiche. È compito del datore di lavoro distaccante segnalare tempestivamente il distacco dei propri lavoratori alle sedi di competenza INAIL indicando, tra l'altro, la natura del lavoro, ovvero le condizioni ed il tipo di attività svolta nel Paese di destinazione.

3.2 Distacchi in Paesi extra Ue convenzionati

Nel caso di assegnazioni in Paesi extracomunitari, ove non trovi applicazione la normativa comunitaria, maggiori tutele al lavoratore sono offerte dagli accordi in materia di sicurezza sociale stipulati e ratificati dall'Italia. Trattasi di atti giuridici di diritto internazionale finalizzati a garantire la libera circolazione della manodopera tra gli Stati contraenti e diretti a risolvere i conflitti delle pretese da parte degli Stati firmatari, coordinando le rispettive discipline, con l'obiettivo di evitare che vi sia una doppia contribuzione sui medesimi redditi da parte di più ordinamenti, ovvero che i proventi percepiti dal lavoratore non vengano assoggettati a contribuzione da alcuno ordinamento.

Le disposizioni contenute nei trattati di diritto internazionale tendono a prevalere sulla legge ordinaria, sulla base di quanto disposto dall'art. 117 Cost. Un diverso orientamento, ormai risalente, prevede che gli accordi internazionali, una volta recepiti con legge ordinaria, tendano a prevalere sulla normativa interna, secondo il principio generale «*pacta sunt servanda*», previsto dall'art. 10 Cost. Tale impostazione è stata contestata dalla giurisprudenza della Corte costituzionale[68] per la quale le norme pattizie, ancorché generali, contenute in trattati internazionali bilaterali o multilaterali, esulano dalla portata normativa dell'art. 10 Cost. che, viceversa, concerne esclusivamente i principi generali e le norme di carattere consuetudinario, mentre non comprende

[68] Cfr. Corte Cost. 24 ottobre 2007, n. 348 e Corte Cost. 24 ottobre 2007, n. 349.

le norme contenute in accordi internazionali che non riproducano principi o norme consuetudinarie del diritto internazionale.

L'Italia ha stipulato e ratificato specifici accordi in materia di sicurezza sociale con i diversi Stati riportati nella seguente tabella.

ACCORDI DI SICUREZZA SOCIALE STIPULATI E RATIFICATI DALL'ITALIA	
Paese estero convenzionato	**Legge di ratifica**
Argentina	L. 18.1.1983, n. 32
Australia	L. 24.3.1999, n. 101
Brasile	L. 2.3.1963, n. 509
Repubblica di Capoverde	L. 25.1.1983, n. 34
Canada e Quebec	L. 21.12.1978, n. 869
Corea del Sud	Accordo firmato a Roma il 3 marzo 2000 (G.U. 15.9.2005, n.215)
Croazia	L. 27.5.1999, n. 167
Jersey e altre Isole del canale (Guernsey, Alderney, Herm e Iethou)	L. 12.3.1953, n. 228
Ex Jugoslavia (Repubblica federale di Jugoslavia, Bosnia-Erzegovina e Macedonia)	L. 11.6.1960, n. 885
Israele	L. 28.8.1989, n. 309
Messico	Scambio di note del 2.2.1977, in vigore dal 1.4.1977
Principato di Monaco	L. 5.3.1985, n. 130
Repubblica di San Marino	L. 26.7.1975, n. 432
Stati Uniti d'America	L. 24.2.1975, n. 86
Stato Città del Vaticano	L. 19.8.2003, n. 244
Tunisia	L. 7.10.1986, n. 735
Turchia	L. 27.12.1988, n. 567
Uruguay	L. 15.10.1981, n. 669
Venezuela	L. 6.8.1991, n. 260

La generalità delle convenzioni stipulate dall'Italia prevedono i seguenti principi:

a) parità di trattamento. Tale principio garantisce alle persone cui trovano applicazione le norme convenzionali le stesse prestazioni e gli stessi obblighi riservati dallo Stato estero ai propri cittadini;
b) unicità della legislazione applicabile. L'adozione del principio dell'unicità della legislazione applicabile consente alle persone che si muovono tra gli Stati firmatari della convenzione l'applicazione di una sola legislazione di sicurezza sociale, da individuarsi sulla base dell'attività svolta;

c) territorialità dell'obbligo assicurativo. A meno di particolari eccezioni previste per determinate categorie di lavoratori, i lavoratori sono soggetti alla legislazione del Paese in cui svolgono l'attività lavorativa, trovando applicazione il principio generale della *lex loci laboris*;
d) conservazione dei diritti acquisiti o in corso di acquisizione. Tale principio prevede che i diritti già acquisiti o in corso di acquisizione non vengano persi a seguito dell'attività svolta nello Stato estero convenzionato. A tal fine sono previsti appositi meccanismi, quali la totalizzazione e la totalizzazione multipla;
e) esportabilità delle prestazioni già acquisite. Le prestazioni in denaro dovute non devono subire riduzioni, modifiche, sospensioni, soppressioni o confisca per il fatto che il beneficiario risieda nello Stato estero convenzionato.

La regola generale prevede che i lavoratori vengano assoggettati alla legislazione del Paese estero in cui svolgono la propria attività lavorativa. Le singole convenzioni contemplano differenti fattispecie nelle quali è possibile derogare al principio di territorialità, quali i lavoratori distaccati, consentendo loro, nel rispetto di determinate condizioni, di mantenere la propria posizione contributiva in Italia. Un distacco di un lavoratore dipendente può dirsi lecito quando il datore di lavoro distaccante provvede ad assegnare temporaneamente il lavoratore nel Paese convenzionato per svolgere una determinata prestazione lavorativa. E' evidente come il distacco del lavoratore debba rappresentare un evento eccezionale rispetto alla normale utilizzazione in loco. Al fine di evitare abusi, è necessario che:

- per tutta la durata dell'assegnazione, sussista un legame tra l'impresa distaccante ed il lavoratore;
- il datore di lavoro distaccante eserciti normalmente la propria attività sul territorio dello Stato in cui ha la propria sede.

Nell'ambito delle convenzioni stipulate dall'Italia occorre effettuare una distinzione tra quelle c.d. «complete», per le quali, per tutta la durata dell'assegnazione transnazionale, i contributi previdenziali ed assistenziali possono essere versati esclusivamente in Italia, e non anche all'estero. Viceversa, in presenza di una convenzione c.d. «parziale», temporaneamente, per il periodo previsto dalla convenzione:

- occorre continuare a versare in Italia i contributi previdenziali ed assistenziali coperti dalla convenzione, e non anche nel Paese estero di distacco;
- occorre versare in Italia i contributi non richiamati nella convenzione, ma previsti dalla L. n. 398/1987 (per un approfondimento dei contributi previsti dalla legge e delle retribuzioni convenzionali si veda il paragrafo seguente);
- occorre versare nel Paese estero i contributi non previsti dalla convenzione, in virtù del principio di territorialità dell'obbligo contributivo.

Per una puntuale verifica della legislazione applicabile al lavoratore italiano distaccato in un Paese con convenzione parziale e dei contributi che occorre continuare a versare in Italia, è necessario verificare il campo di applicazione oggettivo dei singoli accordi. Nel particolare caso

dell'Australia, benché il Paese sia parzialmente convenzionato con l'Italia, l'istituto del distacco non è disciplinato. Pertanto, in tali circostanze, occorre assolvere l'obbligo contributivo con le medesime modalità previste per i lavoratori assegnati in Paesi extracomunitari non convenzionati.

3.3 Distacchi in Paesi extra Ue non convenzionati

Nel particolare caso in cui non sia in vigore un apposito accordo di sicurezza sociale tra l'Italia ed il Paese di destinazione del lavoratore distaccato, il D.L. 31 luglio 1987, n. 317, convertito con modificazioni in L. 3 ottobre 1987, n. 398, prevede una tutela minima garantita, obbligando al versamento in Italia di una serie di contributi.

In precedenza tali lavoratori non erano soggetti a contribuzione in Italia, ma esclusivamente nel Paese estero, ove previsto dalla legislazione locale, con il rischio che potessero restare scoperti dal punto di vista previdenziale, in evidente contraddizione con il dettato dell'art. 35 Cost., che assicura la tutela del lavoro italiano all'estero. A seguito dell'intervento dei Giudici della Corte Costituzionale[69] sono state dichiarate costituzionalmente illegittime le norme che non prevedevano una copertura assicurativa in Italia a favore del lavoratore italiano inviato all'estero in Paesi extracomunitari non convenzionati, alle dipendenze di datori di lavoro italiani, ed è stata emanata la L. n. 398/1987 che ha introdotto l'obbligo per i datori di lavoro italiani e stranieri di assoggettare i lavoratori italiani anche al sistema previdenziale italiano, sebbene questi prestino la propria attività lavorativa all'estero[70].

Sono interessati alla disciplina i lavoratori italiani operanti all'estero alle dipendenze di:

- datori di lavoro residenti, domiciliati o aventi la propria sede, anche secondaria, nel territorio nazionale;
- società costituite all'estero con partecipazione italiana di controllo ai sensi dell'art. 2359, co. 1, del c.c.;
- società costituite all'estero, in cui persone fisiche o giuridiche di nazionalità italiana partecipano direttamente, o a mezzo di società da esse controllate, in misura complessivamente superiore ad 1/5 del capitale sociale;
- i datori di lavoro stranieri con sede, anche secondaria, in Italia.

I datori di lavoro devono farsi carico degli adempimenti contributivi riguardanti le seguenti assicurazioni:

- assicurazione per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti;
- assicurazione contro la disoccupazione involontaria;
- assicurazione contro le malattie;
- assicurazione di maternità;

[69] Cfr. Corte Cost. 30 dicembre 1985, n. 369; Circ. INAIL novembre 1988, n. 54.

[70] Con riferimento all'Assicurazione contro gli infortuni sul lavoro degli artigiani italiani all'estero, cfr. anche Corte Cost. 7-26 luglio 1988, n. 880 e Circ. 26 febbraio 1990, n. 10.

- assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali;
- fondo di garanzia per il TFR;
- mobilità (INPS, Circ. 23 settembre 1991, n. 229).

Relativamente alla base imponibile, si osserva come, a decorrere dal periodo di paga in corso al 9 gennaio 1986, i contributi non siano dovuti sulle retribuzioni effettivamente corrisposte, bensì sulle retribuzioni convenzionali fissate, entro il 31 gennaio di ciascun anno, con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze. Nello specifico, le retribuzioni convenzionali sono determinate con riferimento, e comunque in misura non inferiore, ai contratti collettivi nazionali di categoria raggruppati per settori omogenei; per l'anno 2011, e dunque a decorrere dal periodo di paga in corso dal 1° gennaio 2011 e fino a tutto il periodo di paga in corso al 31 dicembre 2011, le retribuzioni convenzionali sono stabilite nella misura risultante, per ciascun settore, dalle tabelle allegate al Decreto 3 dicembre 2010 del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze[71]. Indipendentemente da quanto effettivamente corrisposto al lavoratore viene assoggettato a contribuzione in Italia unicamente l'importo forfetario individuato dal decreto di riferimento. E' quindi esente da contributi in Italia quella parte della retribuzione e degli eventuali *benefit* (indennità forfetaria estera, indennità «caro vita», indennità alloggio, copertura delle spese di trasferimento, viaggi di rientro in patria, scuola per i figli, corsi di lingua locale, autovettura, polizze integrative, assistenza amministrativa per i vari adempimenti richiesti nel Paese ospitante e nel Paese di invio, accordi di rientro ecc.) che eccedono il limite retributivo previsto ogni anno per decreto ministeriale.

La circostanza che si debbano versare obbligatoriamente anche i contributi nel Paese estero non rileva ai fini dell'obbligo nei confronti degli enti italiani di sicurezza sociale e, dunque, in tali fattispecie, si può essere in presenza di una doppia contribuzione a fronte della medesima prestazione lavorativa. Ad ogni modo, al fine di contenere l'onere contributivo, è prevista l'applicazione di una riduzione del 10% sulle aliquote complessive dovute dal datore di lavoro per le assicurazioni per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti (IVS) e contro la disoccupazione involontaria (DS). Tale riduzione deve essere utilizzata fino ad esaurimento delle singole aliquote, seguendo l'ordine sopra indicato (prima IVS, poi DS); in presenza di lavoratori iscritti a gestioni sostitutive del Fondo pensione lavoratori dipendenti, è necessario utilizzare la riduzione esclusivamente sulle contribuzioni sostitutive.

DECRETI ANNUALI DI INDIVIDUAZIONE DELLE RETRIBUZIONI CONVENZIONALI E PRASSI DI RIFERIMENTO		
Anno	**Decreto**	**Prassi di riferimento**
2011	D.M. 3.12.2010	INPS Circ. n. 31 del 9.2.2011 INAIL Circ. n. 11 del 25.1.2011
2010	D.M. 21.1.2010	INPS Circ. n. 21 del 16.2.2010

[71] Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 300 del 3 dicembre 2010 (cfr. Circ. INPS 9 febbraio 2011, n. 31; Circ. INPGI 17 gennaio 2011, n. 1; Circ. INAIL 25 gennaio 2011, n. 11).

		INAIL Circ. n. 7 del 18.2.2010
2009	D.M. 28.1.2009	INPS Circ. n. 23 del 19.2.2009 INAIL Circ. n. 12 del 12.3.2009
2008	D.M. 16.1.2008	INPS Circ. n. 44 del 4.4.2008 INAIL Circ. n. 15 del 25.2.2008
2007	D.M. 19.1.2007	INPS Circ. n. 45 del 23.2.2007 INAIL Circ. n. 7 del 27.2.2007
2006	D.M. 31.1.2006	INPS Circ. n. 43 del 15.3.2006 INAIL Circ. n. 15 del 20.3.2006
2005	D.M. 17.1.2005	INPS Circ. n. 34 del 23.2.2005 INAIL Circ. n. 18 del 24.3.2005
2004	D.M. 30.1.2004	INPS Circ. n. 41 del 4.3.2004 INAIL Circ. n. 59 del 24.8.2004
2003	D.M. 13.1.2003	INPS Circ. n. 46 del 10.3.2003 INAIL Circ. n. 26 del 17.4.2003
2002	D.M. 6.2.2002	INPS Circ. n. 78 del 15.4.2002
2001	D.M. 23.1.2001	INPS Circ. n. 86 del 10.4.2001
2000	D.M. 7.1.2000	INPS Circ. n. 26 del 8.2.2000 INAIL Circ. n. 33 del 11.4.2000
1999	D.M. 5.1.1999	INPS Circ. n. 25 del 9.2.1999 INAIL Circ. n. 22 del 10.3.1999
1998	D.M. 7.1.1998	INPS Circ. n. 52 del 5.3.1998 INAIL Circ. n. 15 del 18.3.1998
1997	D.M. 8.1.1997	INPS Circ. n. 33 del 14.2.1997 INAIL Circ. n. 25 del 20.2.1997
1996	D.M. 29.1.1996	INPS Circ. n. 35 del 14.2.1996 INAIL Circ. n. 14 del 21.2.1996
1995	D.M. 15.12.1994	INPS Circ. n. 11 del 12.1.1995 INAIL Circ. n. 8 del 13.2.1995
1994	D.M. 11.3.1994	INPS Circ. n. 114 del 11.4.1994 INAIL Circ. n. 11 del 19.4.1994
1993	D.M. 13.1.1993	INPS Circ. n. 59 del 4.3.1993 INAIL Circ. n. 17 del 23.3.1993
1992	D.M. 24.1.1992	INPS Circ. n. 57 del 25.2.1992 INAIL Circ. n. 10 del 20.2.1992
1991	D.M. 25.1.1991	INPS Circ. n. 109 del 26.4.1991 INAIL Circ. n. 15 del 15.2.1991
1990	D.M. 2.3.1990	INPS Circ. n. 72 del 21.3.1990 INAIL Circ. n. 25 del 27.4.1990
1989	D.M. 14.2.1989	INPS Circ. n. 55 del 20.3.1989 INAIL Circ. n. 68 del 14.12.1989
1988	D.M. 9.2.1988	INPS Circ. n. 141 del 20.6.1989

1987	D.M. 22.10.1987	INAIL Circ. n. 54 del 2.11.1988
1986	D.M. 22.10.1987	

Le retribuzioni convenzionali mensili, così come individuate dal decreto ministeriale di riferimento, variano in funzione del settore di appartenenza e della qualifica del lavoratore. Nel fissare le retribuzioni convenzionali il decreto ministeriale ben può prevedere, nell'ambito di ciascun settore, livelli retributivi diversi secondo discrezionalità amministrativa e senza necessaria corrispondenza con le categorie previste dall'art. 2095 c.c.[72].

Per i lavoratori per i quali sono previste fasce di retribuzione, la retribuzione convenzionale imponibile è determinata sulla base del raffronto con la fascia di retribuzione nazionale corrispondente di cui alle tabelle previste dal decreto ministeriale di riferimento[73]. Dunque, per individuare la retribuzione mensile convenzionale da utilizzare come base imponibile per il calcolo dei contributi dovuti in Italia occorre, come primo passo, determinare la retribuzione nazionale del lavoratore. Per retribuzione nazionale deve intendersi il trattamento economico mensile previsto per il lavoratore dal contratto collettivo (retribuzione annuale lorda prevista dal contratto collettivo nazionale applicato divisa per dodici), comprensivo degli emolumenti riconosciuti per accordo dalle parti (superminimo e altre indennità), con esclusione dell'indennità estero[74]. Come secondo passo occorre raffrontare l'importo calcolato con le tabelle allegate al decreto, ed individuare la fascia retributiva mensile da prendere a riferimento per il calcolo dei contributi.

Nei casi tassativi[75] di assunzione, risoluzione del rapporto o trasferimento nel corso del mese, è possibile ragguagliare tali valori convenzionali a giornata, dividendo l'imponibile mensile per 26 giornate; successivamente si moltiplica il valore ottenuto per il numero dei giorni, domeniche escluse, comprese nella frazione di mese interessata[76].

La circostanza che l'individuazione della retribuzione di riferimento venga effettuata a priori comporta che la stessa possa subire delle variazioni a seguito di eventuali passaggi di qualifica, per il mutamento del trattamento economico individuale da contratto collettivo, ovvero, per il maturare in corso d'anno dei compensi variabili, quali il lavoro straordinario, i premi ecc.[77]. In particolare, la retribuzione individuata secondo i criteri illustrati può subire delle variazioni qualora:

- nel corso del mese vi sia un passaggio di qualifica,

[72] Cfr. Cass., Sez. Lav., 13 luglio 2009, n. 16336.
[73] Cfr. art. 2, D.M. 3 dicembre 2010.
[74] Cfr. Circ. INPS 9 febbraio 2011, n. 31; Circ. Min. Lav. 21 marzo 1990, n. 72.
[75] Cfr. art. 3, D.M. 3 dicembre 2010; Circ. INPS n. 31/2011.
[76] L'obbligo contributivo deve essere assolto secondo il sistema convenzionale anche per quanto attiene all'indennità sostitutiva del preavviso (Circ. INPS n. 31/2011).
[77] Cfr. Circ. INPS 20 giugno 1989, n. 141.

- nel corso del mese vi sia un mutamento del trattamento economico individuale da contratto collettivo, nell'ambito della qualifica di «quadro», «dirigente» e «giornalista», o per passaggio di qualifica,
- nel corso dell'anno maturano compensi variabili.

Nei primi due casi, con la stessa decorrenza delle nuova qualifica o della variazione del trattamento economico individuale, deve essere attribuita la retribuzione convenzionale corrispondente al mutamento intervenuto[78]. Viceversa, nel terzo caso occorrerà provvedere a rideterminare l'importo della retribuzione globale annuale comprensiva delle nuove voci retributive e ridividere il valore così ottenuto per dodici mensilità. Qualora per effetto del ricalcolo il nuovo valore retributivo mensile dovesse comportare una modifica della fascia da prendere a riferimento, si dovrà procedere ad un conguaglio dei periodi pregressi a partire dal mese di gennaio dell'anno in corso.

L'applicazione delle retribuzioni convenzionali non ha effetto nel calcolo dei contributi ai fondi di previdenza complementare e di assistenza sanitaria maggiormente diffusi, dal momento che tale fattispecie non è considerata dai singoli fondi.

3.4 La determinazione della base imponibile contributiva – il mancato coordinamento fra la legislazione fiscale e le norme di sicurezza sociale

Un aspetto che in questa sede merita di essere affrontato attiene alla determinazione della base imponibile su cui applicare le aliquote contributive posto che, come analizzato nei paragrafi che precedono, la stessa sembra trovare diversa applicazione a seconda che il lavoratore venga inviato in uno Stato con cui l'Italia abbia stipulato un accordo di sicurezza sociale o meno.

Come innanzi esposto, infatti, ai sensi della legislazione di sicurezza sociale e secondo quanto negli anni confermato dalle competenti autorità, i criteri di determinazione della base imponibile non subiscono alcuna variazione rispetto a quelli ordinariamente applicati tutte le volte in cui un lavoratore venga inviato in un Paese membro dell'Unione europea, ovvero in uno Stato con cui l'Italia abbia sottoscritto e ratificato un accordo di sicurezza sociale. In tutti quei casi, invece, in cui il dipendente sia chiamato a svolgere la propria attività lavorativa in Paesi che non appartengono all'Unione europea e con cui non viga un accordo di sicurezza sociale, in virtù del disposto della L. n. 398/87, la contribuzione assistenziale e previdenziale deve essere calcolata non sul reddito determinato secondo gli ordinari criteri, bensì sulla base di una retribuzione convenzionale annualmente definita da un apposito decreto ministeriale.

Tali concetti, per quanto possano sembrare chiari, lineari e, per certi versi, anche coerenti con le ragioni ispiratrici delle norme in commento, hanno dato luogo ad intensi dibattiti dottrinali, nonché ad un importante contenzioso nei confronti dell'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale.

[78] Cfr. Circ. INPS n. 31/2011.

Al fine di comprendere con chiarezza la portata della problematica in commento, occorre prendere le mosse dalle disposizioni contenute nel D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314. Come a tutti noto, il decreto in parola ha introdotto nel nostro ordinamento, per la prima volta, il principio di armonizzazione delle basi imponibili fiscale e previdenziale. A seguito della modifica apportata all'art. 12 della L. 30 aprile 1969, n. 153, difatti, a far data dal 1° gennaio 1998, la nozione di reddito di lavoro dipendente rilevante ai fini contributivi coincide, salvo le eccezioni contenute nell'art. 12, co. 4, e definite come tassative dal successivo co. 5, con quella accolta dalla normativa fiscale. Con maggior dettaglio, ai sensi di quanto stabilito dal primo comma del richiamato articolo, «*costituiscono redditi di lavoro dipendente ai fini contributivi quelli dell'art. 46* (ora art. 49 n.d.A.), *comma 1 del testo unico delle imposte sui redditi…*» e che «*per il calcolo dei contributi di previdenza ed assistenza sociale si applicano le disposizioni contenute nell'art. 48* (ora art. 51 n.d.A.) *del testo unico delle imposte sui redditi … salvo eccezioni*».

Orbene, come verrà illustrato con maggior precisione nel capitolo che segue, relativo alle problematiche proprie della fiscalità del lavoratore dipendente, il Testo Unico delle Imposte sui Redditi contiene una particolare disciplina riservata ai redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero. Ci si riferisce, in particolare, alla previsione di cui al co. 8-*bis*, dell'art. 51 del T.U.I.R., introdotta dall'art. 36 della L. 21 novembre 2000, n. 342, ai sensi del quale: «*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'art. 4, comma 1, del D.L. 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 ottobre 1987, n. 398*».

Alla luce dei principi sin qui esposti, sembrerebbe dunque del tutto pacifico che, nel caso di lavoratori dipendenti inviati all'estero per i quali si renda applicabile il disposto di cui all'art. 51, co. 8-*bis*, del T.U.I.R., la base imponibile fiscale (rappresentata dalla retribuzione convenzionale) coincida a tutti gli effetti con quella contributiva, indipendentemente dallo Stato estero presso cui è svolta l'attività lavorativa, nonché dalla circostanza che, con lo stesso, sia in vigore un accordo di sicurezza sociale o meno.

Ad una siffatta interpretazione, tuttavia, si è opposto il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, che, con nota del 18 gennaio 2001, si è espresso nel senso di considerare limitata al solo «campo fiscale» la portata dell'art. 36 della L. n. 342/2000 e, conseguentemente, di ritenere inalterata la disciplina previdenziale dei redditi di lavoro dipendente prestato in Paesi esteri con cui vigono accordi in materia di sicurezza sociale rispetto ai quali, quindi come in passato, la contribuzione continuerebbe a calcolarsi sulla remunerazione effettivamente erogata al dipendente, come determinata ai sensi dei commi da 1 a 8 dell'art. 51 del T.U.I.R., piuttosto che sulla retribuzione convenzionale individuata dal successivo co. 8-*bis* del medesimo articolo. La stessa impostazione interpretativa sembra, poi, trovare conferma nei decreti interministeriali con i quali vengono definiti i livelli di retribuzioni convenzionali[79], nonché nelle relative circolari esplicative dell'INPS e

[79] Cfr., da ultimo, il D.M. 3 dicembre 2010

dell'INAIL[80], laddove si afferma espressamente che la determinazione della base imponibile forfetaria riguarda esclusivamente «i lavoratori italiani operanti all'estero ai sensi del decreto-legge 31 luglio 1987 …», ossia quelli che svolgono la propria attività in Paesi con i quali l'Italia non ha stipulato un accordo di sicurezza sociale.

Tale impostazione del Ministero del lavoro e dell'INPS è stata contestata dalla dottrina maggioritaria[81] e, più recentemente, anche dalla giurisprudenza di merito.

Per la giurisprudenza di merito l'impostazione che vuole non applicabile il co. 8-*bis* dell'art. 51 del T.U.I.R. anche ai fini contributivi non rispetterebbe i canoni ermeneutici del co. 1, art. 12 delle Disposizioni sulla Legge in generale, dal momento che, «*limitando la portata della disposizione citata al solo campo fiscale, tradiscono sia il principio, introdotto con la Legge delega 662/96 e il successivo Decreto Legislativo 314/97, di equiparazione di reddito ai fini contributivi con quello fiscale, sia l'intenzione del legislatore il quale, intervenendo successivamente ed in un sistema di tassatività delle eccezioni al suddetto principio, non ha in alcun modo previsto le deroghe volute dall'INPS*». Per i Giudici, il co. 8-*bis* deve essere applicato, pertanto, anche ai fini contributivi (Trib. Pinerolo, 27 aprile 2009, n. 392). Tale impostazione è stata confermata in secondo grado (Corte d'Appello Torino, 28 giugno 2010, n. 393) laddove i Giudici hanno ribadito che «l'introduzione del citato comma 8 bis è avvenuta in un momento successivo all'avvenuta equiparazione delle basi imponibili fiscale e previdenziale e che, se il legislatore avesse voluto applicare il comma 8 bis ai soli fini fiscali non lo avrebbe inserito nell'art. 51 del TUIR oppure lo avrebbe diversamente ed espressamente limitato».

[80] Cfr. Circc. INPS, 10 aprile 2001, n. 86 e 9 febbraio 2011, n. 31; Circ. INAIL, 25 gennaio 2011, n. 11.

[81] Sia consentito il richiamo, fra tutti, a F. DELLI FALCONI, G. MARIANETTI, *Retribuzioni convenzionali per i dipendenti operanti all'estero*, in *Corr. Trib.*, 2010, 13, 1062 e F. DELLI FALCONI, G. MARIANETTI, *Fissati i livelli di retribuzione convenzionale per il lavoro prestato all'estero*, in *Corr. Trib.*, 2006, 12, 928.

La fiscalità del lavoratore dipendente distaccato all'estero

DETERMINAZIONE DELLA POTESTA' IMPOSITIVA

La movimentazione del personale dipendente in ambito internazionale comporta di sovente l'insorgere di problematiche di carattere fiscale la cui soluzione richiede una conoscenza tanto del diritto tributario nazionale quanto di quello internazionale. Al fine di definire il regime fiscale riservato ai redditi ritratti dallo svolgimento di un'attività di lavoro subordinato al di fuori del territorio nazionale è pertanto necessario, in primo luogo, determinare la potestà impositiva degli Stati coinvolti nell'assegnazione del lavoratore, tenendo anche conto degli accordi fra questi stipulati allo scopo di risolvere eventuali fenomeni di doppia imposizione.

4.1 I criteri impositivi

Ad oggi, i criteri impositivi adottati dalla quasi totalità dei Paesi possono essere ricondotti ai seguenti:

a) Criterio della cittadinanza
b) Criterio della territorialità
c) Criterio della residenza

Con il primo criterio ciò che assume rilievo, come elemento di collegamento diretto tra produzione del reddito e pretesa impositiva, è la cittadinanza del contribuente.

Il criterio impositivo della territorialità, al contrario, trova il suo fondamento nel luogo di produzione del reddito. La pretesa impositiva, infatti, si esplica esclusivamente sui redditi prodotti nel territorio nazionale, a prescindere da qualsiasi considerazione sulla residenza o cittadinanza del contribuente. Logica conseguenza dell'adozione di tale criterio è l'importanza di determinare e delimitare normativamente, nel modo quanto più completo possibile, le fattispecie giuridiche che, generando un reddito «prodotto nel territorio nazionale», danno così luogo ad imposizione fiscale.

L'adozione del terzo ed ultimo criterio impositivo, infine, subordina la pretesa impositiva di uno Stato al fatto che il contribuente possa essere considerato residente, ai fini fiscali, nel territorio di detto Stato. In una tale situazione, assumono preminente rilievo le norme atte a definire il concetto di residenza; il contribuente che, ai sensi della legislazione locale, verrà qualificato come residente, sarà soggetto ad imposizione fiscale sui redditi ovunque prodotti (principio di tassazione su base mondiale ovvero «*Worldwide taxation principle*»)[82].

[82] In tal senso, «il rapporto personale del contribuente col territorio italiano (la residenza) vale in prima battuta anche per il lavoro dipendente e comporta l'imponibilità dei presupposti ovunque realizzati (*w.t.p.*)», F. CROVATO, *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, 278.

L'Italia, così come la maggior parte degli altri Paesi, ha adottato un sistema così detto «misto»[83], in forza del quale i contribuenti residenti sono assoggettati ad imposizione sul reddito ovunque prodotto mentre quelli non residenti sono soggetti ad imposizione esclusivamente sui redditi prodotti nel territorio dello Stato.

4.2 La residenza fiscale ai sensi della normativa italiana

Ai sensi di quanto disposto dall'art. 2, co. 2, del T.U.I.R. si considerano residenti[84] [85] le persone che per la maggior parte del periodo di imposta (più di 183 giorni in un anno solare, ovvero 184 giorni per gli anni bisestili)[86]:

- sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente; **ovvero**
- hanno nel territorio dello Stato il domicilio ai sensi del Codice Civile; **ovvero**
- hanno nel territorio dello Stato la residenza ai sensi del Codice Civile.

Dal tenore della norma si desume che il verificarsi in capo alla persona fisica di una soltanto delle condizioni ivi previste costituisce presupposto per l'individuazione della sua residenza fiscale

---

[83] Art. 3, co. 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, T.U.I.R.) «*L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato…*».

[84] In dottrina si vedano sul concetto di residenza fiscale, tra gli altri: A. MAGNANI, *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche,* in *il Fisco*, 2003, 30, 4677; G. PEZZATO, S. SCREPANTI, *Il nuovo regime della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Rass. Trib*., 1999, 2, 424; S. CAPOLUPO, *La residenza fiscale,* in *il Fisco*, 1998, 40, 12999; D. CARDILLI, *La tassazione dei residenti emigrati in paradisi fiscali*, in *il Fisco*, 2005, 13, 1865; M. GAZZO, *Profili internazionali della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Riv. Dir. Trib*., 2002, 6, 669; A. BERGESIO, *La permanenza in uno Stato quale requisito per stabilire la residenza delle persone fisiche nel diritto tributario*, in *il Fisco*, 2003, 20, 8662; E. IASCONE, *Note in tema di residenza fiscale delle persone fisiche e connesse problematiche processuali*, in *DPT*, 2004, 5, 1157; M. CERRATO, *La residenza fiscale delle persone fisiche e gli indici rivelatori del centro principale degli affari e degli interessi*, in *Riv. Dir. Trib*., 2000, IV, 19; F DANTE, M.V. VACCARINO, *Trasferimenti fittizi e residenza fiscale*, in *Corr. Trib*., 2002, 48, 4360; G. MAISTO, *Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Riv. Dir. Trib*., 1998, 5, 222; A. TAZZIOLI, *Determinazione della residenza ai fini Irpef tra normativa interna e convenzioni internazionali*, in *Riv. Giur. Trib*, 1999, 9, 792; G. MELIS, *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rass. Trib*., 1995, 6, 1034; M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004, 76.; G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999; V. TEDESCHI, *Domicilio, residenza e dimora*, in *Nov. Dig. It*., *App*.,Torino, 1982, 165. Si veda, inoltre, la ricostruzione di G. MELIS, *op. cit*., 1048.

[85] Per un'analisi della più recente giurisprudenza di legittimità, si veda, fra tutte, Cass. civ., Sez. V, 19 maggio 2010, n. 12259, in *Corr. Trib*., 2010, 28, 2268, con nota di F. DELLI FALCONI, G. MARIANETTI, *Il domicilio tra interessi personali ed economici*; Cass., Sez. trib., ordinanze 17 novembre 2010, nn. 23250 e 23249, in *GT*, 2011, 2, 115, con nota di F. DELLI FALCONI, G. MARIANETTI, *L'affido di figli minori con l'obbligo di dimora in Italia non integra la prova della residenza italiana*.

[86] Si segnala che, in virtù del disposto di cui al comma 2-*bis* del citato articolo, si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

in Italia. Pertanto, un lavoratore dipendente inviato all'estero che, per la maggior parte del periodo di imposta, rimanga iscritto nelle anagrafi della popolazione residente ovvero che mantenga in Italia il centro di affari ed interessi o la dimora abituale, sarà considerato fiscalmente residente in Italia e, conseguentemente, assoggettato ad imposizione personale sui redditi ovunque prodotti.

L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente. Requisito sufficiente per acquistare la residenza in Italia ai fini fiscali è l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente per la maggior parte del periodo di imposta, a prescindere dall'effettiva presenza della persona nel territorio dello Stato[87]. A tal fine, non è necessario che una persona fisica sia ininterrottamente iscritta nei registri della popolazione residente per il tempo indicato dalla legge, ma è sufficiente che i vari periodi di iscrizione, sommati tra loro, siano superiori a 183 giorni per anno solare.
I cittadini italiani che si recano all'estero per un periodo superiore ai dodici mesi sono tenuti a cancellarsi dal registro della popolazione residente ed iscriversi, nelle modalità prescritte dalla legge[88], all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (A.I.R.E.).

Il domicilio ai sensi del Codice Civile[89]. Il domicilio, come definito dall'art. 43 c.c., rappresenta il luogo in cui la persona fisica ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi. In particolare, il concetto di sede principale degli affari[90] e degli interessi deve tenere conto di aspetti patrimoniali, economici, morali, sociali e familiari[91].
Con riferimento a tali aspetti, le singole manifestazioni che possono essere indice dell'esistenza di una sede di affari ed interessi, debbono essere sommate al fine di poter identificare, in caso di fattispecie contrapposte, il luogo della sede stessa in base ad un principio di prevalenza[92].

La residenza ai sensi del Codice Civile. La residenza, ai sensi del citato art. 43 del c.c., è rappresentata dal luogo in cui la persona ha la dimora abituale. Il concetto di dimora non è stato positivamente definito dal Codice Civile, ma viene comunemente individuato come il luogo in cui una persona si trova fisicamente; esso presuppone un soggiorno breve ma di durata determinata, divenendo residenza laddove abituale. Ciò implica la necessaria presenza sia di elementi oggettivi,

---

[87] Cass. civ., Sez. V, 22 ottobre 2010, n. 21690; Cass. civ., Sez. V, 20 aprile 2006, n. 9319; Cass. civ., Sez. I, 6 febbraio 1998, n. 1215; in argomento tra tutti, M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2007.
[88] L. 27 ottobre 1988, n. 470.
[89] Per tutta la dottrina civilistica in argomento, L. MONTUSCHI, Del *domicilio e della residenza*, SCIALOJA E BRANCA, a cura di, *Comm. Cod. Civ*., Bologna-Roma, 1970, 17.
[90] Circ. Agenzia delle Entrate 2 dicembre 1997, n. 304/E.
[91] In tal senso anche, V. TEDESCHI, *op. cit*., 168.
[92] Secondo l'insegnamento della giurisprudenza «per la determinazione del domicilio occorre far riferimento non soltanto ai rapporti economici e patrimoniali di una persona, ma anche e soprattutto ai suoi interessi morali, sociali e familiari, che confluiscono normalmente nel luogo ove essa (persona) vive con la propria famiglia». In particolare, il domicilio «riguarda la generalità dei rapporti del soggetto - non solo economici, ma anche morali, sociali e familiari - e va desunto alla stregua di tutti quegli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona» (Cass., 10 gennaio 1964, n. 64; Cass., 21 marzo 1968, n. 884; Cass., 5 maggio 1980, n. 2936).

quale la permanenza stabile in un determinato luogo[93], che soggettivi, identificati nell'intenzione del soggetto di avere in quel luogo la propria stabile dimora. Pertanto, un soggetto che abbia trasferito la propria residenza all'estero ai soli effetti anagrafici (che abbia, cioè, provveduto nelle forme di legge ad iscriversi all'A.I.R.E.) sarà considerato residente fiscale in Italia, ai sensi della normativa interna, se ivi continua ad avere la propria residenza nel senso sopra precisato.[94]

4.3 La residenza fiscale ai sensi della normativa estera

A prescindere da qualsiasi valutazione in merito all'eventuale residenza fiscale, o meno, del lavoratore in Italia, occorre tenere in considerazione i principi impositivi adottati dal Paese presso cui il dipendente viene assegnato. Come evidenziato in precedenza, la maggior parte dei Paesi applica un sistema cosiddetto «misto» in forza del quale le persone fiscalmente residenti in tale Stato sono assoggettate ad imposizione fiscale sul reddito ovunque prodotto mentre i soggetti non residenti scontano le imposte esclusivamente sui redditi ivi prodotti.

Alla luce di ciò, si rende necessario verificare, di volta in volta, se il lavoratore assegnato all'estero acquisti o meno lo *status* di residente fiscale nel Paese di destinazione. Generalmente, le condizioni richieste dalla maggior parte dei Paesi per individuare la residenza fiscale di un contribuente si basano su:

- la presenza fisica della persona nel Paese;
- lo svolgimento, per un periodo continuativo, di un'attività lavorativa in tale Stato;
- l'intenzione di permanervi per periodi più o meno duraturi (identificata, ad esempio, nell'acquisto di un abitazione).

4.4 La residenza fiscale ai sensi della normativa convenzionale

In tutti quei casi in cui un medesimo soggetto sia considerato, ai sensi di ciascuna normativa locale, residente in entrambi gli Stati e pertanto, in linea di principio, soggetto a tassazione su base mondiale sia in Italia che all'estero, occorrerà verificare: (i) l'eventuale presenza di un accordo fra i due Paesi volto ad evitare fenomeni di doppia imposizione; (ii) se le disposizioni in esso contenute siano in grado di individuare in via esclusiva la residenza fiscale di un soggetto in uno dei due Stati.

---

[93] Si vedano G. MELIS, *op. cit.*, 1055; G. PEZZUTO, S. SCREPANTI, *Il nuovo regime della residenza delle persone fisiche*, in *Rass. trib.*, 1999, 2, 440; G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, *op. cit.*, 61.

[94] L'Amministrazione, con riferimento alla circostanza dell'acquisto della residenza nel corso del periodo d'imposta, ha rilevato che «se il contribuente non ha posseduto la qualità di non residente per il periodo minimo richiesto dalle norme, perde tale qualità sin dall'inizio del periodo d'imposta». In tal senso, Circ. Agenzia delle Entrate 26 ottobre 1999, n. 207/E. Sull'impossibilità di considerare rilevante la residenza per frazioni del periodo d'imposta si veda anche Ris. Agenzia delle Entrate 3 dicembre 2008, n. 471/E.

Solitamente, per quelle convenzioni contro le doppie imposizioni redatte in conformità al Modello OCSE[95] (l'ultima versione del Modello e del relativo Commentario[96] sono state pubblicate il 22 luglio 2010), l'art. 4, secondo paragrafo, fornisce una serie di criteri, gerarchicamente ordinati, dal riscontro dei quali si fa conseguire l'individuazione di un solo Paese di residenza fiscale ai fini dell'applicazione del regime di tassazione[97]. Tali criteri sono rappresentati da:

a) il luogo in cui la persona ha un'abitazione permanente;
b) il luogo in cui la persona ha il centro degli interessi vitali;
c) il luogo in cui la persona soggiorna abitualmente;
d) lo Stato di cui la persona possiede la nazionalità;
e) la risoluzione della problematica sulla base di una procedura amichevole tra le autorità fiscali dei due Paesi.

Pertanto, ai fini della determinazione del concetto di cui si discute, il modello convenzionale prevede innanzitutto che una persona sia considerata residente nello Stato in cui essa ha una abitazione permanente. Con riferimento a tale requisito il Commentario OCSE precisa che è irrilevante che l'abitazione sia di proprietà o in affitto; ciò che, al contrario, rileva è l'intenzione del soggetto a destinare tale abitazione ad un uso personale duraturo e che, dunque, costui ne abbia in ogni momento la piena disponibilità[98].

Elemento gerarchicamente subordinato al primo è il concetto del centro degli interessi vitali, intendendosi per tale il luogo in cui il soggetto mantiene più strette le proprie relazioni familiari e sociali ed ove svolge le proprie attività economiche, politiche e culturali.

Laddove i precedenti criteri non siano sufficienti a determinare la residenza del soggetto, trova applicazione il concetto di soggiorno abituale con cui si tende ad identificare il luogo ove il

[95] L'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) è un'organizzazione internazionale con sede a Parigi, la cui finalità è quella di assistere i governi dei Paesi membri nell'affrontare le problematiche economiche, sociali e ambientali proprie di un'economia globalizzata.

[96] Ricordiamo come l'OCSE rilasci, contestualmente al Modello di Convenzione, anche un Commentario volto ad esplicare le previsioni convenzionali. A tal riguardo, molto si è discusso in merito al valore giudico da attribuire al Commentario, e, senza voler entrare in una problematica molto vasta e complessa, è possibile ritenere che lo stesso sia privo di un valore giudico vincolante, ma abbia, in ogni caso, una forza «persuasiva» importante vista la fonte particolarmente qualificata da cui proviene. Per una ricostruzione della problematica, si veda S. GUGLIELMI, F. NAVARRINI, *Il ruolo dei commentari OCSE nella interpretazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *il Fisco*, 2004, 44, 7467.

[97] «Il concetto di residenza assume un rilievo centrale ai fini della stessa applicazione dei trattati contro le doppie imposizioni, considerato che la Convenzione, in base all'art. 1 del Modello OCSE, si applica ai residenti di uno o di entrambi gli stati contraenti. L'individuazione della residenza fiscale è dunque condizione necessaria per la stessa applicabilità delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni che, nella sostanza, si fondano sulla dicotomia 'Stato di residenza' – 'Stato di Produzione del reddito'», in tal senso M. LEO, *Le imposte dei redditi nel testo unico*, Tomo I, Milano, 2010, 49.

[98] Cfr. anche K. VOGEL, *On Double Taxation Convention*, *Supplement*, 1994, Boston, 15.

soggetto ha abitualmente dimorato, con particolare riferimento all'elemento temporale di cui, tuttavia, il modello OCSE non ne precisa la durata.

Gli ultimi due criteri assumono valore residuale, trovando applicazione nei casi più complessi[99].

4.5 Conclusioni sulla potestà impositiva

Alla luce di quanto sopra esposto, la prima analisi da condurre dovrà necessariamente essere volta a stabilire quale Paese potrà vantare la propria potestà impositiva sui redditi di lavoro dipendente corrisposti ad un lavoratore assegnato all'estero e se tale potestà impositiva si applichi in via esclusiva ovvero sia concorrente rispetto a quella dell'altro Stato. L'esperienza in materia dimostra infatti come, nel caso di assegnazioni di dipendenti all'estero, possano verificarsi tre distinte situazioni:

a) i redditi di lavoro dipendente vengono assoggettati ad imposizione fiscale esclusivamente in Italia. Ciò accade quando il dipendente mantiene la propria residenza fiscale in Italia e i redditi in parola non scontano imposte nel Paese di destinazione in base disposizioni convenzionali ovvero a specifiche previsioni proprie della normativa locale;
b) i redditi di lavoro dipendente sono assoggettati ad imposizione fiscale esclusivamente all'estero. E' il caso in cui il lavoratore perde la residenza fiscale in Italia. In siffatta ipotesi, infatti, l'Italia non può vantare alcuna pretesa impositiva, trattandosi di redditi prodotti all'estero da parte di un soggetto non residente;
c) i redditi di lavoro dipendente sono assoggettati ad imposizione fiscale sia in Italia che all'estero. Tale fattispecie trova frequente applicazione e si verifica tutte le volte in cui il dipendente mantenendo la propria residenza fiscale in Italia vede assoggettati i redditi da lavoro non solo nel territorio dello Stato, ma anche nel Paese di destinazione in quanto luogo di produzione del reddito. In tale ipotesi, come si vedrà nel prosieguo, si rende necessario esaminare i rimedi posti dalla normativa internazionale ovvero nazionale al fine di arginare eventuali fenomeni di doppia imposizione.

[99] I criteri appena richiamati devono essere applicati seguendo un rigoroso ordine gerarchico, ad esempio la valutazione sul centro degli interessi vitali (domicilio) potrà essere svolta solo ove il conflitto tra le normative dei singoli Stati non sia risolto dall'individuazione di una «abitazione permanente», in tal senso M. LEO, *Le imposte dei redditi nel testo unico*, *op. cit*., 50.

DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

Una volta appurato che il reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero resta assoggettato ad imposizione in Italia (e questo, come visto, a prescindere dal regime fiscale riservato allo stesso da parte della legislazione del Paese di invio), si renderà necessario determinare la base imponibile che concorrerà alla formazione del reddito complessivo del lavoratore.

A tal riguardo, il legislatore tributario ha manifestato interesse per alcune ipotesi di prestazione dell'attività lavorativa all'estero, dettando norme che, nel rispetto del principio di onnicomprensività sancito dal primo comma dell'art. 51 del T.U.I.R. (ai sensi del quale, si ricorda, «*il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta … in relazione al rapporto di lavoro*»), stabiliscono un regime di tassazione, almeno nelle intenzioni, più favorevole di quello ordinario. Ci si riferisce, in particolare, alle erogazioni effettuate in occasione di trasferta, trasfertismo e trasferimento (art. 51, commi 5, 6 e 7), di servizi prestati all'estero (art. 51, co. 8), di attività prestata all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto (art. 51, co. 8-*bis*). Alla luce del fatto che, nella prassi, la permanenza all'estero di un lavoratore dipendente distaccato si protrae solitamente per periodi non inferiori ad un anno, l'analisi che segue avrà ad oggetto esclusivamente le richiamate ultime due previsioni normative[100].

4.6 Le indennità per servizi prestati all'estero

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

La richiamata norma ha trovato, negli anni, scarso impiego in quanto, nella maggioranza dei casi, l'invio di personale dipendente al di fuori dei confini nazionali veniva solitamente disciplinato dal regime tipico delle trasferte (nel caso di invii di breve durata) ovvero dalla più complessa previsione destinata ai lavoratori che prestano la propria attività all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro di cui si dirà nel prosieguo. Un'ulteriore considerazione sembrava inoltre limitarne la fruibilità. In particolare, la possibilità di applicare la previsione normativa in commento al settore privato era stata, in passato, posta in discussione da parte della dottrina la quale riteneva che la stessa fosse rivolta unicamente al settore del pubblico

[100] Non formano oggetto della presente analisi le somme corrisposte al dipendente e soggette a tassazione separata ai sensi dell'art. 17 del T.U.I.R., né quelle volte a remunerare il lavoro prestato in zone di confine dai lavoratori c.d. «frontalieri».

impiego, nel presupposto che il secondo periodo del co. 8 costituisse elemento essenziale della norma e non una ipotesi specifica di una più ampia fattispecie.

Ad avviso di chi scrive, anche con il conforto dei chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria[101], il regime di maggior favore riservato alle indennità per servizi prestati all'estero non solo può essere riferito a pieno titolo anche ai prestatori di lavoro subordinato del settore privato, ma le previsioni di cui all'art. 51, co. 8, del T.U.I.R., potrebbero trovare concreta applicazione in tutti quei casi in cui il lavoratore svolga sì la propria attività all'estero, ma non in via continuativa ovvero come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro. Naturalmente, affinché sia possibile disporre del regime agevolativo descritto, sarà necessario tener conto di quanto di seguito evidenziato:

- innanzitutto, la parziale esclusione da imposizione fiscale si rende applicabile unicamente alle indennità specificatamente destinate a remunerare un'attività svolta all'estero. Pertanto, qualora l'erogazione sia volta a compensare anche l'attività prestata nel territorio dello Stato, l'abbattimento forfetario del 50% dell'imponibile opererà esclusivamente per la parte eccedente gli emolumenti connessi a quest'ultima;

---

[101] Crf. Circ. Ministero delle Finanze 23 dicembre 1997, n. 326/E, punto 2.5: «La disposizione in esame pone dei difficili problemi interpretativi a causa della previsione esonerativa contenuta nell'art. 3, co. 3, lett. c), del TUIR. Si ricorda che, in base alla norma da ultimo citata, non concorrono a formare il reddito complessivo i redditi di lavoro dipendente prestato ll'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto e, quindi, la disposizione contenuta nel comma 8 (nella precedente disciplina era il comma 5) dell'art. 48 non può che avere carattere residuale, in quanto in primo luogo si deve verificare se per caso non ricorrono le condizioni previste nell'art. 3 citato e soltanto dopo si può considerare se spetti la riduzione della base imponibile prevista dall'art. 48. Il decreto legislativo in commento ha disposto la soppressione dell'art. 3, co. 3, lett. c), del TUIR; tuttavia, per espressa previsione normativa, la disposta soppressione è stata differita al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2000. Pertanto, fino a tale data l'art. 48, co. 8, continuerà ad avere carattere residuale, per estendere successivamente il suo ambito applicativo anche alle ipotesi di redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto. Sulla base della legislazione vigente al primo gennaio 1998, si deve ritenere che la norma in esame abbia riguardo all'espletamento di attività di lavoro dipendente all'estero da parte dei cittadini italiani, o comunque di soggetti iscritti nelle anagrafi della popolazione residente (altrimenti mancherebbe il presupposto per la soggezione all'imposizione italiana), e per motivi diversi dalla semplice trasferta all'estero, che è regolata dal comma 5 dell'art. 48 del TUIR. Cioè ha riguardo a soggetti che si considerano residenti in Italia ai sensi del secondo comma dell'art. 2 del TUIR e che non prestano all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto la propria attività di lavoro dipendente, nel qual caso i relativi redditi sarebbero esclusi dalla base imponibile in forza di quanto disposto dall'art. 3, co. 3, lett. c), del TUIR.
Da ciò consegue che la disposizione in esame si rende applicabile solo alle seguenti categorie di soggetti:
1) prestatori di lavoro dipendente del settore privato residenti in Italia in base all'art. 2 del TUIR che, non in base a trasferta, svolgono la loro attività all'estero in via non continuativa e non come oggetto esclusivo del rapporto;
2) cittadini italiani che si trovano all'estero per prestarvi servizio nell'interesse di pubbliche amministrazioni e altri enti pubblici non economici e che istituzionalmente non svolgono all'estero l'attività stessa in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto».

- l'applicazione della disposizione in commento esclude la possibilità di usufruire, per la medesima fattispecie, della disciplina delle trasferte in quanto «*… nelle trasferte lo spostamento è del tutto* momentaneo *ed è collegato allo svolgimento di uno specifico incarico*», lasciando pertanto intendere che la previsione agevolativa trovi applicazione solo nel caso in cui lo svolgimento di un'attività all'estero, seppur non in via continuativa, non avvenga con i caratteri dell'occasionalità e della straordinarietà tipici della trasferta. Al riguardo, stante il generico richiamo della norma al disposto di cui al co. 5 dell'art. 51, eventuali rimborsi delle spese di viaggio dovrebbero essere integralmente assoggettati ad imposizione;
- da ultimo, seppur in assenza di indicazioni in merito da parte della prassi ministeriale ovvero della dottrina di settore, si è dell'opinione che l'entità della corresponsione debba comunque essere proporzionata all'attività svolta dal lavoratore all'estero. In buona sostanza, quello che preme in questa sede evidenziare, è che non sembrerebbe corretto, ad avviso di chi scrive, erogare una indennità che rappresenti, ad esempio, il 60% dell'intero pacchetto retributivo, a fronte di un'attività prestata all'estero in misura pari al 20% di quella complessiva, senza che vi siano validi motivi economici per sostenere tale impostazione.

4.7 Il reddito di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro

La previsione normativa che trova maggiore applicazione nelle ipotesi di invio di dipendenti all'estero per periodi di media/lunga durata, è sicuramente contenuta nel co. 8-*bis* dell'art. 51 del T.U.I.R.[102]. In particolare, la richiamata disposizione stabilisce 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*».

In sintesi, il citato regime, mutuato da quello introdotto in ambito previdenziale con riferimento ai lavoratori inviati in Paesi extra-comunitari con i quali non vigono accordi bilaterali in materia di sicurezza sociale, prevede che il reddito ritratto dall'attività prestata all'estero (nella ricorrenza di tutti i presupposti stabiliti dalla norma) divenga tassabile, in deroga agli ordinari criteri di determinazione analitica della base imponibile, in funzione delle cosiddette retribuzioni convenzionali, a prescindere, dunque, da quanto effettivamente erogato dal datore di lavoro. Tale disposizione si presenta solitamente più favorevole al lavoratore in quanto la corresponsione di elementi remunerativi aggiuntivi a seguito dell'invio all'estero (quali indennità forfetarie, compensi in natura, ecc.) non dà, in genere, luogo ad un incremento della base imponibile del dipendente il cui reddito rimane, comunque, determinato secondo criteri forfetari.

[102] Si ricorda che il comma 8-*bis* è stato introdotto dall'art. 36 della L. 21 novembre 2000, n. 342. Il precedente regime, in vigore fino al 31 dicembre 2000, prevedeva la integrale non concorrenza alla formazione del reddito complessivo del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto.

Numerose sono le problematiche sorte con l'introduzione della norma in commento, di cui, in questa sede, si cercherà di dare evidenza e, ove possibile, soluzione, anche alla luce degli interventi ministeriali[103] e dottrinali[104] succedutisi nel tempo.

Ambito applicativo e requisiti soggettivi. Destinatari del regime di tassazione su base convenzionale sono quei lavoratori dipendenti fiscalmente residenti in Italia[105] (in caso contrario, come visto, il reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero sarebbe, infatti, escluso da imposizione fiscale) la cui attività lavorativa venga svolta all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto. E' di tutta evidenza, pertanto, come il suddetto regime impositivo non trovi applicazione nell'ipotesi di invio di dipendenti all'estero in trasferta né in quei casi in cui parte dell'attività lavorativa venga svolta anche in Italia. In entrambe le situazioni, infatti, verrebbero a mancare i requisiti propri della continuità ed esclusività della prestazione. A tal riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di esprimersi richiedendo, quale prova della sussistenza di siffatte condizioni, l'esistenza di uno specifico contratto, nonché la collocazione del dipendente in uno speciale ruolo estero[106]. Per quanto attiene al soggiorno del lavoratore dipendente nello Stato estero, il periodo di permanenza, utile al superamento del limite dei 183 giorni, non deve essere necessariamente continuativo ed il requisito dei 183 giorni (realizzabile anche a cavallo di due anni solari) deve essere verificato computando il periodo di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi, indipendentemente dal luogo in cui gli stessi vengano trascorsi.

---

[103] Ci si riferisce alle Circolari del Ministero delle Finanze n. 207/2000 e n. 7/2001.

[104] Tra tutti, F. CROVATO, *op. cit.*, 293.

[105] Occorre chiarire come il combinato disposto degli artt. 3 e 23 del T.U.I.R. non consentirebbe di assoggettare a tassazione italiana i redditi percepiti da dipendenti non residenti a fronte di un'attività prestata all'estero. In merito a tale aspetto, è interessante commentare un chiarimento fornito dall'autorità fiscale secondo cui la normativa in parola non trova applicazione nel caso in cui il dipendente presti la propria attività in uno Stato estero legato all'Italia da una Convenzione contro le doppie imposizioni che preveda la tassazione del reddito di lavoro dipendente esclusivamente nel Paese straniero, in tal senso Circ. Agenzia delle Entrate 16 novembre 2000, n. 207/E.

[106] Si segnala come la prassi ministeriale, subordinando l'applicazione della previgente disciplina di cui all'art. 3, co. 3, lett. c), del T.U.I.R. alle menzionate condizioni, era già incorsa nella censura della giurisprudenza i cui rilievi si basavano sulla prevalenza del dato sostanziale (lo svolgimento dell'attività all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto) rispetto a quello formale (iscrizione in uno specifico ruolo estero). Fra tutte, Comm. Trib. Centr. 19 dicembre 1997, n. 6403. Tali precisazioni erano già state operate in vigenza della previdente disciplina. In dottrina si segnalano, G. TINELLI, *La disciplina fiscale de reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, 3, 271, ripreso anche da P. STIZZA, *Il quadro normativo relativo ai redditi di lavoro dipendente «transnazionale»*, in E. DELLA VALLE, L. PERRORE, C. SACCHETTO, V. UCKMAR, a cura di, *La mobilità transnazionale dei lavoratori dipendenti: profili tributari*, Padova, 2006, 459; CARDELLA, *Il punto sulla disciplina dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero*, in *Rass. Trib.*, 2003, 3, 897 e G. MARONGIU, *Sulla tassabilità dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1991, 2, 881.

Individuazione della retribuzione convenzionale. Ai fini della determinazione forfetaria dell'imponibile, le retribuzioni convenzionali sono distinte per fasce reddituali[107]; occorrerà, pertanto, determinare la retribuzione mensile di riferimento sulla base del raffronto con lo scaglione della corrispondente retribuzione «nazionale», ottenibile dividendo per 12 tutte le competenze, in denaro ovvero in natura, contrattualmente definite *ante* assegnazione all'estero. Al riguardo, si precisa inoltre che, in caso di assunzioni, cessazioni, assegnazioni da o per l'estero nel corso del mese, i valori convenzionali individuati sono divisibili in ragione di 26 giornate. Giova da ultimo ricordare che «*il passaggio da una qualifica all'altra nel corso del mese comporta, con la stessa decorrenza, l'attribuzione ai fini di cui trattasi della retribuzione convenzionale corrispondente alla nuova qualifica*» [108]. Con analoghe modalità si dovrà inoltre procedere nel caso di erogazione di premi di rendimento relativi ad anni precedenti.

Deducibilità dei contributi assistenziali e previdenziali. Un primo problema che si pone in sede di determinazione della base imponibile convenzionale attiene alla deducibilità dei contributi previdenziali ed assistenziali obbligatori per legge. Come noto, infatti, i contributi in parola, ai sensi dell'art. 51, secondo comma, lettera a), del T.U.I.R., non concorrono a formare il reddito imponibile del lavoratore dipendente. Tuttavia, nel caso di dipendenti assegnati all'estero, per i quali si rende applicabile il regime disciplinato dal co. 8-*bis* del medesimo articolo, il suesposto principio incontra una espressa limitazione. Infatti, a fronte del generale principio di determinazione analitica del reddito di lavoro dipendente, per le fattispecie rientranti nell'ambito di applicazione del citato co. 8-*bis* vige un criterio di determinazione forfetaria che prescinde, da un lato, da quanto effettivamente erogato dal datore di lavoro e, dall'altro, dalle regole di determinazione del reddito stabilite nei commi precedenti. Depone in tal senso il dato testuale della predetta norma la quale espressamente dispone che la quantificazione di tale tipologia reddituale debba avvenire «*…in deroga ai commi da 1 ad 8 …*». Logica conseguenza è che, non potendosi tener conto di tutte le esclusioni dalla formazione del reddito previste dall'art. 51 del T.U.I.R., non sembrerebbe possibile dedurre i contributi versati dal lavoratore dipendente dalla base imponibile determinata convenzionalmente (del pari, i contributi versati dal datore di lavoro non andranno ad incrementare il reddito imponibile in quanto, come visto, la base convenzionale prescinde da quanto effettivamente erogato dallo stesso). Ciò posto, il Ministro dell'economia e delle finanze[109], pur ribadendo la non applicabilità ai redditi in parola delle previsioni di cui all'art. 51, co. 2, lettera a) del T.U.I.R., ha ammesso che i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza ad un obbligo di legge, trovando autonoma disciplina nell'ambito dell'art. 10, co. 1, lettera e) del T.U.I.R., potrebbero comunque essere dedotti dal dipendente in sede di dichiarazione dei redditi[110]. Pertanto, al fine di evitare l'onere aggiuntivo di presentare una dichiarazione dei redditi unicamente per far valere tali oneri ed, altresì, al fine di garantire la definitività del prelievo operato dal sostituto di imposta, il

[107] Come visto per alcune categorie di lavoratori la fascia è unica.
[108] Cfr. Circ. INPS 20 giugno 1989, n. 141 R.C.V. e Circ. INPS 21 marzo 1990, n. 72.
[109] Cfr. la risposta del 31 gennaio 2001 alla risoluzione n. 7-01021 approvata dalla Commissione finanze della Camera dei Deputati.
[110] Recita il comma 1 dell'art. 10 del T.U.I.R. «*dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo, i seguenti oneri sostenuti dal contribuente...*».

Ministero ne ha ammesso la deducibilità direttamente in sede di ritenute mensili[111]. Seguendo una tale linea interpretativa, ad analoghe conclusioni si giunge con riferimento ai contributi versati alle forme pensionistiche complementari previste dal D.Lgs 5 dicembre 2005, n. 252, la cui deducibilità fiscale è sancita, in via principale, dall'art. 10, co. 1, lettera e-*bis)* e, con specifico riferimento al reddito di lavoro dipendente, dal richiamo operato dall'art. 51, co. 2, lettera h), nonché ai contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore ad enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di Regolamento aziendale, che operino negli ambiti di intervento stabiliti con il decreto del Ministro della salute di cui all'art. 10, co. 1, lettera e-*ter*), per un importo non superiore complessivamente ad euro 3.615,20.

Obblighi di sostituzione di imposta. Nel caso in cui si renda applicabile il disposto di cui all'art. 51, co. 8-*bis* del T.U.I.R., il sostituto di imposta[112] sarà tenuto ad operare le ritenute fiscali sulla base dell'imponibile convenzionale (al netto, come visto, dei contributi ammessi in deduzione), a prescindere da quanto effettivamente percepito dal lavoratore dipendente. A tal riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha fornito un'importante precisazione in merito al momento di effettuazione della ritenuta. In particolare, è stato chiarito che la società può cominciare ad applicare le ritenute su base convenzionale già dal primo periodo paga successivo all'assegnazione qualora sia noto, sin dall'inizio, che la durata dell'invio all'estero del dipendente superi i 183 giorni, «*… salvo rettifica da effettuare in sede di conguaglio qualora vengano meno le condizioni richieste per l'applicazione del regime di cui all'articolo 48, comma 8-bis*» (cfr. C.M. n. 7/2001). La precisazione è importante in quanto permette al sostituto di imposta di considerare già all'atto dell'invio gli imponibili di riferimento, senza attendere che per il relativo utilizzo si debba perfezionare il requisito del periodo minimo di permanenza all'estero. Infine, per espressa ammissione della prassi amministrativa, nel caso in cui non sia stato ancora emanato il decreto interministeriale di fissazione delle retribuzioni convenzionali (fenomeno che tipicamente accade nel mese di gennaio di ciascun anno), il sostituto dovrà fare riferimento al decreto dell'anno precedente, operando eventualmente gli opportuni aggiustamenti contabili in fase di conguaglio.

FENOMENI DI DOPPIA IMPOSIZIONE: I RIMEDI POSTI DALLA NORMATIVA INTERNAZIONALE E NAZIONALE

[111] L'amministrazione finanziaria ha infatti ritenuto che nonostante il tenore del comma 8-*bis* conduca «ad escludere che il sostituto possa decurtare la retribuzione convenzionale dei contributi previdenziali, al fine di determinare la base imponibile su cui operare le ritenute (…) tuttavia, in considerazione della circostanza che il lavoratore potrebbe comunque fruire, in sede di presentazione della dichiarazione annuale, della deduzione dal reddito complessivo (…) dei contributi previdenziali ed assistenziali …», è possibile «… consentire, in via interpretativa, che l'ammontare dei contributi dovuti dal lavoratore possa essere considerato dal sostituto in diminuzione della retribuzione convenzionale all'atto dell'effettuazione delle ritenute periodiche».

[112] Si segnala che, ai sensi di quanto sancito dall'art. 23, co. 1-*bis*, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, «*i soggetti che adempiono agli obblighi contributivi sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero di cui all'articolo 48* [art. 51, dal 1° gennaio 2004 n.d.A.] *… comma 8-bis …, devono in ogni caso operare le relative ritenute*».

Come visto, le scelte operate da ciascuno Stato in merito ai criteri impositivi possono generare fenomeni di doppia imposizione, e ciò in quanto sia il Paese di produzione di un reddito sia il Paese di residenza di colui che detto reddito ha prodotto (e talvolta anche il Paese di cittadinanza o «origine» del soggetto) pretendono di acquisirne legittimità di imposizione. Tali fenomeni vengono generalmente arginati da accordi bilaterali stipulati dai Paesi coinvolti o da misure unilaterali adottate da ciascuno Stato.

4.8 Le convenzioni internazionali

Il primo paragrafo dell'articolo 15 del Modello OCSE. Le disposizioni che regolano il reddito di lavoro dipendente, in materia pattizia, sono contenute nell'art. 15 del Modello OCSE, sul cui schema si basa la maggior parte delle convenzioni stipulate dall'Italia. In particolare, il principio generale che informa la tassazione del reddito di lavoro dipendente è quello contenuto nel paragrafo 1 del predetto articolo, a mente del quale «*gli stipendi e le altre remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve come corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato*». In linea principio, pertanto, il lavoratore dipendente che svolga la propria attività lavorativa in un Paese diverso da quello di residenza, sarà, seppur non in via esclusiva[113], assoggettato ad imposizione nel Paese di produzione del reddito.

Il secondo paragrafo dell'articolo 15 del Modello OCSE. Il principio sopra esposto viene derogato dal secondo paragrafo del citato art. 15, il quale prevede la tassazione esclusiva nel Paese di residenza del dipendente al ricorrere delle seguenti condizioni:

- il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni in un periodo di dodici mesi[114], **e**
- le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato, **e**
- l'onere della retribuzione non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.

Lo scopo della deroga innanzi riportata è quello, da un lato, di consentire che brevi periodi di lavoro svolti al di fuori del Paese di residenza, non assumano rilevanza fiscale in entrambi gli Stati contraenti e, dall'altro lato, di far sì che il contribuente renda conto del suo operato,

[113] Si segnala infatti come, nel caso di specie, l'assoggettamento ad imposizione nel Paese di produzione del reddito non precluda la potestà impositiva dello Stato di residenza che continua a mantenere la propria legittimità in tal senso. Tuttavia, ove il medesimo reddito fosse tassato in entrambi gli Stati, si renderebbero applicabili le misure adottate in ambito convenzionale per eliminare eventuali fenomeni di doppia imposizione, definite nel quinto capitolo del Modello OCSE, che, nella prassi, solitamente richiamano la normativa interna di ciascuno dei Paesi contraenti.

[114] Si segnala come le Convenzioni attualmente in vigore fra l'Italia e gli altri Stati prevedano che il soggiorno di 183 giorni sia valutato con riferimento ad un anno fiscale piuttosto che ad un periodo di dodici mesi.

ovviamente da un punto di vista fiscale, esclusivamente ad un unico ordinamento tributario, quello di residenza[115].

Dalla formulazione dell'articolo ciò che risulta di chiara comprensione è che le tre condizioni previste non sono alternative e che il mancato rispetto di una di esse determina immediatamente l'applicazione del principio generale.

Con riferimento al primo requisito, ci limitiamo ad osservare come l'attuale formulazione del Commentario stabilisca che, al fini del computo dei giorni, debba essere utilizzato il «metodo della presenza fisica»[116], in virtù del quale si deve tener conto del numero di giorni in cui il contribuente è stato materialmente presente nel territorio di uno Stato[117]. Al riguardo sembra opportuno segnalare che l'applicazione pratica della norma in esame, richiede, ad avviso di chi scrive, la predisposizione di documenti atti a comprovare la permanenza del lavoratore in un determinato Paese per un periodo inferiore a 183 giorni (ad esempio biglietti di viaggio, spese alberghiere, lettere di incarico, *time reports*, etc.). Le autorità fiscali, infatti, ai fini dell'applicazione del regime in parola, possono richiedere che il dipendente dimostri la sussistenza dei requisiti previsti dalla norma. Pur non soffermandoci su tale trattazione, segnaliamo, a titolo di esempio, che in alcuni Stati (Regno Unito, Irlanda) il lavoratore è tenuto a rilasciare una dichiarazione sottoscritta da cui si evinca la permanenza nel territorio nazionale per meno di 183 giorni, mentre per altri (Francia), è sufficiente che venga fatta menzione dell'applicazione del regime in parola in sede di dichiarazione dei redditi restando comunque salva la possibilità che le autorità fiscali competenti chiedano di comprovarne la validità fornendo idonea documentazione.

Con riguardo alla seconda condizione molto si è discusso, nell'ambito della elaborazione dei principi contenuti nel Commentario, in merito alla nozione di «datore di lavoro» ed ai possibili abusi della normativa convenzionale cui avrebbe condotto una interpretazione letterale di tale termine. In particolare, la discussione in argomento verteva principalmente sulla necessità di fare riferimento, ai fini della verifica delle condizioni previste dal secondo paragrafo dell'art. 15, non tanto al «datore di lavoro legale» (ossia il soggetto che instaura il rapporto lavorativo con il dipendente), quanto al «datore di lavoro economico» (ossia il soggetto che effettivamente sostiene gli oneri economici connessi al rapporto di lavoro stesso) al fine di evitare il cosiddetto fenomeno di «*international hiring-out of labour*». [118] Per prevenire detti abusi il Commentario ha dunque proposto una lettura più ampia della nozione di «datore di lavoro», svincolata da indici meramente formali,

[115] Issues in International Taxation, N. 4 - *Model Tax Convention: Four related Studies*, OECD, Paris, 1992.
[116] A tal riguardo si segnala che tale impostazione è stata presa dall'Italia con Circ. Dipartimento delle Entrate, Dir gen. Aff. giur. e Cont. Trib., n. 201/E/VII-14/1649 del 17 agosto 1996.
[117] In tal senso, il Commentario all'art. 15, punto 5.
[118] Il fenomeno di «*international hiring-out of labour*» si verifica allorquando una società, il cui interesse è quello di impiegare, per brevi periodi, lavoratori operanti sul proprio territorio, ne commissiona l'assunzione da parte di un soggetto straniero che successivamente pone a disposizione della società tali dipendenti. L'effetto di siffatta impostazione, cui il Commentario ha cercato di porre freno, è la non imponibilità dei redditi di lavoro dipendente e, contestualmente, la deducibilità in capo alla società residente dei relativi oneri corrisposti sotto forma di corrispettivo ovvero di addebito di costi da parte del soggetto straniero.

in virtù della quale può essere considerato datore di lavoro il soggetto dal quale il lavoratore dipendente «economicamente», a prescindere dalla titolarità del contratto di lavoro.

Infine, con riguardo alla terza condizione si rileva come il Commentario OCSE ne individui la *ratio* nella circostanza che l'eccezione di cui al paragrafo 2 non può essere applicata a remunerazioni che potrebbero generare deduzioni nel computo dei redditi di una stabile organizzazione localizzata nello Stato ove viene svolta la prestazione lavorativa.

4.9 La normativa italiana

Le misure unilaterali volte ad evitare fenomeni di doppia imposizione introdotte nel sistema legislativo italiano possono essere sostanzialmente ricondotte all'attribuzione al contribuente, con le dovute condizioni e limitazioni, di un credito di imposta per i tributi applicati sul medesimo reddito da un altro Stato. Tale disposizione, attualmente in vigore, può essere desunta dal dettato dell'art. 165 del T.U.I.R.[119].

Il primo comma dell'art. 165 del T.U.I.R. dispone, infatti, che *«se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione»*.

Dal tenore letterale di tale disposizione è possibile individuare le condizioni imposte dal legislatore per la fruizione del credito in parola.

Innanzitutto, la detraibilità delle imposte pagate all'estero è ammessa a condizione che il reddito sia assoggettato ad imposizione anche in Italia e che lo stesso sia stato prodotto all'estero, non essendo pertanto possibile detrarre le imposte pagate in un altro Stato su eventuali redditi prodotti in Italia.

Un particolare rilievo merita poi l'accento posto dalla menzionata disposizione sulla «definitività» del prelievo estero. In merito, l'Amministrazione finanziaria italiana si è più volte pronunciata[120] stabilendo che per «imposta pagata all'estero a titolo definitivo» è da intendersi

[119] L'istituto in parola, introdotto già nell'ambio del D.P.R. n. 597/73, ha subito una profonda revisione a seguito della riforma dell'imposizione sul reddito delle società, operata dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, che ha introdotto nel T.U.I.R. l'art. 165 il quale ha sostituito il previgente art. 15. Le molteplici innovazioni apportate al meccanismo non hanno, comunque, modificato la scelta di fondo operata dal legislatore italiano, rappresentata, principalmente, dalla volontà di accordare un «credito d'imposta ordinario» che, contrapponendosi al cd. «credito d'imposta pieno», si caratterizza proprio per la limitazione alla detraibilità delle tasse assolte nello Stato estero.

[120] A tal riguardo, Circ. Ministero delle Finanze 8 febbraio 1980, n. 3/7/360 e, più recentemente, Circ. Agenzia delle entrate 12 giugno 2002, n. 50/E, Ris. Agenzia delle entrate 13 agosto 2002, n. 281/E, Ris. Agenzia delle entrate 14 agosto 2002, n. 283/E, Ris. Agenzia delle entrate 1° gennaio 2005, n. 69/E, Ris. Agenzia delle entrate 7

quella che nello Stato estero, una volta versata, non sia più ripetibile. Il concetto di «definitività», in sostanza, viene fatto coincidere con quello di «non ripetibilità» dell'imposta, non potendo dunque ritenersi definitive le imposte pagate in acconto, in via provvisoria nonché quelle per le quali sia previsto un conguaglio con rimborso totale o parziale. A tal fine, si ritiene opportuno il rilascio, da parte dell'autorità fiscale estera, di un certificato attestante l'ammontare dei redditi soggetti al prelievo, l'importo delle imposte versate, il periodo di riferimento e la definitività del tributo localmente assolto.

Il limite alla detraibilità delle imposte e le modalità di fruizione. La norma in esame pone, come visto, un limite quantitativo di detraibilità, dato dalla quota di imposta italiana corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo[121]. Volendo esprimere quanto detto in una formula, la quota di credito riconosciuta dallo Stato italiano sarà determinata come segue:

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

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

In merito alle modalità di fruizione del credito di imposta, dal combinato disposto dei commi 4 e 7, dell'art. 165 del T.U.I.R., si evince che la detrazione può essere richiesta già nella dichiarazione relativa al periodo di imposta in cui il reddito è stato prodotto, sempreché il pagamento a titolo definitivo delle imposte estere (sul medesimo reddito) sia avvenuto prima della data di presentazione della dichiarazione stessa, mentre, nel caso in cui la definitività del prelievo estero avvenga successivamente a tale scadenza, il credito d'imposta potrà essere liquidato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta seguente[122].

L'ulteriore limite dell'imposta netta. Come visto, l'art. 165 del T.U.I.R. ammette la detraibilità dei tributi esteri limitatamente alla quota di imposta lorda corrispondente al rapporto tra reddito estero e reddito complessivo. A tal riguardo si segnala come sia nelle istruzioni al Modello Unico Persone Fisiche, sia nell'allegato al Modello 730, sia previsto che la detrazione delle imposte estere non possa in nessun caso essere superiore all'imposta netta italiana relativa all'anno di percezione del reddito estero.

---

marzo 2008, n. 83/E, Ris. Agenzia delle entrate 28 giugno 2007, n. 147/E, Ris. Agenzia delle entrate 3 luglio 2008, n. 277/E, Ris. Agenzia delle entrate 3 ottobre 2008, n. 368/E.

[121] E' bene inoltre precisare che, laddove un dato reddito sia stato prodotto in differenti Paesi, la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato, in virtù della cd. *per country limitation* introdotta dall'art. 165, co. 3, del T.U.I.R..

[122] Va precisato che, in caso di determinazione del reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 51, co. 8-*bis* del T.U.I.R., il reddito estero è rappresentato proprio dalla retribuzione convenzionale assoggettata ad imposizione quale reddito di lavoro dipendente in quanto solo quest'ultima rappresenta, per lo Stato italiano, il reddito prodotto all'estero che ha concorso a formare il reddito complessivo.

Ad avviso di chi scrive, dall'analisi del combinato disposto dell'art. 165, co. 1, dell'art. 11, co. 4 e dell'art. 22, co. 2, del T.U.I.R si desume, al contrario, in modo chiaro che le imposte estere, una volta rispettato il limite di cui al primo comma dell'art. 165 del T.U.I.R., possano essere integralmente detratte dall'imposta netta italiana. In particolare, ai sensi di quanto stabilito nel citato comma 4 dell'art. 11, «*dall'imposta netta si detrae l'ammontare dei crediti di imposta spettanti al contribuente a norma dell'articolo 165. Se l'ammontare dei crediti di imposta è superiore a quello dell'imposta netta il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo di imposta successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi*».

Pertanto, qualora le imposte estere, detraibili ai sensi dell'art. 165 del T.U.I.R., fossero superiori all'imposta netta italiana dell'anno di percezione del reddito estero, il contribuente avrebbe diritto ad un credito da utilizzare in compensazione ovvero da chiedere a rimborso. Un'interpretazione aderente al dato testuale della norma non potrebbe che condurre a tali conclusioni.

Contro questa impostazione si è espressa parte della dottrina[123] che, allineandosi all'interpretazione ministeriale, ha ritenuto che le imposte estere possano essere scomputate dalle imposte italiane nei limiti dell'imposta netta. A tal riguardo ci limitiamo a segnalare che aderire a siffatta tesi significherebbe svuotare di contenuto il citato comma dell'art. 11 del T.U.I.R. il quale, dopo l'abrogazione del credito d'imposta sui dividendi, è esclusivamente dedicato al credito per le imposte estere[124]. Né, d'altra parte, varrebbe sostenere che il disposto di cui all'art. 11 si riferisce esclusivamente all'anno in cui il contribuente fruisce del credito per le imposte estere (e non, quindi, a quello di produzione del reddito), nel presupposto che la titolarità al recupero di dette imposte avviene successivamente all'anno in cui detto reddito è stato prodotto. Tale motivazione, infatti, perde a nostro avviso di significato proprio con l'attuale formulazione del quarto comma dell'art. 165 secondo cui, come visto, «*la detrazione deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo di imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero … a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione*».

In conclusione, alla luce di quanto sopra esposto, si è dell'avviso che la detraibilità delle imposte estere incontra, quale unico limite, quello della quota di imposta lorda italiana corrispondente al rapporto tra reddito estero e reddito complessivo.

L'ipotesi di concorrenza parziale. Nell'ambito delle novità introdotte in merito all'istituto del credito per le imposte estere si segnala come la formulazione dell'art. 165 contenga una espressa

[123] Cfr. M. PIAZZA, *Detrazione limitata al netto*, ne *il Sole 24 ore* del 20 aprile 2005, n. 108.

[124] La previgente formulazione dell'art. 13 (art. 11 nella previdente formulazione) faceva riferimento sia al credito d'imposta sui dividendi di cui all'art. 14 sia al credito per le imposte estere di cui all'art. 15. Ciò aveva portato alcuni commentatori a ritenere che il limite dell'imposta netta potesse essere superato solo in caso di contestuale presenza di credito d'imposta sui dividendi e per le imposte estere. Tale impostazione non sembra trovare più giustificazione alla luce dell'attuale formulazione della norma.

disposizione in virtù della quale, nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera debba essere ridotta in misura corrispondente (art. 165, co. 10, del T.U.I.R.).[125]

Ciò posto, ci si è chiesti se detta norma potesse trovare applicazione nel caso di lavoratori dipendenti il cui reddito è determinato forfetariamente ai sensi del comma 8-*bis* dell'art. 51 del T.U.I.R.[126]. Al quesito sopra esposto dovrebbe, per ragioni logico-sistematiche, essere data risposta negativa in quanto la tassazione del reddito di lavoro dipendente estero su base convenzionale rappresenta una modalità di determinazione del reddito e non una concorrenza parziale dello stesso alla formazione del reddito complessivo. In altre parole, il reddito, determinato ai sensi del citato comma 8-*bis*, concorre integralmente alla formazione del reddito complessivo. La «determinazione» di un reddito è, difatti, un concetto profondamente diverso da quello di «concorrenza» dello stesso al reddito complessivo; il secondo logicamente presuppone il primo.

Nonostante quanto sopra esposto, il legislatore è intervenuto con una norma di interpretazione autentica, disponendo che «*in deroga all'articolo 3 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, le disposizioni di cui al comma 10 dell'articolo 165 del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi riferite anche ai crediti d'imposta relativi ai redditi di cui al comma 8-bis dell'articolo 51 del medesimo Testo unico*» (art. 36, co. 30, D.L. n. 223/06). A fronte di tale intervento normativo, pertanto, per tutti quei lavoratori dipendenti operanti all'estero che determinano il proprio reddito su base convenzionale, l'imposta estera utile al calcolo del credito d'imposta dovrà essere riproporzionata nel senso sopra indicato. A tal riguardo, ci si limita a segnalare come la scelta operata, da un lato, non trovi giustificazione in un contrasto giurisprudenziale e/o dottrinale in *subiecta materia* da dover essere risolto in sede legislativa (tenendo anche conto che l'Amministrazione finanziaria non si era pronunciata in merito) e, dall'altro lato, si ponga in contrasto con lo Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/00) il quale, all'art. 1, prevede che lo strumento dell'interpretazione autentica possa essere utilizzato «*soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica*».

---

[125] L'ipotesi cui tale norma è intrinsecamente connessa attiene, segnatamente, all'erogazione di dividendi di fonte estera i quali concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 40 per cento. Già in vigenza dell'art. 15 del T.U.I.R., si era dibattuto sulla correttezza, o meno, di porre eventuali limitazioni all'utilizzo del credito d'imposta per le imposte corrisposte all'estero su tale tipologia reddituale e, in tal senso, si era espressa l'Amministrazione finanziaria, in tal senso Circ. Ministero delle Finanze Dir. Gen. 04 ottobre 1984, n. 33/12/1154, affermando che, nel caso di percezione di tali dividendi, solamente il 40% delle imposte estere potesse essere detratto dalle imposte italiane. In senso contrario, tuttavia, si era espressa la giurisprudenza, in tal senso Comm. trib. prov. Firenze, Sez. III, 19 settembre 1995, n. 423, in *Corr.Trib.* ,1996, 10, 793, la quale aveva rilevato, dal canto suo, come una tale limitazione fosse del tutto estranea al dettato normativo.

[126] Si consenta il rinvio a F. DELLI FALCONI, G. MARIANETTI, *Tasse estere, taglio ai crediti*, ne *Il Sole 24 Ore* del 6 novembre 2004, 26 e F. DELLI FALCONI, G. MARIANETTI, *Fissati i livelli di retribuzione convenzionale per i redditi prodotti all'estero*, in *Corr. Trib.*, 2006, 12, 928.

Il credito per le imposte estere nell'ambito delle operazioni di conguaglio. A seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 314/97, il credito per le imposte pagate all'estero può essere riconosciuto anche dal sostituto d'imposta nell'ambito delle operazioni di conguaglio di fine anno. Ai sensi dell'art. 23, co. 3, del D.P.R. n. 600/73, infatti, *«se alla formazione del reddito di lavoro dipendente concorrono somme o valori prodotti all'estero le imposte ivi pagate a titolo definitivo sono ammesse in detrazione fino a concorrenza dell'imposta relativa ai predetti redditi prodotti all'estero. La disposizione del periodo precedente si applica anche nell'ipotesi in cui le somme o i valori prodotti all'estero abbiano concorso a formare il reddito di lavoro dipendente in periodi d'imposta precedenti. Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato».*

In merito, ci si limita a segnalare come dalle istruzioni al CUD, che richiedono espressamente l'indicazione dell'imposta netta dell'anno di percezione del reddito estero, sembra desumersi che il sostituto d'imposta non possa riconoscere un credito per le imposte estere superiore rispetto all'imposta netta. Le considerazioni esposte in precedenza ci inducono a ritenere che, una volta rispettato il limite fissato dall'art. 165, co. 1, del T.U.I.R., il dipendente abbia diritto a scomputare integralmente le imposte estere in sede di conguaglio a prescindere quindi dall'importo dell'imposta italiana netta.

Adempimenti contrattuali, gestionali ed amministrativi

Gli adempimenti connessi al distacco, di carattere gestionale, amministrativo, fiscale e di sicurezza sociale richiesti dalla normativa interna, dalle disposizioni comunitarie ed internazionali e dalla prassi aziendale, sono numerosi e possono costituire un evidente ostacolo alla mobilità del personale quando risultano troppo gravosi per il datore di lavoro e per il lavoratore, soprattutto tenendo conto che gli stessi possono variare anche in funzione del Paese di distacco.

Un primo aspetto che il datore di lavoro deve valutare attentamente è relativo all'analisi dei costi, ovvero la composizione del pacchetto di assegnazione (alloggio, auto aziendale, indennità specifiche, erogazioni una tantum ecc.) e la previsione di apposite politiche di neutralità fiscale (*tax equalization*, *tax protection*, netto garantito) finalizzate a neutralizzare l'impatto della fiscalità estera, garantendo al lavoratore distaccato di non dover subire alcun peggioramento economico a seguito dell'assegnazione all'estero.

Una volta definiti tali aspetti, il datore di lavoro dovrà procedere alla formalizzazione degli accordi di distacco, predisponendo l'*Intercompany Agreement* (o *Secondment Agreement*), con il quale le società coinvolte nel distacco definiscono e regolano le modalità di svolgimento del distacco, e la *Letter of Understanding*, accordo integrativo del contratto individuale di lavoro mediante il quale la società distaccante ed il dipendente distaccato formalizzano le condizioni del distacco.

ADEMPIMENTI GESTIONALI E CONTRATTUALI	
Adempimento	**Contenuti**
Definizione del pacchetto di assegnazione	*Benefit* aggiuntivi, in natura e in denaro, da erogarsi nel corso dell'assegnazione estera
Individuazione delle politiche di neutralità fiscale	Politiche orientate a neutralizzare l'impatto della fiscalità estera
Secondment Agreement	Accordo tra la società distaccante e la società distaccataria sulle condizioni del prestito di personale
Letter of Understanding	Accordo tra la società distaccante e il dipendente sulle condizioni dell'assegnazione estera

Per tutta la durata del distacco il datore di lavoro è tenuto a compilare il LUL - Libro unico del lavoro -, indicando, tra l'altro, la data di inizio e fine dell'attività all'estero, le eventuali interruzioni, lo Stato di assegnazione e gli estremi degli accordi integrativi. Inoltre, entro 5 giorni dall'inizio dell'assegnazione, deve effettuare le comunicazione di distacco al Centro per l'Impiego, utilizzando il modello UniLav – trasformazione; in caso di rientro anticipato del lavoratore, occorre re-inoltrare l'intera comunicazione, indicando la corretta data di fine del distacco.

Il dipendente, prima di recarsi all'estero, dovrà richiedere la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'AIRE - Anagrafe degli italiani residenti all'estero -

presso l'anagrafe del Comune di residenza e, una volta raggiunto il Paese di destinazione, comunicare il corretto indirizzo all'Ufficio consolare italiano competente.

ADEMPIMENTI AMMINISTRATIVI			
Adempimento	**Competenza**	**Ente di riferimento**	**Osservazioni**
Comunicazione di inizio distacco	Datore di lavoro	Centro per l'Impiego	Entro 5 giorni dalla partenza
Compilazione del LUL	Datore di lavoro	-	Occorre inserire anche le informazioni richieste per lo «speciale ruolo estero»
Iscrizione all'A.I.R.E.	Lavoratore	Ufficio AIRE del Comune di residenza	L'iscrizione è valida per tutta la durata del distacco

Con riferimento agli adempimenti fiscali, è possibile concludere come gli stessi siano principalmente posti in capo al datore di lavoro/sostituto di imposta o comunque ne richiedono una attiva collaborazione. In estrema sintesi, tali adempimenti possono essere riepilogati come segue:

ADEMPIMENTI FISCALI		
Adempimento	**Competenza**	**Osservazioni**
Sospensione delle ritenute fiscali nel caso in cui il dipendente non sia residente in Italia	Datore di lavoro	Al fine di poter legittimamente sospendere le ritenute fiscali, il datore deve ottenere dal dipendente tutta la documentazione atta a comprovare la residenza fiscale all'estero dello stesso
Applicazione delle ritenute fiscali determinate ai sensi dell'art. 51, co. 8-*bis* del T.U.I.R.	Datore di lavoro	Tale previsione trova applicazione anche nell'ipotesi di datore di lavoro straniero non considerato quale sostituto di imposta in Italia, laddove lo stesso adempia agli obblighi contributivi in Italia. In caso contrario, i redditi andranno assoggettati ad imposizione fiscale mediante presentazione della dichiarazione dei redditi
Riconoscimento del credito per le imposte pagate all'estero in sede di conguaglio di fine anno ovvero	Datore di lavoro	Tale previsione trova applicazione anche nell'ipotesi di datore di lavoro straniero non considerato

di cessazione del rapporto		quale sostituto di imposta in Italia, laddove lo stesso adempia agli obblighi contributivi in Italia.
Riconoscimento del credito per le imposte pagate all'estero in sede di predisposizione del Modello 730	Soggetto che presta l'assistenza fiscale	Previa compilazione, da parte del dipendente del quadro G – Sezione III
Riconoscimento del credito per le imposte pagate all'estero in sede di predisposizione del Modello Unico	Lavoratore dipendente	Previa compilazione dell'apposito quadro CR
Adempimento degli obblighi di monitoraggio	Lavoratore dipendente	Il lavoratore dipendente, ove fiscalmente residente in Italia, è tenuto ad indicare nella propria dichiarazione dei redditi, gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria detenuti alla data del 31.12 del periodo di imposta, nonché l'ammontare dei trasferimenti effettuati nel corso dell'anno, di importo complessivo superiore a 10.000 euro

5.1. Distacco di lavoratori in ambito Ue

In virtù del principio fondamentale della libertà di circolazione dei lavoratori, tutelato dai trattati Ue, il lavoratore italiano distaccato in uno dei 26 Stati membri viene tutelato ed agevolato da specifiche disposizioni in materia di immigrazione, di sicurezza sociale e di condizioni minime applicabili al rapporto di lavoro.

Tutele analoghe sono previste anche per i distacchi di personale italiano in Liechtenstein, in Norvegia, in Islanda (Paesi SEE), in Svizzera ed in Groenlandia.

Distacco nei 26 Stati membri

Ai lavoratori distaccati nel territorio dell'Ue è riconosciuta la facoltà di continuare a versare in Italia i contributi dovuti sui compensi corrisposti e di beneficiare all'estero della piena tutela assicurativa sanitaria.

L'esonero dal versamento dei contributi all'estero, mantenendo, per un periodo massimo di 24 mesi, la posizione assicurativa in Italia prevede la richiesta, alla sede INPS della società distaccante (ovvero all'ENPALS o all'INPGI), del formulario A1. I regolamenti comunitari di coordinamento delle legislazioni nazionali di sicurezza sociale consentono di estendere il periodo di

esonero contributivo estero per periodi superiori richiedendo il formulario A1, *ex* art. 16 del Regolamento di base.

Durante l'assegnazione estera il datore di lavoro distaccante è tenuto a calcolare e liquidare i contributi secondo le disposizioni nazionali ordinarie vigenti per i lavoratori operanti in Italia, mentre i premi dovuti all'INAIL dovranno essere calcolati e liquidati sulla base delle tariffe applicate al distaccatario. A tal fine la società distaccante dovrà informare l'INAIL, con apposita comunicazione, dell'attività che il lavoratore andrà a svolgere all'estero, qualora differente rispetto a quella assicurata in Italia.

Il possesso del formulario S1, da richiedersi alla ASL competente, consente al lavoratore distaccato ed ai suoi familiari all'estero di godere della copertura sanitaria per tutta la durata dell'assegnazione estera.

ADEMPIMENTI DI SICUREZZA SOCIALE			
Adempimento	**Competenza**	**Ente di riferimento**	**Osservazioni**
Richiesta del formulario A1	Datore di lavoro	Sede INPS, ENPALS, INPGI della distaccante	Consente il mantenimento del regime previdenziale italiano per massimo 24 mesi
Richiesta del formulario A1 *ex* Art. 16 Reg. CE 883/2004	Datore di lavoro	Direzioni regionali INPS	Consente il mantenimento del regime previdenziale italiano un periodo superiore ai 24 mesi. L'ENPALS e l'INPGI emettono il formulario una volta ricevuta l'autorizzazione dalle Direzioni regionali INPS
Comunicazione di distacco all'INAIL	Datore di lavoro	Sede INAIL della distaccante	Occorre indicare le diverse attività che il lavoratore svolgerà all'estero
Richiesta del formulario S1	Datore di lavoro	Sede ASL di competenza	Segue la durata dell'A1, ma deve essere rinnovato annualmente

Distacco in Paesi che adottano la regolamentazione comunitaria

Il lavoratore ha l'opportunità di continuare a mantenere la posizione assicurativa in Italia anche nel caso di distacchi di personale italiano in Liechtenstein, in Norvegia, in Islanda (Paesi SEE), in Svizzera ed in Groenlandia, evitando frazionamenti della propria posizione contributiva in Stati differenti.

Diversamente dalla legislazione in vigore nei 27 Stati membri, nei distacchi in questi Paesi, trovando applicazione il Reg. CEE n. 1408/71, il lavoratore italiano può rimanere soggetto alla

legislazione dello Stato di provenienza, a condizione che la durata dell'assegnazione non superi i 12 mesi, prorogabile per ulteriori 12 mesi, qualora l'autorità previdenziale competente dello Stato estero rilasci idonea autorizzazione. Nel caso in cui, sin dall'inizio, si sia certi che il distacco avrà una durata superiore ai due anni, è possibile ricorrere alla procedura *ex* art. 17 del Reg. CEE n. 1408/71, che consente di estendere la durata massima del distacco. In tali circostanze, le disposizioni comunitarie prevedono che vengano richiesti e rilasciati gli appositi formulari E 101 e E102.

Il diritto all'assistenza sanitaria all'estero per il lavoratore distaccato deve risultare dal formulario E106; il possesso del modello assicura al lavoratore, e ai familiari che lo accompagnano, l'assistenza sanitaria in forma diretta con le medesime modalità previste per il lavoratore residente in Italia. Nel caso dei distacchi in Svizzera l'assistenza è di tipo indiretto.

PAESI CHE ADOTTANO LA REGOLAMENTAZIONE COMUNITARIA			
Adempimento	**Competenza**	**Ente di riferimento**	**Osservazioni**
Richiesta del formulario E101	Datore di lavoro	Sede INPS, ENPALS, INPGI della distaccante	Consente il mantenimento del regime previdenziale italiano per massimo 12 mesi
Richiesta del formulario E102	Datore di lavoro	Ente previdenziale dello Stato distaccatario	Consente il mantenimento del regime previdenziale italiano per ulteriori 12 mesi
Richiesta del formulario E101 *ex* Art. 17 Reg. CEE 1408/71	Datore di lavoro	Direzioni regionali INPS	Consente il mantenimento del regime previdenziale italiano un periodo superiore ai 24 mesi. Ricevuta dall'INPS la comunicazione dell'avvenuto accordo ENPALS e INPGI devono emettere per i propri iscritti i relativi certificati
Comunicazione di distacco all'INAIL	Datore di lavoro	Sede INAIL della distaccante	Occorre indicare le diverse attività che il lavoratore svolgerà all'estero
Richiesta del formulario E106	Datore di lavoro	Sede ASL di competenza	Segue la durata del formulario E101, E102, o *ex* Art. 17

5.2 Distacco di lavoratori in ambito extra Ue

Nei distacchi in Paesi extra Ue la normativa italiana prevede la richiesta, e l'ottenimento, di un'apposita autorizzazione all'espatrio, finalizzata a tutelare il lavoro italiano all'estero in Paesi extracomunitari, sia con riferimento alle condizioni generali di sicurezza del Paese distaccatario, sia con riferimento alle condizioni contrattuali offerte ai lavoratori. L'autorizzazione deve essere

richiesta in occasione di ogni distacco, indipendentemente dal Paese di destinazione, anche in caso di assegnazioni in Paesi con relazioni commerciali consolidate con il nostro Paese.

I lavoratori sono inoltre tenuti a rispettare le normative di immigrazione in vigore negli Stati di destinazione.

Autorizzazione all'espatrio

L'art. 2 del D.L. n. 317/1987, convertito con modificazioni dalla L. n. 398/1987, prescrive che l'invio all'estero in Paesi extracomunitari dei lavoratori italiani debba essere preceduto dalla richiesta, e dall'ottenimento, di un'apposita autorizzazione rilasciata dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

In particolare, ogni anno il Ministero degli Affari Esteri provvede all'accertamento delle condizioni generali in ordine alle situazioni politiche, sociali, sanitarie dei Paesi di destinazione e predispone un elenco dei Paesi per i quali non occorre il proprio parere preventivo, da adeguarsi nel caso di variazioni delle situazioni predette, che trasmette al Ministero del Lavoro. L'autorizzazione concessa si riferisce al numero massimo di lavoratori trasferiti all'estero, deve essere utilizzata entro 6 mesi dal rilascio e può essere sospesa dal Ministero degli Esteri per sopravvenuti mutamenti della situazione estera.

Nel caso di invio all'estero di lavoratori senza autorizzazione, i datori di lavoro sono sanzionati con un'ammenda da 258,30 a 1.033,00 Euro e, nei casi più gravi, con arresto da 3 mesi ad un anno.

Il procedimento di autorizzazione all'assunzione o al trasferimento in Paesi extraUe è disciplinato dal D.M. 16 agosto 1988 e dal D.P.R. n. 346/1994, come modificato dal D.P.R. n. 247/1997. La procedura, delineata dall'art. 2 del D.P.R. n. 346/1994, prevede che il datore di lavoro presenti un'apposita istanza al Ministero del Lavoro, inoltrandone copia, in carta semplice, al Ministero degli Esteri e alla Direzione Regionale del Lavoro competente per sede del richiedente.

E' contemplata, inoltre, la facoltà di ricorrere ad una procedura d'urgenza (co. 5 e 6, art. 2, L. n. 398/1987) che, nelle more del rilascio dell'autorizzazione, consente al datore di lavoro l'invio dei propri dipendenti all'estero, previa comunicazione, entro i 3 giorni precedenti le assunzioni o i trasferimenti, ai Ministeri degli Esteri e del Lavoro. Tale facoltà può essere esercitata solo dai richiedenti che abbiano proposto il contratto-tipo per il deposito e che abbiano già ricevuto dal Ministero del Lavoro lettera di avvenuta acquisizione in deposito. La comunicazione deve essere corredata di un'apposita relazione dalla quale si evincano:

- le condizioni di eccezionalità ed urgenza;
- l'assunzione degli obblighi nei confronti dei lavoratori, nominativamente indicati, con riferimento ai livelli e ai trattamenti economico normativi.

PROCEDURA		
Ente di riferimento	**Direzione**	**Documentazione**
Ministero del Lavoro	Direzione Generale del Mercato del Lavoro – Divisione I	Presentazione dell'istanza (redatta secondo il fac-simile allegato al D.M.) in bollo e degli allegati
Ministero degli Esteri	Direzione Generale (D.G.A.M.) Uff. I	Presentazione, per conoscenza, in carta semplice di copia della sola istanza
Direzione Regionale del Lavoro	Competente per sede del richiedente l'autorizzazione	Presentazione, per conoscenza, in carta semplice di copia della sola istanza

Alla domanda presentata al Ministero del Lavoro, redatta in base al *fac-simile* allegato al D.M. 16 agosto 1988, occorre allegare i documenti individuati dallo stesso decreto e riportati nella seguente Tabella. Nell'ottica della semplificazione dei procedimenti amministrativi, con decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale, d'intesa con il Ministero degli affari esteri si sarebbe dovuta rideterminare la documentazione da allegare alle domande di autorizzazione (art. 3 del D.P.R. n. 346/1994), ma il relativo decreto non è stato ancora emanato.

ALLEGATI	
1	Iscrizione alla Camera di Commercio con dicitura antimafia e nulla osta fallimentare; la data di rilascio non deve essere anteriore ad 1 mese;
2	Copia dell'accordo di distacco (*Service Agreement*) / richiesta della società estera;
3	Contratto di lavoro con il quale si intende regolare l'attività di lavoro dipendente all'estero, nel caso in cui il datore di lavoro non abbia scelto di regolare il rapporto di lavoro attraverso il rinvio ai CC.CC.NN.LL. di categoria. Viceversa, se si opera il rinvio ai CC.CC.NN.LL. sarà sufficiente specificare nella domanda le integrazioni richieste legate alla particolarità dell'assegnazione transnazionale

Nel caso di distacchi in Paesi per i quali non occorre il parere preventivo del Ministero degli Esteri, il Ministero del Lavoro provvede al rilascio dell'autorizzazione nel termine di 75 giorni dalla data del ricevimento della richiesta da parte della Società (ovvero 90 gg. se presentata all'estero). Se, dall'esame delle domande, si dovesse rendere necessaria una modifica o un'integrazione della documentazione, il Ministero del Lavoro è tenuto, entro 60 giorni dalla richiesta, ad inviare al datore di lavoro un'apposita comunicazione ed i termini predetti per il rilascio dell'autorizzazione (75 o 90 gg.) decorrono dalla data di ricezione dell'istanza regolarizzata o completata da parte ministeriale.

Viceversa, nei distacchi in Paesi extracomunitari non inclusi nell'elenco di cui all'art. 4, co. 1, del D.P.R. n. 346/1994, il Ministero degli Esteri è tenuto a rilasciare, entro 45 giorni dalla data del ricevimento della copia dell'istanza, il proprio parere. Il Ministero del Lavoro provvede al rilascio dell'autorizzazione nel termine di 75 (90) giorni dalla data del ricevimento di tale parere; qualora nei 10 giorni successivi alla fine del periodo di 45 giorni il parere non sia pervenuto, si ha come acquisito favorevole all'espatrio e, per il Ministero del Lavoro, i termini istruttori inizieranno a decorrere dall'ultimo dei 45 giorni richiamati.

Nel particolare caso in cui decorrano i termini per il rilascio dell'autorizzazione da parte del Ministero del Lavoro, senza che sia intervenuta l'adozione di un provvedimento di rigetto dell'istanza, l'autorizzazione si intende concessa.

Per una verifica degli adempimenti di sicurezza sociale connessi ai distacchi in Paesi in ambito extra Ue, occorre verificare se lo Stato italiano abbia stipulato un apposito accordo di sicurezza sociale con il Paese estero di distacco.

Distacco in Paesi non convenzionati

Qualora l'Italia non abbia stipulato accordi bilaterali in materia di sicurezza sociale con il Paese di destinazione del lavoratore, la L. n. 398/1987 prevede una tutela contributiva minima, prescrivendo l'obbligo del versamento in Italia dei contributi di invalidità, vecchiaia, superstiti, tubercolosi, disoccupazione involontaria, infortuni sul lavoro e malattie professionali, malattia e maternità. Tali disposizioni, introdotte in seguito alla sentenza della Corte costituzionale n. 369 del 30 dicembre 1985, trovano applicazione indipendentemente dalla circostanza che il lavoratore, in base al principio di territorialità, sia tenuto a versare i contributi anche all'estero.

Nel periodo di permanenza all'estero il datore di lavoro è tenuto, dunque, a continuare a versare in Italia i contributi previsti dalla L. n. 398/1987, da calcolarsi sulla base delle retribuzioni convenzionali. L'eventuale doppia contribuzione in Italia e all'estero sui medesimi redditi è attenuata dalla previsione di riduzioni delle aliquote contributive.

Per consentire al lavoratore all'estero ed alla propria famiglia una copertura sanitaria, sebbene di tipo indiretto (ne consegue che al rientro in Italia sia necessario presentare alla ASL di propria competenza le ricevute di pagamento in originale e la relativa documentazione sanitaria per ottenerne il rimborso), nelle assegnazioni in Paesi extraUe non convenzionati occorre richiedere ed ottenere dalla ASL di appartenenza l'«Attestato per assistenza sanitaria ai cittadini italiani all'estero – art. 15 D.P.R. n. 618 del 31/7/1980».

Distacco in Paesi convenzionati

La disciplina di sicurezza sociale del lavoratore italiano assegnato all'estero in Paesi extraUe convenzionati è regolata dallo specifico accordo stipulato e ratificato dall'Italia con il Paese distaccatario. Non tutti gli accordi prevedono disposizioni in merito all'assistenza sanitaria; laddove non previsto, per la copertura sanitaria trova applicazione la disciplina prevista per l'invio

dei lavoratori in Paesi non convenzionati e si dovrà richiedere il Mod. DPR 618/80.

Prima di inviare in distacco un lavoratore in un Paese convenzionato, occorre richiedere gli appositi formulari, che certificano la copertura assicurativa da parte del Paese in cui ha sede la società distaccante. Qualora i singoli accordi non specifichino alcun formulario, è possibile presentare la richiesta adattando i formulari in uso in ambito Ue (E 101 o A1).

Inoltre, nei casi in cui la convenzione regolamenti l'assistenza sanitaria, occorrerà richiedere alle ASL di competenza gli specifici modelli; l'assistenza sanitaria è di tipo diretto o indiretto in funzione di quanto stabilito nella relativa Convenzione.

PAESI CONVENZIONATI				
Paese distaccatario	**Durata distacco**	**Formulari Copertura previdenziale**	**Formulari Proroga**	**Formulari Assistenza sanitaria**
Argentina	24 mesi	IT/ARG.1	IT/ARG.2	Mod. DPR 618/80
Australia	Non è previsto l'istituto del distacco			
Brasile	12 mesi	I/B 1	Occorre inoltrare apposita richiesta alle autorità brasiliane	Mod. IB/2
Rep. di Capoverde	24 mesi	Nessun formulario specifico	-	Mod. 106
Canada e Quebec	24 mesi	IT/CAN/QUE/3	-	Mod. DPR 618/80
Corea del Sud	36 mesi	Mod. Italia-Korea	-	Mod. DPR 618/80
Croazia	48 mesi	101 I	102 I	Mod. 106
Jersey e altre isole del canale	6 mesi	Nessun formulario specifico	-	Mod. DPR 618/80
Ex Jugoslavia	12 mesi	Mod. 1	Mod. 2	Mod. 7
Israele	36 mesi	Nessun formulario specifico	-	Mod. DPR 618/80
Principato di Monaco	12 mesi	M/I/C 1	M/I/C 3	Mod. I/MC 7
Repubblica di San Marino	36 mesi	I/SMAR 1	I/SMAR 2	Mod. ISMAR/5
Stati Uniti	No limiti	IT/USA 4	-	Mod. DPR 618/80

d'America				
Tunisia	36 mesi	IT/TN 4	I/TN 5	Mod. I/TN8
Turchia	12 mesi	CE.1	CE.2	Mod. DPR 618/80
Uruguay	24 mesi	IT/UR 4	IT/UR 5	Mod. DPR 618/80
Venezuela	24 mesi	IT/VEN 4	IT/VEN 5	Mod. DPR 618/80

Per il calcolo delle forme assicurative previste negli accordi, l'imponibile contributivo è rappresentato dalla retribuzione effettivamente corrisposta, mentre, per le forme di contribuzione non regolamentate, trova integrale applicazione la L. n. 398/1987, ed i relativi contributi e premi devono essere calcolati sulla base delle retribuzioni convenzionali.

COMPOSIZIONE DELLA COMMISSIONE

Lorenzo Di Pace - *Presidente*
Renato Cinque - *Vice Presidente*

Componenti:
Mario Bortone
Giuseppe Carbone
Salvatore Catarraso
Maurizio Centra
Andrea Costa
Francesco delli Falconi
Fabio Federico Diano
Angela Fusco
Sergio Lombardi
Beatrice Lotesoriere
Sante Macera
Ferdinando Marchetti
Filippo Mengucci
Andrea Pecci
Paolo Pizzuti (osservatore esterno)
Lino Schina
Sandro Tulli