



DISTACCO DI PERSONALE IN UE/EXTRA-UE: aspetti fiscali e casi Paese

Cristina GARIGLIO

21 Novembre 2024

Aspetti fiscali del distacco

L'invio all'estero del lavoratore dipendente non può prescindere da un'adeguata analisi preliminare della sua posizione fiscale.

E' opportuno distinguere tra :

- adempimenti fiscali personali
- obblighi del sostituto d'imposta durante l'intero periodo di assegnazione all'estero.

IL CONCETTO DI RESIDENZA

L'INDIVIDUAZIONE DEL LUOGO DI RESIDENZA FISCALE DI UNA **PERSONA FISICA** O DI UNA SOCIETÀ RAPPRESENTA L'ELEMENTO ESSENZIALE E PRELIMINARE A OGNI ALTRA CONSIDERAZIONE TRIBUTARIA

**PERSONA FISCALMENTE
RESIDENTE IN ITALIA?**



**DEVE SOTTOPORRE A TASSAZIONE
I SUOI REDDITI OVUNQUE PRODOTTI NEL MONDO
(«WORLDWIDE INCOME TAXATION»),**

**PERSONA FISCALMENTE NON
RESIDENTE IN ITALIA?**



**DEVE SOTTOPORRE A TASSAZIONE SOLO I
REDDITI PRODOTTI NEL TERRITORIO DELLO STATO**

TASSAZIONE REDDITI IN ITALIA

CRITERI PER DEFINIRE SE IL CONTRIBUENTE È FISCALMENTE RESIDENTE O NON RESIDENTE



ART. 2 TUIR

NORMATIVA INTERNA

ART. 4 OCSE

**CONVENZIONE TRA STATI
CONTRO LA DOPPIA
IMPOSIZIONE**

La riforma della residenza fiscale delle persone fisiche

L'art.1 del decreto legislativo n. 209 del 27 dicembre 2023, stabilisce importanti novità in tema di residenza fiscale delle persone fisiche, nel quadro della riforma della fiscalità internazionale delegata al Governo con la legge n. 111 del 9 agosto 2023.

La norma si innesta nell'ambito del quadro degli interventi volti ad armonizzare la normativa italiana con la prassi internazionale e con le direttive dell'OCSE.

Il decreto interviene sulla nozione di domicilio e sui risvolti probatori dell'iscrizione all'A.I.R.E ed ha comportato la modifica dell'art. 2, comma 2 del T.U.I.R. sulla residenza delle persone fisiche

Nuova Disciplina della residenza fiscale

Con la circolare n. 20 del 4 novembre 2024, l'Agenzia delle entrate illustra la nuova disciplina della residenza ai fini delle imposte sui redditi per le persone fisiche e le società ed enti introdotta dal Dlgs n. 209/2023 (decreto fiscalità internazionale).

Con la legge n. 111/2023, contenente la delega al Governo per la revisione del sistema tributario nazionale, ed in particolare tra l'altro la riforma della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche e delle società ed enti, al fine di renderla coerente con la migliore prassi internazionale e con le Convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni.

Le modifiche introdotte, volte anche a garantire maggiore certezza giuridica, sono di grande rilevanza, poiché incidono sul radicamento della residenza fiscale in Italia, presupposto impositivo fondamentale per il nostro ordinamento, basato sul principio della tassazione del reddito mondiale (**worldwide taxation principle**).

La circolare, dopo una breve premessa introduttiva, si compone di due distinte parti, di cui la prima relativa all'illustrazione delle novità che interessano le persone fisiche e la seconda dedicata alle società ed enti.

Nella prima parte, dopo una breve sintesi della disciplina sulla residenza vigente fino al 31 dicembre 2023, vengono illustrate le novità introdotte dal Tuir (articolo 2, comma 2, del Dpr n. 917/1986), a partire dal periodo d'imposta 2024, ad opera del Decreto.

Nuova Disciplina della residenza fiscale

Rimodulazione dei criteri di collegamento con il territorio dello Stato, prevedendo che *“ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che **per la maggior parte del periodo d’imposta**, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del Codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero che sono ivi presenti.*

*Ai fini dell’applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si **sviluppano**, in via principale, **le relazioni personali e familiari della persona.***

*Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le **persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente**”.*

Riformulazione

Stante quanto previsto dalla vigente formulazione dell'art. 2, comma 2 del TUIR, pertanto, una persona fisica è considerata fiscalmente residente nel territorio dello Stato e quindi ivi tassata sui redditi ovunque prodotti (in ossequio al principio della worldwide taxation), se per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno:

- *ha la residenza ai sensi del Codice civile;*
- *ha il domicilio, da intendersi (secondo quanto previsto dal legislatore delegato) unicamente come il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona;*
- *è presente nel territorio dello Stato.*

Mediante l'introduzione di una presunzione relativa, viene poi previsto che salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente.

Residenza fiscale secondo la Circolare 20/2024

La circolare ha innanzitutto evidenziato come il legislatore delegato abbia mantenuto inalterato l'impianto della previgente disposizione del TUIR, secondo cui **la residenza fiscale delle persone fisiche si considera in Italia al ricorrere alternativo, per la maggior parte del periodo d'imposta, di uno dei criteri di collegamento indicati dalla norma.**

Viene, altresì, confermato che ai fini del computo della maggior parte del periodo d'imposta si ha riguardo anche a periodi non consecutivi nel corso dell'anno, sommandoli, quindi, tra loro.

Esempio Persona già fiscalmente residente in Italia che nel 2024 dimora abitualmente in Italia fino al 29 febbraio, il 1° marzo si trasferisce in uno Stato estero ove dimora abitualmente fino al 29 agosto, per ritornare il 30 agosto alla propria dimora abituale italiana e permanervi fino alla fine dell'anno.

Tale persona, avendo avuto la propria dimora abituale in Italia per complessivi 184 giorni nel corso dell'anno, seppur non consecutivi, **manterrà** la residenza fiscale in Italia per il periodo d'imposta 2024.

Residenza fiscale secondo la Circolare 20/2024

La circolare n. 20/E/2024 chiarisce che le novità introdotte non hanno neppure modificato il criterio di collegamento consistente nella configurazione della “*residenza ai sensi del Codice civile*” nel territorio dello Stato, in relazione al quale restano validi i chiarimenti già forniti nella prassi dell’Agenzia e nella giurisprudenza di legittimità (coesistenza dell’elemento oggettivo e soggettivo).

La residenza è “*il luogo in cui una persona ha la dimora abituale*” (articolo 43, comma 2, cod. civ.); è quindi rappresentativa di una situazione di fatto, in quanto si fonda sulla permanenza in un dato luogo (elemento oggettivo) e sull’intenzione del soggetto di stabilire la propria dimora (elemento soggettivo).

Diverso è invece stato l’approccio legislativo con riferimento al criterio del domicilio, in quanto la scelta del legislatore è stata quella di privilegiare le relazioni personali e familiari rispetto a quelle prettamente economiche, permettendo così di risolvere a partire dal 2024, le incertezze venutesi a creare negli anni in virtù del rimando operato dall’art. 2 TUIR al domicilio civilistico.

Residenza fiscale _ la Circolare 20/2024

L’Agenzia ha precisato che nella nozione di “*relazioni personali e familiari*” rientrano sia i rapporti tipici (rapporto di coniugio; rapporto di unione civile) sia le relazioni personali caratterizzate da stabilità che esprimono un radicamento nel territorio nazionale (coppie di conviventi) e infine anche i rapporti sociali nel momento in cui gli stessi risultino da elementi certi (ad esempio, iscrizione annuale ad un circolo culturale o sportivo).

Le valutazioni da effettuare per ricondurre il domicilio del contribuente in Italia, ha inoltre sottolineato l’Agenzia, **devono essere effettuate caso per caso**, sulla base di elementi fattuali, tenuto conto della varietà di fattispecie che possono concretamente verificarsi e della molteplicità degli elementi che, nelle differenti situazioni, possono essere presi in considerazione. Poi, da ultimo occorre anche tenere conto del fatto che la crescente mobilità delle persone fisiche può rendere più complessa l’individuazione della residenza, laddove i medesimi criteri si verificano in Stati differenti.

Quanto al nuovo criterio della presenza fisica, la circolare ha precisato che si tratta di **un criterio oggettivo**, basato esclusivamente sulla **presenza fisica di un soggetto nel territorio dello Stato** italiano, a prescindere dalle relative motivazioni.

Sintesi

La circolare chiarisce il criterio di collegamento consistente nella configurazione della “residenza ai sensi del codice civile” nel territorio dello Stato, in relazione al quale restano validi i chiarimenti già forniti nella prassi dell’Agenzia e nella giurisprudenza di legittimità.

Con riferimento al domicilio, il Decreto ha sostituito il rinvio alla definizione civilistica con una nuova nozione valevole ai fini fiscali, secondo cui “per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona”.

La circolare chiarisce che la nuova definizione privilegia le relazioni personali e familiari rispetto a quelle prettamente economiche, consentendo, altresì, di risolvere, a partire dal periodo d’imposta 2024, le incertezze venutesi a creare negli anni in virtù del rinvio nel previgente articolo 2 del Tuir al domicilio civilistico.

Viene, altresì, specificato che nella nozione di “relazioni personali e familiari” rientrano i rapporti tipici disciplinati dalle vigenti disposizioni normative (ad esempio il rapporto di coniugio o di unione civile), così come le relazioni personali connotate da un carattere di stabilità (ad esempio la convivenza). Anche la dimensione stabile dei rapporti sociali del contribuente può assumere rilievo, nella misura in cui risulti da elementi certi. Non vanno poi tralasciate le condotte con le quali una persona manifesta, con atti concreti, la volontà di mantenere un legame effettivo con il territorio italiano.

Il nuovo criterio della presenza fisica, precisa la circolare, è un requisito oggettivo, basato esclusivamente sulla presenza fisica di un soggetto nel territorio dello Stato

Un esempio

Ad esempio

Coloro che, venendo a svolgere un'attività lavorativa nel nostro Stato, anche in smart working, sono presenti per la maggior parte dell'anno, sono da considerare fiscalmente residenti in Italia.

La circolare ha chiarito che la presenza fisica può essere riscontrata in base a elementi che attestano la materiale permanenza nel territorio dello Stato, anche non continuativa, per un preciso numero di giorni o frazioni di giorno.

Infatti, in relazione al criterio della presenza fisica, ai fini del conteggio della permanenza nel territorio dello Stato, occorre tenere conto anche delle frazioni di giorno, seppur di breve durata.

Residenza fiscale _ la Circolare 20/2024

Per quel che concerne infine, al criterio **dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente**, l'Agenzia ha sottolineato come tale requisito sia stato rimodulato, acquisendo valore di **presunzione relativa** che può essere disapplicata laddove il contribuente sia in grado di dimostrare che, per la maggior parte del periodo d'imposta, non abbia configurato nessuno dei criteri alternativi - diversi da quello anagrafico - previsti dal nuovo art. 2, comma 2, del TUIR.

Di particolare interesse la precisazione resa con riferimento all'applicazione della nuova definizione di residenza fiscale ai fini dell'applicazione dei regimi agevolativi previsti per le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia (regime impatriati, articoli 24-bis e 24-ter del TUIR).

La nuova disciplina della residenza fiscale trova applicazione solamente per i periodi d'imposta 2024 e successivi, restando ferma la disciplina previgente fino al periodo d'imposta 2023.

Residenza fiscale _ la Circolare 20/2024

Ampio spazio viene, infine, viene dedicato ai rapporti tra la normativa interna e la disciplina contenuta nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, con particolare riguardo al ruolo delle *tie breaker rules* previste dall'art. 4, paragrafo 2, del Modello di Convenzione Ocse.

Non vi è dubbio che le novità introdotte dal D.Lgs. n. 209/2023 potranno dar vita a fattispecie inedite di conflitto sulla residenza che richiederanno di essere risolte con l'applicazione di tali regole convenzionali.

Un caso che viene in rilievo è quello dei lavoratori frontalieri provenienti da Stati confinanti con l'Italia, che, essendo presenti nel nostro Stato spesso nella maggior parte dei giorni dell'anno, anche solo per una frazione degli stessi, sono suscettibili di integrare il nuovo criterio di radicamento della residenza in Italia basato sulla presenza fisica.

Convenzioni contro le doppie Imposizioni



The screenshot shows the website interface for the Ministry of Economic Affairs (MEF). The main navigation bar includes 'Fiscaltà nazionale', 'Fiscaltà regionale e locale', 'Dati e Statistiche', 'Fiscaltà dell'Unione europea e internazionale', 'Entrate tributarie', and 'Consultazioni'. The breadcrumb trail indicates the current page is 'Home / Fiscaltà dell'Unione europea e internazionale / Convenzioni e accordi / Convenzioni per evitare le doppie imposizioni'. The left sidebar lists various categories under 'Fiscaltà dell'Unione europea e internazionale', with 'Convenzioni e accordi' selected. The main content area is titled 'Convenzioni per evitare le doppie imposizioni' and contains the following text:

Le Convenzioni per evitare le doppie imposizioni sono trattati internazionali con i quali i Paesi contraenti regolano l'esercizio della propria potestà impositiva al fine di eliminare le doppie imposizioni sui redditi e/o sul patrimonio dei rispettivi residenti.

Oltre ad evitare le doppie imposizioni, le Convenzioni hanno anche lo scopo di prevenire l'evasione e l'elusione fiscale; a questo fine esse prevedono alcune disposizioni sulla cooperazione amministrativa.

Tali trattati si ispirano, principalmente, al [modello](#) di Convenzione elaborato in sede OCSE. Un ulteriore [modello](#) di riferimento, è quello elaborato in ambito ONU.

In Italia, le Convenzioni per evitare le doppie imposizioni entrano a far parte dell'ordinamento giuridico all'esito di un procedimento di ratifica da parte del Parlamento seguito con legge ordinaria, che conferisce piena e integrale esecuzione al trattato. La Convenzione entra in vigore a seguito dello scambio degli strumenti di ratifica tra i Paesi contraenti. La conferma dell'avvenuto scambio degli strumenti di ratifica è resa nota attraverso la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Per dare attuazione alle disposizioni delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, i Paesi contraenti possono stipulare accordi di natura amministrativa volti a favorire lo scambio di informazioni e/o l'effettuazione di verifiche simultanee.

Aggiornamento: 1 luglio 2021

Paese contraente	Stipula	In vigore dal	Convenzioni contro le doppie imposizioni
Albania	Firma: Tirana 12.12.1994 Ratifica: L. 21.05.1998, n.175	21.12.1999	 Albania - PDF in italiano e inglese
Algeria	Firma: Algeri 03.02.1991 Ratifica: L. 14.12.1994, n.711	30.06.1995	 Algeria - PDF in italiano  Algeria - PDF in francese
Arabia Saudita	Firma: Riad 13.01.2007 Ratifica: L. 23.10.2009, n.159	01.12.2009	 Arabia Saudita - PDF in italiano e inglese
Argentina	Firma: Roma 15.11.1979 Ratifica: L. 27.04.1982, n.282	15.12.1983	 Argentina - PDF in italiano e francese
Argentina	Protocollo di modifica Firma: Bologna il 03.12.1997 Ratifica: L. 28.10.1999, n.423	14.03.2001	 Argentina - PDF in italiano e francese
Armenia	Firma: Roma 14.06.2002 Ratifica: L. 25.10.2007, n.190	05.05.2008	 Armenia - PDF in italiano e inglese
Australia	Firma: Canberra 14.12.1982 Ratifica: L. 27.05.1985, n.292	05.11.1985	 Australia - PDF in italiano  Australia - PDF in inglese

Convenzioni contro le doppie Imposizioni

REGOLE DI METODO

- **NEL LEGGERE LE CONVENZIONI BISOGNA DISTINGUERE I CASI IN CUI LA CONVENZIONE ATTRIBUISCE UNA POTESTÀ IMPOSITIVA ESCLUSIVA AD UNO STATO OPPURE CONCORRENTE.**
- LE FORMULE USATE NEI TESTI ITALIANI DEI TRATTATI POSSONO INDURRE IN ERRORE

TIPO DI TASSAZIONE	TERMINOLOGIA ITALIANA	TERMINOLOGIA INGLESE
CONCORRENTE ES. COMPENSO AMMINISTRATORE	SONO IMPONIBILI IN DETTO ALTRO STATO	MAY BE TAXED IN THAT OTHER STATE
ESCLUSIVA ES. CAPITAL GAIN	SONO IMPONIBILI SOLTANTO	SHALL BE TAXABLE ONLY

)

DISTACCO DI BREVE PERIODO

ART. 15 MODELLO OCSE

2. NOTWITHSTANDING THE PROVISIONS OF PARAGRAPH 1, REMUNERATION DERIVED BY A RESIDENT OF A CONTRACTING STATE IN RESPECT OF AN EMPLOYMENT EXERCISED IN THE OTHER CONTRACTING STATE **SHALL BE TAXABLE ONLY** IN THE FIRST MENTIONED STATE IF:

- A. THE RECIPIENT IS PRESENT IN THE OTHER STATE FOR A PERIOD OR PERIODS **NOT EXCEEDING IN THE AGGREGATE 183 DAYS IN ANY TWELVE MONTH PERIOD** COMMENCING OR ENDING IN THE FISCAL YEAR CONCERNED, AND
- B. THE REMUNERATION IS PAID BY, OR ON BEHALF OF, AN EMPLOYER WHO **IS NOT A RESIDENT OF THE OTHER STATE**, AND
- C. THE REMUNERATION **IS NOT BORNE BY A PERMANENT ESTABLISHMENT** WHICH THE EMPLOYER HAS IN THE OTHER STATE.

ART. 15 ITALIA-SVIZZERA

2. NONOSTANTE LE DISPOSIZIONI DEL PARAGRAFO 1, LE REMUNERAZIONI CHE UN RESIDENTE DI UNO STATO CONTRAENTE RICEVE IN CORRISPETTIVO DI UNA ATTIVITÀ DIPENDENTE SVOLTA NELL'ALTRO STATO CONTRAENTE SONO **IMPONIBILI SOLTANTO NEL PRIMO STATO** SE:

- A. IL BENEFICIARIO SOGGIORNA NELL'ALTRO STATO PER UN PERIODO O PERIODI **CHE NON OLTREPASSANO IN TOTALE 183 GIORNI NEL CORSO DELL'ANNO FISCALE CONSIDERATO**; E
- B. LE REMUNERAZIONI SONO PAGATE DA O A NOME DI UN DATORE DI LAVORO **CHE NON È RESIDENTE DELL'ALTRO STATO**; E
- C. L'ONERE DELLE REMUNERAZIONI **NON È SOSTENUTO DA UNA STABILE ORGANIZZAZIONE** O DA UNA BASE FISSA CHE IL DATORE DI LAVORO HA NELL'ALTRO STATO.

ATTENZIONE: LE TRE CONDIZIONI CHE DEVONO VERIFICARSI SIMULTANEAMENTE, PER CUI L'ASSENZA DI UNA SOLA DI QUESTE NON CONSENTE L'APPLICAZIONE DI TALE COMMA.

Tassazione del reddito di lavoro dipendente

DURATA SOGGIORNO ALL'ESTERO DEL LAVORATORE RESIDENTE IN ITALIA	DATORE DI LAVORO ITALIANO	DATORE DI LAVORO STRANIERO
FINO A 183 GG	TASSAZIONE SOLO IN ITALIA	TASSAZIONE CONCORRENTE ITALIA E PAESE ESTERO
OLTRE 183 GG	TASSAZIONE CONCORRENTE ITALIA E PAESE ESTERO	TASSAZIONE CONCORRENTE ITALIA E PAESE ESTERO

RECUPERO IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO



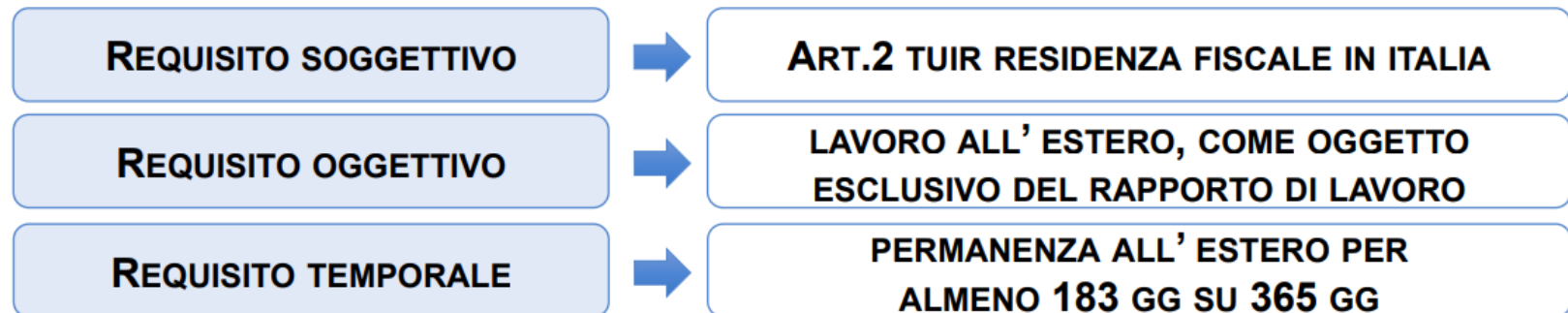
CREDITO D'IMPOSTA PER LE IMPOSTE VERSATE ALL'ESTERO DIVENUTE CERTE E DEFINITIVE

Tassazione del reddito di lavoro dipendente

C'È LA CONVENZIONE ITA-ESTERO CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI?	SI PUÒ FRUIRE DEL CREDITO D'IMPOSTA?
NO	Sì: SI FRUISCE DEL CREDITO PER LE IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO A TITOLO DEFINITIVO , AI SENSI DELL'ARTICOLO 165 DEL TUIR. IL CREDITO NON PUÒ COMUNQUE SUPERARE LA QUOTA DI IRPEF RELATIVA AL REDDITO ESTERO.
sì E PREVEDE UNA TASSAZIONE CONCORRENTE DEL REDDITO	Sì: SI FRUISCE DEL CREDITO PER LE IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO A TITOLO DEFINITIVO , AI SENSI DELL'ARTICOLO 165 DEL TUIR. IL CREDITO NON PUÒ COMUNQUE SUPERARE LA QUOTA DI IRPEF RELATIVA AL REDDITO ESTERO
sì E PREVEDE UNA TASSAZIONE ESCLUSIVA DEL REDDITO	NO: NON SI FRUISCE DEL CREDITO D'IMPOSTA, MA SI DEVE RICHIEDERE IL RIMBORSO DELLE IMPOSTE PAGATE NELLO STATO ESTERO . IL RIMBORSO VA CHIESTO ALL'AUTORITÀ ESTERA COMPETENTE IN BASE ALLE PROCEDURE DA QUESTA STABILITE.

Reddito di lavoro dipendente vs retribuzione convenzionale

ART. 51 CO. 8-BIS TUIR. 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



Reddito di lavoro dipendente vs retribuzione convenzionale

PROCEDIMENTO

- CONSIDERARE LA RETRIBUZIONE ANNUA LORDA DEL LAVORATORE
- DIVIDERE IL SUDDETTO IMPORTO PER 12
- CONFRONTARE IL VALORE COSÌ OTTENUTO CON LE FASCE RETRIBUTIVE PREVISTE NEL DECRETO

- INDIVIDUARE IL PROPRIO SETTORE DI ATTIVITÀ
- INDIVIDUARE LA PROPRIA FASCIA DI REDDITO
- INDIVIDUARE LA RETRIBUZIONE CONVENZIONALE

SETTORE	QUALIFICHE	FASCIA	RETRIBUZIONE NAZIONALE		RETRIBUZIONE CONVENZIONALE
			Da	Fino a	
Industria	Operai	I		2.294,99	2.294,99
		II	2.295,00	2.429,74	2.429,74
		III	2.429,75	2.564,48	2.564,48
		IV	2.564,49	in poi	2.699,18
	Impiegati	I		2.699,18	2.699,18
		II	2.699,19	3.207,70	3.207,70
		III	3.207,71	3.716,27	3.716,27
		IV	3.716,28	4.224,83	4.224,83
		V	4.224,84	in poi	4.733,35

Calcolo del credito per imposte pagate all'estero

- IL COMMA 10 DELL'ARTICOLO 165 DEL TUIR STABILISCE CHE QUANDO IL REDDITO ESTERO **CONCORRE PARZIALMENTE ALLA FORMAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO**, L'IMPOSTA ESTERA DETRAIBILE DEVE ESSERE **RIDOTTA** IN MISURA CORRISPONDENTE.
- **L'IMPOSTA ESTERA DEVE ESSERE RIMODULATA** SULLA BASE DEL **RAPPORTO** TRA LA RETRIBUZIONE CONVENZIONALE ED IL REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE CHE SAREBBE STATO TASSABILE IN VIA ORDINARIA, E NON IN MISURA CONVENZIONALE, IN ITALIA.

Esempio

IMPONIBILE ESTERO: EURO 100.000;

- IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO: EURO 16.000;

- RETRIBUZIONE CONVENZIONALE EX ART. 51, COMMA 8-BIS:
EURO 70.000;

- REDDITO RIDETERMINATO EX ART. 51 , COMMI 1-8, DPR N.
917/86: EURO 85.000

- LA MODALITÀ DI CALCOLO DEL CREDITO È LA SEGUENTE:
 $(70.000/85.000) * 16.000 = \text{EURO } 13.176$

Profili Iva sui distacchi

Con un emendamento approvato in sede di conversione del decreto Salva infrazioni (D.L. n. 131/2024) è stata abrogata la norma che **esclude da IVA i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo**

Il tutto avverrà a partire dal 1° gennaio 2025 in accoglimento delle conclusioni della Corte di giustizia Ue nella sentenza San Domenico Vetraria (causa C94-19 dell'11 marzo 2020).

L'articolo 8 comma 35 della legge 67/1988 stabilisce che non sono da intendere rilevanti ai fini Iva i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo. La disposizione è stata da sempre utilizzata prevedendo che i prestiti o i distacchi operati al puro costo fossero da considerarsi fuori dal campo di applicazione del tributo. Viceversa, laddove vi fosse stata l'applicazione anche di un mark up, ciò avrebbe comportato il pieno assoggettamento ad Iva della prestazione.

Tale impostazione ha retto fino a che non c'è stata la pronuncia comunitaria in questione, che ha accolto la tesi in base alla quale l'onerosità della prestazione nei casi di prestito o distacco implica l'esistenza di un nesso diretto fra prestazione e controprestazione il che determina l'assoggettamento ad Iva. Da lì in avanti anche la Cassazione si è uniformata alla pronuncia comunitaria, sancendo la fine dell'irrelevanza Iva di queste operazioni. In fase di conversione del decreto è stato introdotto l'articolo 16-ter che abroga l'articolo 8 comma 35 della legge 67/1988.

È previsto che ciò si applichi ai prestiti e ai distacchi **stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025**. Sono fatti salvi i comportamenti dei contribuenti anteriormente a tale data in conformità della citata sentenza di Corte Ue o dell'articolo 8, comma 35, della legge 67/88, per i quali non siano intervenuti accertamenti definitivi.

Profili Iva sui distacchi

I prestiti e i distacchi potranno continuare a farsi, ma secondo una nuova logica, essendo chiaro che diventano operazioni rilevanti ai fini Iva.

Andrà quindi valutato se prevarrà l'esigenza di continuare a distaccare il personale o piuttosto di fornire un determinato servizio da parte di una capogruppo o di una struttura di gruppo ad hoc. Diviene un tema prettamente lavoristico, perché appare chiaro che la transazione andrà comunque assoggettata ad Iva.

Gli effetti sono poi differenti a seconda della natura dei soggetti interessati. Nei gruppi industriali in cui l'entità che riceve la prestazione ha un pro rata di detraibilità totale non vi dovrebbe essere alcuna controindicazione al fatto di ricevere una prestazione assoggettata ad Iva, che è oggetto di completa detrazione.

Discorso differente si avrà invece nei gruppi finanziari (banche, assicurazioni, servizi postali e medici) nei quali il diritto alla detrazione è limitato, comportando lo stesso un aggravio di costo. In tali casi tanto un distacco quanto un'ordinaria prestazione se assoggettati ad Iva determinano un incremento di costo del 22 per cento.

Il gruppo Iva, che consente tra le entità del gruppo di effettuare operazioni che non sono rilevanti ai fini del tributo e che non comportano alcun extra costo a livello di Iva potrebbe essere la risposta.

In assenza di gruppo Iva, la pratica dei distacchi andrà rivista o quantomeno adeguata al fatto di assoggettarla comunque al tributo, anche se ciò comporta inevitabilmente un aggravio di costo.

I cantieri all'estero

APPROFONDIMENTI:

- Verifica esistenza stabile organizzazione
- Invio di personale all'estero

VERIFICA ESISTENZA STABILE ORGANIZZAZIONE

Aspetti rilevanti

CANTIERE:

- Durata:
 - Inizio cantiere
 - Fine cantiere
 - Interruzioni
- Cantieri mobili
- Sub-appaltatori
- Esistenza di più cantieri
- Comportamenti elusivi

VERIFICA ESISTENZA STABILE ORGANIZZAZIONE

Durata del cantiere

A tale riguardo il **Commentario al modello OCSE contro la doppia imposizione** (Cfr. Modello di Convenzione fiscale sui redditi e sul patrimonio, con traduzione a cura di Guglielmo Maisto, Giuffrè Editore, Milano, 2004, pp. 105-106) afferma che: *“Un cantiere **esiste a partire dalla data da cui l’appaltatore inizia la sua attività e comprende i lavori preparatori effettuati nello Stato in cui la costruzione deve essere edificata, ad esempio, nel momento in cui viene installato un ufficio per la pianificazione della costruzione. Come regola generale, il cantiere continua ad esistere fino a che i lavori sono completati o del tutto abbandonati.***

*Un cantiere non deve considerarsi come cessato quando il lavoro è interrotto temporaneamente. **Le interruzioni** stagionali o temporanee devono essere considerate ai fini della determinazione della durata del cantiere.*

Le interruzioni stagionali ricomprendono quelle causate dalle cattive condizioni atmosferiche. Le interruzioni temporanee potrebbero essere causate, ad esempio, dall’assenza di materiali o dalla scarsità di manodopera.

VERIFICA ESISTENZA STABILE ORGANIZZAZIONE

Durata del cantiere

(....)

*Se l'impresa appaltatrice incaricata di eseguire l'insieme dei lavori di un cantiere subappalta una parte dei lavori ad altre imprese (**subappaltatrici**) il tempo trascorso da ciascun subappaltatore nel cantiere deve essere considerato come periodo trascorso dall'appaltatrice nel cantiere.”.*

Anche il subappaltatore ha una stabile organizzazione nel cantiere se vi esercita la sua attività per un periodo superiore a quello previsto dalla normativa del singolo Paese interessato, tenuto conto dell'eventuale convenzione contro la doppia imposizione in vigore con l'Italia.”.

VERIFICA ESISTENZA STABILE ORGANIZZAZIONE

Durata del cantiere

Il criterio dei dodici mesi si applica a ciascun cantiere.

Per determinare la durata dell'esistenza del cantiere, non si deve tenere conto del tempo che l'appaltatore ... ha trascorso in **altri cantieri**, che non hanno alcun collegamento con il primo.

Un cantiere di costruzione dovrebbe essere considerato unitariamente, anche se è basato su più contratti, a condizione che costituisca un insieme commercialmente e geograficamente coerente.

Subordinatamente a questa condizione, un cantiere di costruzione deve essere considerato unitariamente anche se gli ordini sono stati fatti da varie persone (ad esempio, per delle ville a schiera).

VERIFICA ESISTENZA STABILE ORGANIZZAZIONE

Durata del cantiere

La natura stessa di un cantiere di costruzione o installazione può obbligare l'appaltatore a **spostare continuamente** o, per lo meno periodicamente, il suo cantiere affinché i lavori avanzino.

Questo è ad esempio il caso della costruzione di strade o di canali, del dragaggio di una via di navigazione interna o della posa di condotte.

(...)

In questi casi, il fatto che la manodopera non sia presente per dodici mesi in un luogo specifico è irrilevante.

Le attività svolte in ciascun luogo specifico fanno parte di un unico cantiere e tale cantiere deve essere considerato come una stabile organizzazione se la sua durata complessiva oltrepassa i dodici mesi.

VERIFICA ESISTENZA STABILE ORGANIZZAZIONE

Durata del cantiere

La soglia dei dodici mesi ha dato origine ad **abusi**: è stato talvolta constatato che le imprese (principalmente appaltatori o subappaltatori che eseguono lavori sulla piattaforma continentale o che esercitano attività connesse all'esplorazione e allo sfruttamento della piattaforma continentale) hanno **frazionato i loro contratti in varie parti**, ciascuna delle quali inferiore ai dodici mesi, **attribuendole a società diverse appartenenti allo stesso gruppo**. Oltre al fatto che tali abusi possono, a seconda delle circostanze, ricadere nell'ambito di disposizioni legislative o principi giurisprudenziali volti a contrastare l'elusione fiscale, gli Stati interessati a questo problema possono adottare soluzioni nel corso dei negoziati bilaterali.

VERIFICA ESISTENZA STABILE ORGANIZZAZIONE

Durata del cantiere

L'articolo 5, comma 3, del Modello di convenzione OCSE,
afferma che:

“A building site or construction or installation project
constitues a permanent establishment only if it lasts
more than **twelve months**”.

VERIFICA ESISTENZA STABILE ORGANIZZAZIONE Modello OCSE

L'articolo 5, paragrafo 3, del Modello OCSE parla di **cantieri di costruzione o di montaggio**.

Il Commentario al modello OCSE parla di “**building site**” e di “**construction or installation project**”.

Nelle esemplificazioni parla anche di “... renovation (involving more than mere maintenance or redecoration) of buildings ...”.

Rientra nell'ambito di quanto previsto dal paragrafo 3, anche l'“On- site planning and supervision...”.

Il Commentario prende in considerazione anche le “**fiscally transparent partnerships**”, prevedendo che:

- Il test dei 12 mesi viene applicato al livello della società;
- Una volta superato il test, si considera che ogni partner abbia una stabile organizzazione nel Paese del cantiere (per la quota parte di reddito di sua spettanza).

VERIFICA ESISTENZA STABILE ORGANIZZAZIONE

Durata del cantiere

Articolo 5,

3. The term “permanent establishment” also encompasses:

- (a) *A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith, but only if such site, project or activities last more than six months;***
- (b) *The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue (for the same or a connected project) within a Contracting State for a period or periods aggregating more than 183 days in any 12-month period commencing or ending in the fiscal year concerned.***

VERIFICA ESISTENZA STABILE ORGANIZZAZIONE

nozione di stabile organizzazione ai fini Iva

L'articolo 11 del Regolamento n. 282/2011 afferma che:

- “1.....la "stabile organizzazione" designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica, **caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti** per le esigenze proprie di detta organizzazione.
- 2la "stabile organizzazione" designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici **atti a consentirle di fornire i servizi di cui assicura la prestazione ...”**.

VERIFICA ESISTENZA STABILE ORGANIZZAZIONE

considerazioni conclusive

- La nozione di stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi, almeno nei Paesi Ue, NON è perfettamente trasponibile ai fini dell'Iva;
- Il supero della soglia temporale attribuisce al Paese estero il diritto di pretendere il pagamento delle imposte da parte dell'impresa operante tramite il cantiere; che poi tale diritto venga esercitato o meno dipende dalla normativa e dalla prassi interna del Paese estero considerato;
- Il supero della soglia temporale, almeno nei Paesi Ue, è comunque, un utile indizio riguardo all'esistenza di una stabile organizzazione anche ai fini dell'Iva;
- Occorre eseguire un esame caso per caso;

CANTIERE STABILE ORGANIZZAZIONE risvolti ai fini amministrativi e imposte sui redditi

Il realizzarsi di una stabile organizzazione in un Paese estero, per l'impresa italiana, comporta una serie di adempimenti:

- Comunicare l'apertura all'Agenzia delle Entrate;
- Tenere una contabilità separata della gestione della stabile organizzazione, valida ai fini italiani e ai fini del Paese estero considerato (articolo 14, del Dpr n. 600/1973);
- Nei rapporti tra casa madre italiana e stabile organizzazione estera, ai fini delle imposte sui redditi, occorre osservare le regole dei prezzi normali di trasferimento (articolo 110, comma 7, del Dpr n. 917/1986) (cd. "dealing at arm's length");
- Al termine dell'esercizio (o periodicamente) è necessario recepire nella contabilità italiana i saldi contabili della stabile organizzazione estera (articolo 110, comma 2, Dpr n. 917/1986);

CANTIERE STABILE ORGANIZZAZIONE

risvolti ai fini amministrativi e imposte sui redditi

- Dichiarare all'Amministrazione finanziaria del Paese estero il reddito prodotto in tale Paese e pagare le imposte sul reddito previste da tale Paese;
- Ai fini italiani dichiarare il reddito ovunque prodotto, con diritto a portare in detrazione dall'IRES l' imposta estera sul reddito, nei limiti in cui l'IRES italiana grava sul reddito estero (articolo 165 del Dpr n. 917/1986); ai fini IRAP il valore aggiunto estero viene detassato; a tale riguardo cfr. quanto affermato dalla **Circolare n. 9/E del 5 marzo 2015;**
- Riguardo ai lavoratori italiani che svolgono la loro attività presso il cantiere estero, in alcuni Paesi esteri occorre adempiere agli obblighi di sostituto d'imposta, con diritto a credito d'imposta (in Italia) da parte dei lavoratori italiani;
- Etc.

CANTIERE STABILE ORGANIZZAZIONE

risvolti ai fini amministrativi e imposte sui redditi

Il reddito prodotto dalla stabile organizzazione estera rileva:

- sia ai fini della fiscalità del Paese di localizzazione;
- sia ai fini della fiscalità italiana e ciò in quanto il nostro Paese (come gran parte dei Paesi OCSE), per le imprese residenti, adotta il metodo di imposizione “world wide” (“tassazione del reddito mondiale”); in particolare, rileva riguardo al calcolo del **credito per imposte estere** eventualmente spettante (**salvo il caso di opzione per la cd. “branch exemption”**).

Sul piano pratico, al termine dell’esercizio occorre predisporre un unico bilancio dell’impresa, articolato in due gestioni:

- gestione Italia
- gestione stabile organizzazione estera

CANTIERE STABILE ORGANIZZAZIONE

risvolti ai fini amministrativi e Iva

Le prestazioni di servizi tra casa madre e stabile organizzazione, alla luce di quanto previsto dalla Sentenza 23 marzo 2006, Causa C-210/04, ai fini Iva sono irrilevanti trattandosi dello stesso soggetto giuridico (cfr. la **Risoluzione n. 81 del 16 giugno 2006**).

Di conseguenza, ai fini delle imposte sui redditi, tali prestazioni dovranno essere addebitate (al valore normale) al fine di determinare il reddito della gestione Italia e quello della gestione sede secondaria estera), ma tali addebiti sono fuori del campo di applicazione dell'Iva italiana. I relativi documenti dovranno essere annotati solo in contabilità generale (contabilità della gestione Italia e contabilità della gestione stabile organizzazione estera).

La regola sopra indicata vale anche nel caso di **rapporti con Paesi extra Ue**; nel caso di Paesi che applicano l'Iva è possibile che la loro normativa interna detti regole diverse rispetto a quelle comunitarie.

INVIO DI BENI STRUMENTALI AL CANTIERE

Nel caso del cantiere NON stabile organizzazione, occorre distinguere a seconda del Paese di localizzazione del cantiere:

- **Cantiere sito in un altro Paese Ue:** se si tratta di beni destinati a ritornare in Italia, allora è possibile procedere alla loro annotazione su apposito registro di carico / scarico, articolo 50, comma 5, del Dl n. 331/1993; in caso contrario occorre aprire una posizione Iva nel Paese estero al fine di attuare il trasferimento del bene dalla posizione Iva italiana alla posizione Iva estera;
- **Cantiere sito in Paese extra Ue:** occorre verificare se riguardo al Paese di invio dei beni sia possibile applicare la procedura del CARNET ATA; in caso contrario, occorre espletare la procedura di esportazione temporanea / importazione temporanea; se i beni considerati NON venissero fatti tornare in Italia, si dovrebbe procedere a trasformare l'invio temporaneo in esportazione definitiva/importazione definitiva.

E' da ritenere che una procedura simile possa essere applicata per il caso del cantiere stabile organizzazione. In tale evenienza è altresì necessario rispettare la normativa in tema di transfer pricing.

CANTIERE ALL'ESTERO

Nel caso di apertura di un cantiere all'estero occorre verificare se in relazione alla durata dello stesso possa venirsi a concretizzare una **stabile organizzazione**.

Nel caso di **Paesi con i quali è in vigore una convenzione contro la doppia imposizione** tale verifica può essere eseguita sulla base di quanto prevede la convenzione. E' comunque opportuno prendere conoscenza della normativa e della prassi in vigore nel Paese estero.

Nel caso di **Paesi con i quali NON è in vigore una convenzione contro la doppia imposizione**, ai fini della verifica occorre prendere conoscenza della normativa e della prassi in vigore nel Paese estero.

INVIO DI PERSONALE AL CANTIERE ESTERO

Modalità di invio

INVIO DI PERSONALE ALL'ESTERO

L'impresa italiana che invia proprio personale presso i cantieri all'estero adotta normalmente l'istituto della **trasferta**.

Occorre distinguere tra:

- TRASFERTA;
- DISTACCO.

INVIO DI PERSONALE AL CANTIERE ESTERO

Paese Extra Ue

<https://www.inps.it/NuovoportaleINPS/default.aspx?itemdir=49966#h2heading31000>



The screenshot shows the INPS website interface. At the top left is the INPS logo. Below it is a search bar with the placeholder text "Cerchi servizi, prestazioni, informazioni? Es. Pensioni" and a "Cerca" button. A navigation menu includes "Entra in MyINPS" and a main menu with "Home", "L'Istituto", "Dati, ricerche e bilanci", "INPS Comunica", and "Prestazioni e servizi". The main content area features a breadcrumb "Prestazioni e Servizi / Il distacco di lavoratori all'estero" and a large heading "Il distacco di lavoratori all'estero".

INDICE

- Inizio Pagina**
- Distacco del lavoratore in paesi extra UE convenzionati con l'Italia**
[Distacco del lavoratore in paesi extra UE convenzionati con l'Italia](#) x
- Legislazione applicabile e distacco UE**
Il distacco disciplinato dalle convenzioni bilaterali riguarda il lavoratore che, alle dipendenze di un'azienda convenzionata con l'Italia, viene inviato a svolgere un'attività lavorativa nel territorio di un altro paese UE.
Alcune convenzioni prevedono il distacco anche per i **lavoratori autonomi**.
[Legislazione applicabile e distacco UE](#) x
- Certificato di distacco del lavoratore in paesi extra UE**
I datori di lavoro possono richiedere ai propri dipendenti, per un periodo limitato, di lavorare in un altro paese dell'Unione europea.

Altri servizi:

- [Alutaci a migliorare questa pagina](#)
- [Scopri come usare il portale](#)

INVIO DI PERSONALE AL CANTIERE ESTERO

Risvolti ai fini delle imposte sui redditi (di lavoro dipendente)

Riguardo alle imposte sui redditi relative al reddito prodotto dal lavoratore dipendente durante la sua permanenza nel Paese estero, le convenzioni contro la doppia imposizione stipulate dal nostro Paese contengono un articolo (normalmente si tratta dell'articolo 15), il quale, in presenza di determinate condizioni, riserva il diritto di applicare l'imposta solo allo stato di residenza del lavoratore beneficiario.

INVIO DI PERSONALE AL CANTIERE ESTERO **Risvolti ai fini delle imposte sui redditi (di lavoro dipendente)**

Ad esempio, l'articolo 15 della convenzione Italia- Francia del 5 ottobre 1989, afferma che:

“Lavoro subordinato.

1. Salve le disposizioni degli articoli 16, 18, 19, 20 e 21, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato.
 2. Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato sono imponibili **soltanto** nel primo Stato se:
 - a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato, e
 - b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato, e
 - c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.
- (....)”.

INVIO DI PERSONALE AL CANTIERE ESTERO
Risvolti ai fini delle imposte sui redditi (di lavoro dipendente)
normativa tributaria italiana

L'articolo 51 del Dpr n. 917/1986, comma 8 bis, afferma 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**, é 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 D.L. 31 luglio 1987, n. 317, convertito con modificazioni, dalla L. 3 ottobre 1987, n. 398”.

INVIO DI PERSONALE AL CANTIERE ESTERO
Risvolti ai fini delle imposte sui redditi (di lavoro dipendente)
normativa tributaria italiana

Alla luce di quanto sopra esposto:

- **In assenza di stabile organizzazione:** occorre dichiarare il reddito di lavoro dipendente ai fini del Paese estero solo in caso di **supero dei 183 giorni / anno solare**; in tale evenienza, ai fini italiani, torna normalmente applicabile quanto previsto dall'articolo 51, comma 8-bis, del Dpr n. 917/1986;
- **In presenza di stabile organizzazione:** il reddito di lavoro dipendente deve essere dichiarato ai fini del Paese estero, qualunque sia la durata del soggiorno in tale Paese; in tale evenienza, ai fini italiani, potranno trovare applicazioni o la normativa ordinaria di cui all'articolo 51, commi da 1 a 8, del Dpr n. 917/1986 o la normativa speciale di cui al comma 8-bis, stesso articolo.

INVIO DI PERSONALE AL CANTIERE ESTERO

Risvolti ai fini delle imposte sui redditi (di lavoro dipendente) normativa tributaria italiana

L'articolo 23 del Dpr n. 600/1973, afferma che:

- “1-bis. I soggetti che adempiono agli obblighi contributivi sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero di cui all'articolo 48 (ora articolo 51), concernente la determinazione del reddito di lavoro dipendente, comma 8 bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, **devono in ogni caso operare le relative ritenute**”.
- “ 3. (...) 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”.

CASI PAESE

- **SVIZZERA**
- **AUSTRIA**
- **GERMANIA**
- **FRANCIA**

Condizioni di lavoro

Per la **durata del distacco** occorre garantire al personale le stesse condizioni di lavoro vigenti – per legge o contratto collettivo di applicazione generale – nel paese ospitante per quanto riguarda:

- i periodi minimi di riposo
- l'orario massimo di lavoro
- la durata minima delle ferie annuali retribuite
- la retribuzione (inclusi tutti gli elementi obbligatori definiti dal diritto nazionale o dai contratti collettivi di applicazione generale)
- la salute e sicurezza sul lavoro
- le tutele per le gestanti, le puerpere e i giovani (di età inferiore a 18 anni)
- la parità di trattamento fra uomo e donna
- le condizioni di alloggio dei lavoratori nel paese ospitante, se l'alloggio è fornito dal datore di lavoro
- le indennità o il rimborso delle spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute durante il distacco.

Condizioni di lavoro

Se le condizioni di lavoro sono più favorevoli nel paese di provenienza rispetto a quelle del paese ospitante, queste si mantengono anche durante il distacco.

Per i settori che non siano quello edilizio i requisiti in materia di retribuzione e ferie annuali non sono obbligatori se:

il distacco complessivo è inferiore a 8 giorni all'anno.

Le responsabilità: cenni

Il distacco: responsabilità del distaccante e del distaccatario

Il ricorso alla disciplina **del distacco all'estero pone una serie di problematiche in materia di salute e sicurezza sul lavoro**, tra cui le seguenti:

1. il problema della **legge applicabile al contratto di lavoro** con il lavoratore distaccato in un Paese straniero;
2. l'adempimento, in capo al distaccante, **dell'obbligo di formare ed informare** adeguatamente il lavoratore distaccato in ordine ai rischi connessi alla mansione specifica che egli sarà chiamato a svolgere durante il distacco all'estero;
3. la necessità di operare una **valutazione dei rischi che consideri** l'eventualità che il Paese ospitante presenti delle condizioni peculiari suscettibili di comportare un aumento dei rischi per il lavoratore rispetto a quelli riscontrabili per l'attività lavorativa espletata nel nostro territorio;
4. il ruolo della **sorveglianza sanitaria**.

Adempimenti

Svizzera: adempimenti

1. Premessa

- La Svizzera distingue le prestazioni di servizi rese **da personale indipendente rispetto a quelle del personale dipendente**; mentre le prime sono prestazioni di servizio prive di vincolo di subordinazione le ultime sono quelle che esamineremo nel seguito.
 - I lavoratori dipendenti sono considerati **distaccati** allorquando il datore di lavoro con sede all'estero li invia in Svizzera affinché essi, per un periodo limitato, forniscano una prestazione lavorativa per conto e sotto la sua direzione nell'ambito di un rapporto contrattuale concluso con il destinatario della prestazione.
-

Adempimenti

1. Adempimenti in capo all'azienda distaccante

Procedura di permesso o di notifica: adempimenti da compiere preliminarmente alla partenza dei lavoratori e successivamente

Al fine di consentire ad un lavoratore dipendente di prestare attività di lavoro in Svizzera in regime di distacco occorre procedere ad eseguire apposita procedura che soggiace all'obbligo di permesso qualora la prestazione lavorativa superi i 90 giorni o apposita procedura cosiddetta di "notifica" allorquando la prestazione abbia durata massima di 3 mesi (90 giorni) per anno civile e superi gli otto giorni di presenza sul territorio elvetico.

La Svizzera distingue la tipologia di svolgimento dell'attività lavorativa a seconda che la stessa venga svolta in un settore generale piuttosto che in un settore specifico.

Nei settori cosiddetti "general" non è previsto un obbligo di notifica per le persone che effettuano una prestazione di servizi in Svizzera la cui durata è inferiore a otto giorni per anno civile indipendentemente dal fatto che l'attività sia svolta ininterrottamente o a giornate.

Nei settori "specific" (edilizia, compresi il genio civile e i rami accessori dell'edilizia, paesaggismo, settore alberghiero, ristorazione e pulizia industriale e domestica, sorveglianza e sicurezza, commercio ambulante e settore a "luci rosse") l'obbligo di notifica vige sin dal primo giorno, a prescindere dalla durata dell'attività lavorativa.

La notifica dev'essere effettuata almeno otto giorni prima dell'inizio dell'attività (8 giorni - domeniche e festività incluse - prima del previsto inizio dell'attività lavorativa).

Adempimenti

La notifica va effettuata on-line per mezzo dell'apposito sito web:

http://www.bfm.admin.ch/bfm/it/home/themen/fza_schweiz-eu-efta/meldeverfahren.html

Si procede alla notifica attraverso l'accesso ai siti sopra menzionato, seguendo le istruzioni, estratte dal portale.

Solo per le prestazioni effettuate in Canton Ticino la notifica va effettuata al seguente ufficio:

Ufficio per la Sorveglianza del Mercato del Lavoro

Viale Stefano Franscini 17

6501 Bellinzona

- Tel.: 0041 (0)91 814 3795
 - Fax: 0041 (0)91 814 4786
 - Mail: dfe-usml@ti.ch
 - sito internet: www.ti.ch/sorveglianza-mercatolavoro
-

Adempimenti

Superati i 90 giorni è indispensabile ottenere un permesso.

E' necessario rivolgersi all'Ufficio Federale della Migrazione www.bfm.admin.ch/bfm/it/home/themen/arbeit.html

I lavoratori dipendenti cittadini di uno Stato terzo possono essere distaccati unicamente se sono integrati da almeno dodici mesi nel mercato del lavoro regolare di uno Stato membro dell'UE.

I cambiamenti che intervengono a notifica avvenuta vanno comunicati all'Ufficio per la sorveglianza del mercato del lavoro (che per il Canton Ticino: dfe-usml@ti.ch), prima dell'inizio dell'impiego.

Se la notifica è stata effettuata on line (procedura normale), il cambiamento sarà comunicato per e-mail con esplicito riferimento alla notifica già effettuata.

Nessuna notifica on-line va prodotta nei casi di:

- posticipo della data di inizio dell'impiego
- differente durata dell'impiego (riduzione o prolungamento dell'impiego) interruzione dei lavori

Va comunque eseguita notifica per comunicare una:

- notifica di altri collaboratori (es: in caso di malattia)
- notifica di collaboratori supplementari
- ripresa dei lavori dopo un'interruzione, seguito dei lavori (lavori di manutenzione o adempimento di richieste di garanzia) per uno stesso progetto.

La nuova notifica deve essere effettuata prima dell'inizio dell'impiego e deve contenere esplicito rimando alla notifica già effettuata.

- Una nuova notifica nei casi summenzionati non comporta un nuovo termine di otto giorni, per il calcolo del termine di riferimento resta valida la data della prima notifica.
- Inoltre, ai fini del computo dei 90 giorni, le modifiche alle notifiche che comportano accrediti per giornate non lavorate devono essere comunicate entro le ore 12, affinché la giornata lavorativa possa essere tenuta in conto per il calcolo dell'accredito.

Adempimenti

Contenuto della notifica

La notifica deve contenere i dati relativi all'impresa/datore di lavoro, la data di inizio del lavoro e lo scopo della prestazione di servizio, il luogo d'impiego e l'indirizzo di contatto del datore di lavoro, i dati personali dei lavoratori distaccati ed i riferimenti della loro posizione INPS.

E' stato predisposto un manuale per poter adeguatamente registrare e compilare la notifica di avvio di distacco in Svizzera

Adempimenti (eventuali) dovuti in Italia: Inail

Dal momento che nel caso di invio di personale all'estero per un periodo inferiore ai 90 giorni ai fini dell'istituto stiamo operando in regime di trasferta e dunque diamo vita ad un mutamento temporaneo del luogo di esecuzione della prestazione, nell'interesse e su disposizione unilaterale del datore di lavoro, con previsione certa di rientro nella sede di lavoro di provenienza, a prescindere dall'esistenza o meno di convenzioni stipulate, il lavoratore rimane sempre assoggettato integralmente alla legislazione italiana, e l'obbligo di comunicazione all'Inail, da parte del datore di lavoro, rimane solo nel caso in cui il lavoratore venga esposto a rischi diversi da quelli per i quali è stato già assicurato presso l'Istituto.

Obblighi del datore di lavoro nei confronti dei lavoratori

I datori di lavoro con sede nell'Unione Europea che distaccano i propri dipendenti in Svizzera, nell'ambito di una prestazione di servizio, devono garantire ai lavoratori dipendenti inviati a lavorare in Svizzera un trattamento economico non inferiore a quanto previsto dalla Contrattazione collettiva per i lavoratori svizzeri; pertanto con riguardo a tali lavoratori occorre rispettare la retribuzione prevista dal CCL elvetico.

Adempimenti

Sotto questo profilo è utile visitare il sito www.distacco.ch ove è possibile conoscere quali sono i salari minimi obbligatori da rispettare a seconda della tipologia di attività e luogo di esercizio della prestazione (i.e.: Cantoni).

In caso di verifica ispettiva, poi, la prova del rispetto delle norme bilaterali e delle condizioni minime salariali potrà essere esibita mediante produzione del cedolino paga.

Qualora il cedolino italiano per le suesposte ragioni necessitasse di essere integrato, il datore di lavoro dovrà essere in grado di dimostrare che la voce integrata è il frutto di una differenza salariale tra l'Italia e la Svizzera.

Il cedolino dovrà contenere, a questo punto, apposita voce dedicata che a titolo semplificativo potremmo denominare “indennità integrativa per lavoro in Svizzera”.

Al fine di poter esattamente quantificare la misura dell'indennità da corrispondere sul sito www.distacco.ch è anche disponibile il prospetto di calcolo della differenza salariale, che si suggerisce di allegare in caso di richiesta ispettiva.

Potrebbe altresì rendersi necessario, in caso di verifica ispettiva, dimostrare come vengono suddivise le ore giornaliere di lavoro sul territorio elvetico.

Sotto questo profilo parrebbe utile suggerire di fare compilare e firmare ai lavoratori, quotidianamente un registro giornaliero di ore presenza contenente per ciascun giorno la data, l'ora di arrivo, l'orario di sospensione dal lavoro per pausa pranzo e l'orario di termine di lavoro, o alternativamente istituire un sistema di rilevamento elettronico delle ore di presenza.

Adempimenti

Cauzione

Nella maggior parte dei cantoni e per quasi tutte le tipologie di attività lavorativa, prima dell'inizio del distacco **vi è l'obbligo di versare una cauzione che varia dai 5.000 ai 10.000 franchi svizzeri**; la cauzione è finalizzata a garantire il rispetto dei contratti collettivi di lavoro, il pagamento di eventuali violazioni contrattuali, garantire il pagamento del contributo al Fondo paritetico e dei diritti contrattuali della Commissione Paritetica Cantonale (CPC). L'obbligo di versamento della cauzione sussiste per ogni datore di lavoro operante, prevalentemente nel settore edile, dell'artigianato, della falegnameria e artigianato versa presso la CPC, una cauzione che varia dai 5000 ai 10000 franchi svizzeri.

Il settore di appartenenza della vostra azienda parrebbe escludervi da questo adempimento tuttavia suggeriamo opportuna verifica mediante accesso al sito www.zkvs.ch/it

Obbligazioni in capo ai Lavoratori: la documentazione da possedere

I regolamenti Ue in materia di sicurezza sociale si applicano anche alla Svizzera oltre che al Liechtenstein, pertanto al fine di evitare di essere chiamati a versare i contributi Inps in Svizzera i lavoratori dipendenti **devono essere muniti di certificato A1**.

E' altresì necessario che i lavoratori **siano muniti di tesserino sanitario Team** (tessera europea di assicurazione malattia) operante anche in Svizzera alle stesse condizioni e allo stesso costo vevoli per gli assistiti in Svizzera.

AUSTRIA

Il datore di lavoro che intende distaccare temporaneamente i suoi dipendenti sul territorio austriaco ha l'obbligo, ai sensi dell'art. 19 della LSD – BG (Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz, Legge contro il dumping salariale e sociale), **di inviare la notifica ZKO utilizzando il modulo ZKO3.**

La notifica per il distacco in Austria deve essere presentata **prima della data d'inizio dell'attività lavorativa.**

Inoltre, occorre richiedere all'INPS il rilascio del modello A1 per i dipendenti distaccati.

La dichiarazione di distacco in Austria deve contenere diversi elementi tra cui, a titolo esemplificativo, i dati della società distaccante e di quella distaccataria, nonché la data di inizio e fine del distacco.

In caso di modifiche successive come, per esempio, una variazione del luogo di lavoro, occorrerà comunicarlo senza ritardo tramite una nuova notifica.

Nomina di un Rappresentante e conservazione documentale

L'impresa **distaccante deve nominare una persona di contatto** che sarà presente sul territorio austriaco e che avrà il compito di conservare la dovuta documentazione (ad esempio, la notifica di distacco e i documenti relativi alle retribuzioni dei lavoratori distaccati).

Condizioni lavorative e salariali per il distacco in Austria

Il datore di lavoro è tenuto ad applicare ai propri dipendenti in trasferta le disposizioni della normativa austriaca in merito all'orario di lavoro e ai periodi di riposo.

Il datore di lavoro deve applicare un trattamento economico non inferiore a quello previsto dalla contrattazione austriaca. L'impresa distaccante deve pertanto identificare il contratto collettivo di applicazione nel quale rientra la propria attività.

AUSTRIA

Adempimenti ulteriori per il settore edile: BUAK

L'azienda che desidera esercitare un'attività edile sul suolo austriaco, deve osservare alcune norme speciali riferite, ad esempio, al diritto alle ferie annuali o al salario minimo stabilito nel contratto collettivo vigente in Austria (Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse – BUAK).

Adempimenti ulteriori per l'azienda che vuole esercitare un'attività commerciale regolamentata

L'impresa che desidera esercitare un'attività commerciale regolamentata deve inviare una notifica, la cd. Dienstleistungsanzeige, al Ministero federale del Lavoro e dell'Economia (BMAW): tale notifica ha durata di un anno.

L'impresa italiana è inoltre tenuta fornire una specifica serie di documenti, comprendente l'attestazione dello stabilimento legale dell'impresa nello Stato membro o contraente e l'attestato relativo alle attività precedentemente svolte nell'esercizio dell'attività in questione.

Germania

Adempimenti obbligatori per il distacco di un lavoratore italiano in Germania

Per poter inviare un lavoratore a svolgere una prestazione di servizi sul suolo tedesco, il datore di lavoro deve rispettare le condizioni stabilite dalla Legge e dai contratti collettivi.

Innanzitutto, occorre che il datore, prima dell'inizio dei lavori in Germania, invii telematicamente la dichiarazione di distacco tramite il Minimum Wage Registration Portal.

In Germania, l'obbligo di notifica preventiva si applica esclusivamente alle attività lavorative definite indicate, rispettivamente, all'interno del Posted Workers Act e del Minimum Wage Act.

Si è esenti dagli obblighi di notifica preventiva derivanti dal Minimum Wage Act qualora il lavoratore percepisca uno stipendio mensile superiore ai 2.000,00 euro lordi da almeno 12 mesi prima del distacco, o un salario superiore a 2.958,00 euro lordi durante il periodo di lavoro in Germania.

La notifica del datore di lavoro, deve contenere diverse informazioni tra cui, a titolo esemplificativo, l'inizio e il termine del distacco, i dati personali e l'indirizzo della persona adibita a Responsabile, nonché il settore di attività svolta.

Condizioni lavorative e salariali

Per quanto riguarda le condizioni salariali, se si intende effettuare il distacco di un lavoratore in Germania occorre attenersi al salario minimo previsto, il quale viene adeguato ogni 1° gennaio e 1° luglio, e che ad oggi corrisponde a 12,41 euro lordi all'ora.

La società distaccante deve inoltre rispettare le condizioni minime di lavoro definite dagli atti legislativi tedeschi riguardanti orari di lavoro, ferie e permessi compensi aggiuntivi, eventuali indennità e rimborsi, ecc.

Per i lavoratori interinali, la normativa prevede in aggiunta la compilazione della supplier's assurance da parte del somministratore: con questo documento si assicura il rispetto delle condizioni di lavoro contemplate dalla normativa tedesca.

Germania

Conservazione dei documenti in caso di ispezione

È fondamentale che, per i due anni successivi al termine del distacco, l'azienda distaccante conservi la relativa documentazione, che deve essere tradotta e messa a disposizione delle autorità tedesche (l'ente preposto è l'ufficio doganale) in caso di controlli.

Tra i documenti da conservare, ad esempio, ricordiamo il contratto di lavoro, le buste paga del lavoratore distaccato e la copia del modello A1.

Sanzioni previste

Il datore di lavoro può incorrere in una sanzione fino a 500.000,00 euro per inosservanza delle condizioni lavorative o salariali previste dalla legislazione tedesca e per mancata cooperazione con gli organi ispettivi.

In caso di inadempienza degli obblighi di notifica e di conservazione dei documenti, invece, la sanzione applicata può essere di massimo 30.000,00 euro per lavoratore distaccato.

FRANCIA

Obblighi del distaccante

Prima di ogni periodo di distacco in Francia, anche qualora la durata della missione sia di un solo giorno e per poche ore, il datore di lavoro deve compilare una **dichiarazione preliminare di distacco** (disponibile in lingua francese e inglese), esclusivamente in via telematica, connettendosi al portale

www.sipsi.travail.gouv.fr

La dichiarazione richiede numerose informazioni, tra le quali:

- i dati anagrafici aziendali,
- l'attività prevalente,
- il luogo del distacco,
- l'indicazione del rappresentante dell'impresa in Francia,
- la durata della missione,
- la natura delle prestazioni eseguite,
- i dati anagrafici e l'orario di lavoro del distaccato.

Il distaccante deve inoltre nominare, in forma scritta e in lingua francese, un proprio rappresentante presente sul territorio per tutta la durata del distacco.

FRANCIA

Compito del rappresentante

è fungere da tramite tra il distaccante e le autorità e conservare, sul territorio francese, i seguenti documenti tradotti in francese:

- la visita medica a cui è stato sottoposto il distaccato,
- il pagamento della retribuzione,
- le ore lavorate,
- il modello A1 (o almeno la prova che è stata presentata la domanda),
- la copia della designazione del rappresentante,
- l'indicazione del diritto applicabile al contratto tra distaccante e distaccataria,
- il numero di contratti eseguiti e il fatturato realizzato dal distaccante in Italia e in Francia,
- il contratto di lavoro e le buste paga.

Obblighi del distaccatario

L'impresa distaccataria ha l'obbligo di richiedere al distaccante copia della dichiarazione preventiva di distacco e copia del documento di nomina del rappresentante sul territorio francese e di allegarle al proprio registro del personale, nonché di effettuare la dichiarazione di distacco sostitutiva qualora il distaccante non vi abbia provveduto.

FRANCIA

Norme sostanziali di diritto del lavoro francese inderogabili

In alcune materie di particolare rilevanza, il distaccante deve garantire al distaccato le stesse condizioni di lavoro presenti in Francia, ad esempio per quanto riguarda le libertà individuali e collettive, la non discriminazione tra uomo-donna, la tutela della maternità, i tempi di lavoro, la retribuzione minima, la normativa sullo straordinario e le regole relative alla sicurezza.

Concretamente, prima di ogni distacco bisogna effettuare un'analisi comparata dell'inquadramento italiano del distaccato rispetto alle **disposizioni relative alla classificazione dei dipendenti contenute nella convenzione collettiva francese e verificare che la retribuzione del dipendente distaccato rispetti il minimo previsto dalla convenzione collettiva francese e, in caso negativo, effettuare il dovuto adeguamento retributivo.**

In materia di orario di lavoro, è importante avere ben presente che in Francia la durata legale della settimana lavorativa è pari a 35 ore (contro le 40 ore settimanali previste in Italia). Qualora il dipendente distaccato lavorasse di più, le ore eccedenti devono essere retribuite come straordinario, secondo la legge francese, e devono comparire in busta paga, pena una sanzione per “dissimulazione d’impiego”.

FRANCIA

Sanzioni

Per la violazione della normativa in materia di distacco sono previste ammende fino a 500.000 euro e anche la sospensione temporanea della prestazione di servizi, inoltre sono previste sanzioni penali nel caso di dissimulazione di impiego

FRANCIA settore edile: carta BTP

A partire dal 17.03.2017 la Carta BTP è obbligatoria per le imprese straniere che distaccano dipendenti stranieri in Francia.

Ogni Déclaration Préalable de Détachement dovrà essere obbligatoriamente accompagnata dalla richiesta della Carte BTP nominativa del dipendente e del cantiere/durata presso cui interviene, sia nel caso di dipendenti distaccati che di dipendenti interinali che compiono a titolo professionale dei lavori che figurano sull'elenco menzionato nell'articolo R. 8291-1 del Codice del Lavoro francese:

“Lavori di scavo, di risanamento, di costruzione, di montaggio e smontaggio di elementi prefabbricati, di sistemazioni attrezzature interne o esterne, di restauro o di ristrutturazione, di demolizione o di trasformazione, di depurazione, di manutenzione delle opere, di rifacimento o di riparazione come anche di tinteggiatura e di pulizia afferenti a questi lavori e di tutte operazioni annesse che sono direttamente legate”.

FRANCIA settore edile: carta BTP

La Carte BTP è la carta professionale dei lavoratori del settore delle costruzioni e dei lavori pubblici.

Si tratta di un cartellino identificativo del dipendente e del datore di lavoro rilasciato dall'Union des Caisses de France CIBTP.

La Carte BTP dovrà essere esibita obbligatoriamente in caso di controllo, al fine di contrastare forme di lavoro illegali e di sleale concorrenza sleale.

Diversi elementi devono essere registrati sulla tua carta BTP:

- cognome, nome e sesso;
- foto documento d'identità del lavoratore;
- ragione sociale del datore di lavoro;
- il numero SIREN dell'azienda che è attribuito dalle autorità statistiche (INSEE).

È composto da 9 cifre. I primi 8 numeri non hanno alcun significato, mentre la nona cifra serve solo per controllare il logaritmo dei primi numeri;

Domande ?





GRAZIE PER L'ATTENZIONE