

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX

I FATTORI CHE INFLUISCONO SULLE SCELTE IMPRENDITORIALI

Sommario: 1.1 L'internazionalizzazione delle imprese e l'apertura di nuovi mercati 1.2 Apertura di uffici di rappresentanza e stabili organizzazioni 1.3 Invio/assunzione *in loco* di proprio personale – Aspetti contrattuali 1.4 Invio/assunzione *in loco* di proprio personale – Aspetti fiscali 1.5 Invio/assunzione *in loco* di proprio personale – Aspetti giuslavoristici 1.6 Invio/assunzione *in loco* di proprio personale – Aspetti previdenziali e assistenziali 1.6.1. Procedure e regime applicabile in ambito europeo 1.6.2. Procedure e regime applicabile in ambito *extra* UE 1.7 Abstract 1.8 Riferimenti

1.1 L'internazionalizzazione delle imprese e l'apertura di nuovi mercati

La globalizzazione delle economie favorita dall'avvento delle nuove tecnologie dell'informazione, l'internazionalizzazione delle imprese, la recente crisi economica sono fattori che, per ragioni differenti, hanno determinato l'incremento della mobilità internazionale dei lavoratori¹ e influenzato le scelte di localizzazione delle attività imprenditoriali.

L'internazionalizzazione², ovvero la tendenza delle imprese al dislocamento della produzione/distribuzione in mercati esteri, può assumere

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

(...) Work and income related motivations are especially strong in the New Member States. Almost 60 per cent of past movers in the New Member States did change location because of job related reasons, whereas only about 40 per cent of movers in the EU-15 mention this factor" (European Commission DG Employment, Social Affairs and Equal Opportunities, *Geographic mobility in the European Union: Optimising its economic and social benefits*, aprile 2008). Per ulteriori approfondimenti, cfr. European Commission, 2018, "Annual Report on intra-EU labour mobility" – Final Report, pubblicato il 18 febbraio 2019. Il documento distingue tre forme di "labour mobility":

- "Long-term labour mobility, where someone moves his/her residence to a country of which he/she is not a citizen, for at least one year, to take up work or seek work. (...);
- Cross-border mobility, where someone resides in one country but is employed or self-employed in another and who, for this purpose, moves across borders regularly. This concept itself houses different definitions;
- Posting of workers, where employees who are regularly employed in one Member State are sent to another Member State by the same employer to work there for a limited period. It can also include posted self-employed persons, being persons who normally pursue an activity as self-employed person in a Member State who go to pursue a similar activity in another Member State".

² Per ulteriori approfondimenti sui processi di internazionalizzazione delle imprese cfr. Valente P., *Manuale di Governance Fiscale*, Ipsoa, Milano, 2011, p. 50 ss.; Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, Ipsoa, Milano, 2018, IV edizione, p. 1217 ss.; Valente P., Ianni G., Rizzardi R., Toscano F., *Internazionalizzazione dell'impresa e gestione dei mercati esteri*, Ipsoa, Milano, 2016; Valente P., Ianni G., Mattia S., Toscano F., *Tax Governance e Tax Risk Management. Strategie, modelli, responsabilità*, (segue)

modalità differenti a seconda delle variabili ambientali e delle caratteristiche aziendali interne.

La preliminare valutazione delle modalità di intervento nei Paesi esteri rappresenta un'imprescindibile fase per l'internazionalizzazione dell'impresa di piccole e medie dimensioni, nonché per l'espansione sui mercati esteri da parte delle multinazionali, italiane e non.

A parte l'ufficio di rappresentanza che, in genere, non consente di svolgere alcuna attività commerciale nel Paese di registrazione, la stabile organizzazione (*branch*) si pone come la naturale alternativa alla costituzione di una società.

In via di prima approssimazione, la costituzione di società all'estero è solitamente contraddistinta da un processo decisionale orientato a:

- istituire un'entità giuridica, separata dal socio, per lo specifico svolgimento dell'oggetto sociale (es., produzione o commercializzazione di beni; erogazione di prestazioni di servizi) nel mercato estero di riferimento;
- attribuire all'ente estero partecipato una precisa *mission*, vale a dire una funzione chiaramente individuata nell'ambito del gruppo. Tale funzione può essere la medesima del soggetto controllante (ma territorialmente individuata) o, in taluni casi, rappresentare solo una parte del *business* da questi condotto (cd. "*specializzazione*" dell'attività d'impresa);
- creare un solido legame con il territorio, mediante la realizzazione di un complesso organizzato di uomini e mezzi (azienda) idoneo al perseguimento degli obiettivi imprenditoriali assegnati;
- affidare un patrimonio iniziale (mediante versamento di capitale sociale e/o conferimento di beni materiali ed immateriali), il cui sviluppo ed investimento è destinato ad essere effettuato nel territorio dello Stato in cui la *legal entity* è costituita ed operante;
- registrare un'entità giuridica, autonoma dal soggetto controllante, titolare di distinte posizioni giuridiche attive e passive, soprattutto nei rapporti con enti pubblici e soggetti privati operanti *in loco*.

L'Unione Europea ha negli ultimi anni³ incentivato la mobilità di lavoratori affermando che essa "*può contribuire al progresso economico e sociale, ad*

Ipsa, Milano, 2017. Si veda anche il documento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *L'internazionalizzazione e la legislazione applicabile ai lavoratori*, Memorandum n. 8/2016, p. 4 ss..

³ "The entry into force of the Amsterdam Treaty in 1999 saw the EU acquire legislative competence to act in the fields of migration and asylum. Conclusions adopted by member states at the October 1999 European Council in Tampere called for the development of common policies on asylum and immigration.

(segue)

I I fattori che influiscono sulle scelte imprenditoriali

un alto livello di occupazione e al raggiungimento di uno sviluppo sostenibile ed equilibrato. Essa permette anche all'economia europea, all'occupazione e ai lavoratori di adattarsi in modo più flessibile ed efficace alla situazione mutevole di un'economia mondiale aperta alla concorrenza. Una maggiore mobilità fra gli Stati membri favorirà anche un'integrazione politica più stretta nell'UE"⁴.

However, the EU is currently a long way away from adopting so-called common policies. While the European Commission asserts that results achieved so far are «impressive», they remain rather imbalanced. The management of external borders and the fight against irregular migration have been prioritised so far, to the detriment of asylum and legal migration.

The entry into force of the Lisbon Treaty in 2009 gave a new impetus to further develop EU policies and action in the fields of immigration, integration and asylum. Border management and irregular migration will remain high on the agenda and the main focus of attention. However, Brussels should now address legal migration, asylum and integration issues in a more structured and in-depth manner in order to achieve the goal of developing common EU policies.

Despite the economic crisis and growing evidence of anti-immigrant rhetoric, the challenge of developing EU-wide immigration, integration and asylum policy will remain a hot political topic in the years to come. Ongoing developments and the debate on the issues will be closely followed and scrutinised by the EPC team in the framework of our European Migration and Diversity Programme" (Dh ret C., Lazarowicz A., Nicoli F., Pascoau Y., Zuleeg F., "Making progress towards the completion of the Single European Labour Market", in EPC Issue Paper, n. 75, maggio 2013).

⁴ Una maggiore mobilit  dei lavoratori all'interno dell'Unione Europea   uno degli obiettivi del programma "Europa 2020", la strategia decennale per la crescita sviluppata dall'Unione Europea, la quale "non mira soltanto a uscire dalla crisi che continua ad affliggere l'economia di molti paesi, ma vuole anche colmare le lacune del nostro modello di crescita e creare le condizioni per un diverso tipo di sviluppo economico, pi  intelligente, sostenibile e solidale". Per ulteriori approfondimenti, cfr. "Europa 2020 in sintesi" consultabile al seguente link: http://ec.europa.eu/europe2020/europe-2020-in-a-nutshell/index_it.htm, nonch  la relazione sui progressi compiuti, consultabile al seguente link: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/7566774/KS-EZ-16-001-EN-N.pdf/ac04885c-cfff-4f9c-9f30-c9337ba929aa>.

"Migration is influenced by a combination of economic, political and social factors: either in a migrant's country of origin (push factors) or in the country of destination (pull factors). Historically, the relative economic prosperity and political stability of the EU are thought to have exerted a considerable pull effect on immigrants.

In destination countries, international migration may be used as a tool to solve specific labour market shortages. However, migration alone will almost certainly not reverse the ongoing trend of population ageing experienced in many parts of the EU.

During 2011 there were an estimated 1.7 million immigrants to the EU from a country outside the EU-27. In addition, 1.3 million people previously residing inside in an EU-27 Member State migrated to another Member State. Thus, about 3.2 million people immigrated to one of the EU-27 Member States, while at least 2.3 million emigrants were reported to have left an EU-27 Member State. It should be noted that these figures do not represent the migration flows to/from the EU as a whole, since they also include flows between different EU Member States. The United Kingdom reported the largest number of immigrants (566.044) in 2011, followed by Germany (489.422), Spain (457.649) and Italy (385.793); these four Member States together accounted for 60.3 % of all immigrants to EU-27 Member States. Spain reported the highest number of emigrants in 2011 (507.742), followed by the United Kingdom with (350.703), Germany (249.045) and France with (213.367). 16 of the EU-27 Member States reported more immigration than emigration in 2011, but in Bulgaria, the Czech Republic, Ireland, Greece, Spain, Poland, Romania and the three Baltic Member States emigrants outnumbered immigrants. Relative to the size of the resident population, Luxembourg recorded the highest number of immigrants in 2011 (38 immigrants per 1000 persons), followed by

(segue)

Expatriates all'estero e esteri in Italia

Con il principio della libera circolazione dei lavoratori, di cui all'art. 45 del TFUE⁵, l'Unione Europea si pone l'obiettivo di assicurare la mobilità dei lavoratori, mediante l'abolizione di qualsiasi forma di discriminazione basata sulla cittadinanza per quanto riguarda l'occupazione, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro, l'accesso all'alloggio, nonché il diritto per il lavoratore di farsi raggiungere dalla propria famiglia.

Con la finalità di agevolare lo svolgimento, da parte dei cittadini europei, di attività lavorative al di fuori dello Stato di origine, l'art. 45 del TFUE garantisce la parità di trattamento tra i lavoratori, attraverso la rimozione di

Cyprus (26) and Malta (13). The highest rates of emigration in 2011 were reported for Ireland (19 emigrants per 1 000 persons) and Lithuania (18 emigrants per 1000 persons). Citizens of non-EU countries can be categorised according to the level of development of their country of citizenship, based on the human development index (HDI) calculated by the United Nations. By this measure, the largest share (52.4% of all immigrants to the EU) are citizens from medium HDI countries and 34.6% are from high HDI (but non-EU) countries. Low HDI countries (6.3%), EFTA countries (3.6%) and candidate countries (3.1 %) accounted for relatively low shares of total immigration to the EU-27 in 2011. In 2011, the relative share of returning nationals within the total number of immigrants was highest in Lithuania (89.3% of all immigrants), Portugal (63.6%), Croatia (55.3 %), Estonia (54.8 %) and Greece (54.5 %). These were the only EU Member States to report return migration higher than 50%. By contrast, Luxembourg, Austria, Italy, Cyprus and Spain reported relatively low shares, as return migration in 2011 accounted for less than 10 % of immigrants. Regarding the gender distribution of immigrants in 2011, there were slightly more men than women as a whole (52.1% compared to 47.9%). The country reporting the highest share of male immigrants was Slovakia (62.4%); by contrast, the highest share of female immigrants was reported in Cyprus (55.2%)" (Eurostat, "Migration and migrant population statistics", marzo 2013, consultabile al seguente link: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/Migration_and_migrant_population_statistic). Nella dichiarazione del 14 febbraio 2019 "Equa mobilità dei lavoratori: bene l'accordo sull'Autorità europea del lavoro" si afferma che la Commissione europea, il Parlamento europeo e il Consiglio hanno raggiunto un accordo provvisorio sulla proposta della Commissione di istituire un'Autorità europea del lavoro (ELA) con il compito di favorire la mobilità equa dei lavoratori all'interno dell'UE, consentendo ai cittadini e alle imprese di cogliere le opportunità offerte dal mercato unico, sostenendo la collaborazione tra le autorità nazionali anche nella prevenzione e nel contrasto delle frodi e degli abusi sociali.

⁵ Si riporta di seguito il testo dell'art. 45 del TFUE: "1. La libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione è assicurata.

2. Essa implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro.

3. Fatte salve le limitazioni giustificate da motivi di ordine pubblico, pubblica sicurezza e sanità pubblica, essa importa il diritto:

a) di rispondere a offerte di lavoro effettive;

b) di spostarsi liberamente a tal fine nel territorio degli Stati membri;

c) di prendere dimora in uno degli Stati membri al fine di svolgerci un'attività di lavoro, conformemente alle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative che disciplinano l'occupazione dei lavoratori nazionali;

d) di rimanere, a condizioni che costituiranno l'oggetto di regolamenti stabiliti dalla Commissione, sul territorio di uno Stato membro, dopo aver occupato un impiego.

4. Le disposizioni del presente articolo non sono applicabili agli impieghi nella pubblica amministrazione".

qualsiasi ostacolo alla libera circolazione posto dalle legislazioni degli Stati membri.

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

In materia di regolamentazione dei rapporti di lavoro, le multinazionali devono considerare contemporaneamente le disposizioni introdotte da diversi organismi, quali i singoli governi nazionali dei Paesi in cui operano e le organizzazioni regionali ed internazionali.

A livello interno/operativo, le imprese multinazionali strutturano i cd. *Human Resource Departments* al fine di implementare programmi di mobilità internazionale dei propri dipendenti con l'obiettivo di:

- garantire la gestione delle problematiche di carattere, retributivo, fiscale, previdenziale a cui le imprese devono rispondere al fine di essere *compliant* con le varie legislazioni (sia a livello *corporate*, sia a livello individuale per i dipendenti);
- garantire una corretta gestione delle risorse che consenta di inserire “*the right people to the right places at the right time*”.

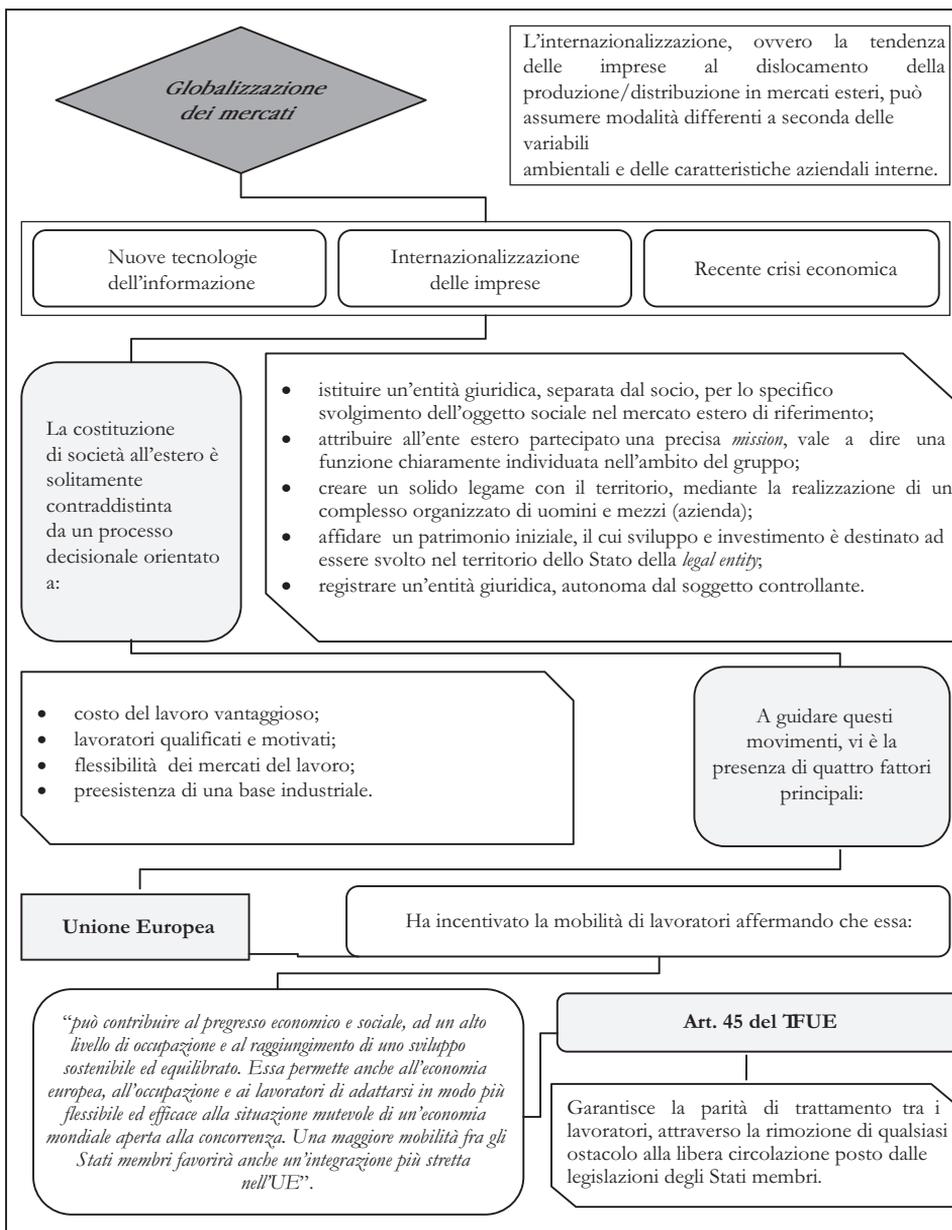
Nei rapporti infragruppo, è prassi che una società affidi ad altra società del medesimo gruppo societario la gestione delle risorse umane⁶.

⁶ La consociata che riceve tale incarico vi provvede normalmente mediante proprio personale interno, dotato delle necessarie competenze. In tali casi, il rapporto obbligatorio tra le due consociate trova fondamento in un contratto *intercompany* di prestazione di servizi di selezione e formazione del personale, il quale non si inquadra nella categoria dei contratti di lavoro dipendente, né in quella dei contratti di lavoro autonomo.

I diritti e gli obblighi in capo alla società che presta servizi di selezione e formazione del personale a favore di una consociata sono analoghi a quelli esaminati con riferimento alla figura dell'esperto in *recruitment*.

Per ulteriori approfondimenti, cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 3353 ss..

Tavola 1 – Focus sull'internazionalizzazione delle imprese



1.2 Apertura di uffici di rappresentanza e stabili organizzazioni

La presenza sul territorio di uno Stato di imprese estere può manifestarsi generalmente attraverso la costituzione di stabili organizzazioni o uffici di rappresentanza.

La società che intenda operare nel territorio di un Paese estero, senza doversi necessariamente costituire in una delle forme societarie previste dalla legislazione di detto Stato, mantenendo in tal modo la propria identità di soggetto estero ed il controllo e la gestione della propria attività commerciale nel Paese d'origine, ha generalmente a disposizione i due suddetti strumenti.

L'ufficio di rappresentanza⁷ rappresenta la forma operativa più semplice da implementare ed è utilizzata soprattutto nei casi in cui la società estera intenda promuovere i prodotti, l'attività o i servizi della società estera direttamente *in loco*, con bassi costi di costituzione e gestione e senza acquisire una soggettività tributaria in detto Stato.

Inoltre, l'ufficio di rappresentanza può essere utilizzato dall'impresa estera per stabilire un "*primo contatto*" con il territorio, al fine di un successivo stabilimento mediante stabile organizzazione o società.

La normativa italiana non contiene una definizione di ufficio di rappresentanza: a tal proposito, si rinvia a quanto disposto dal Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni (di seguito, "*Modello OCSE*")⁸.

Si considera ufficio di rappresentanza una sede fissa che svolga funzioni meramente ed esclusivamente promozionali e pubblicitarie, di raccolta di informazioni, di ricerca scientifica o di mercato.

Pertanto, l'ufficio di rappresentanza deve avere esclusivamente una funzione ausiliaria o preparatoria per la penetrazione dell'impresa straniera sul mercato di riferimento, (ad esempio, la sola esposizione, acquisto e deposito di beni, raccolta di informazioni, pubblicità, ricerca) non potendo svolgere

⁷ Per ulteriori approfondimenti, cfr. Valente P., Ianni G., Rizzardi R., Toscano F., *Internazionalizzazione dell'impresa e gestione dei mercati esteri*, op. cit., p. 4 ss..

⁸ Per ulteriori approfondimenti sui trattati internazionali diretti ad evitare la doppia tassazione, cfr. Valente P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsoc, Milano 2016. Si ricorda che in data 18 dicembre 2017 è stato pubblicato il nuovo Modello di Convenzione OCSE il quale ha introdotto novità significative che implementano le linee guida elaborate nell'ambito del progetto BEPS ("*Base Erosion and Profit Shifting*") articolato in 15 *Actions*. In particolare, le maggiori innovazioni al precedente Modello riguardano la disciplina anti-abuso, il concetto di stabile organizzazione e la procedura "MAP" ("*Mutual Agreement Procedure*"). Per ulteriori approfondimenti sulle novità introdotte nel Modello di Convenzione OCSE 2017, cfr. Valente P., *Casi e materiali di diritto tributario internazionale*, Eurilink University Press, Roma, 2018, p. 99 ss.; Valente P., "Il nuovo Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni: profili di novità", in *il fisco*, n. 6/2018.

attività di produzione o di vendita che porterebbero a qualificarlo quale stabile organizzazione.

La Guardia di Finanza, nel paragrafo 4.b. del Volume 3 della circolare n. 1/2008⁹, avente ad oggetto le indicazioni operative nella fase di accertamento di una “*stabile organizzazione occulta*”¹⁰, ha affermato la necessità di approfondire “ (...) *l'operatività delle unità locali di imprese estere che formalmente assumono la forma di meri uffici di rappresentanza, vale a dire di quelle*”.

⁹ Si evidenzia, altresì, che la Guardia di Finanza ha pubblicato nuove istruzioni operative per il contrasto dell'evasione e delle frodi fiscali ed economico – finanziarie contenute nella circolare n. 1/2018 recante il “*Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*”.

¹⁰ Il concetto di “*stabile organizzazione occulta*” non trova origine nella legislazione tributaria vigente (nazionale, internazionale o europea) né nella prassi amministrativa nazionale. Esso si è formato nel corso di verifiche fiscali in capo a società italiane appartenenti a gruppi multinazionali e che si caratterizzano come entità giuridiche formalmente indipendenti. Il primario fondamento del concetto è rinvenibile nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, nel caso “*Philip Morris*”, sia ai fini delle imposte sul reddito che ai fini IVA.

Nella prassi, è frequente che la questione della “*stabile organizzazione occulta*” venga sollevata con riguardo ad una società italiana “*formalmente autonoma*”, sebbene legata a soggetti esteri da rapporti di controllo, ovvero con riguardo a rami d'azienda di questa. Meno frequentemente, la questione viene in considerazione nel caso (opposto) di enti privi di personalità giuridica, che si qualificano come mere promozioni sul territorio nazionale del soggetto estero, a seguito dell'attività dagli stessi condotta.

La nozione di “*stabile organizzazione occulta*” fa altresì riferimento all'ipotesi in cui un soggetto agisce “*formalmente*” in qualità di “*agente indipendente*” senza, tuttavia, soddisfare, di fatto, i requisiti dell’“*indipendenza giuridica ed economica*” (agente dipendente cd. “*di fatto*”).

Ulteriori criticità possono insorgere con riferimento al carattere effettivamente “*preparatorio o ausiliario*” dell'attività svolta dall'impresa italiana rispetto a quella propria del soggetto estero.

L'eventuale riqualificazione della prima quale stabile organizzazione in Italia del soggetto estero viene, in tal caso, effettuata ai sensi delle disposizioni che individuano le “*stabili organizzazioni materiali*” (cfr. in particolare, l'art. 5, par. 1 del Modello OCSE).

Nella pratica si ha spesso riguardo, indifferentemente, all'uno o all'altro dei suindicati criteri, eventualmente anche in concorso tra loro.

Nella circolare della Guardia di Finanza n. 1/2018, vol. III, recante “*Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*” si afferma che “*L'impatto più rilevante delle scelte operate in sede di verifica, in termini sostanziali e procedurali, si realizza (...) nel caso in cui il gruppo multinazionale operi in Italia attraverso un soggetto giuridico autonomo formalmente identificato e si possano configurare i presupposti per ritenere che al suo interno operi una stabile organizzazione occulta (c.d. “stabile nidificata”). In questa ipotesi, si potrebbe:*

- *richiedere, preventivamente, l'attribuzione di un codice fiscale identificativo, ricostruire il perimetro della branch operante in seno alla legal entity italiana, procedere, conseguentemente, a muovere rilievi afferenti alle violazioni formali e sostanziali;*

- *valutare di rideterminare il reddito ritenuto “occultato” attraverso politiche di prezzi di trasferimento, attribuendolo al soggetto residente già identificato in Italia”.*

Per ulteriori approfondimenti in tema di stabile organizzazione occulta, cfr. Valente P., Ianni G., Rizzardi R., Toscano F., *Internazionalizzazione dell'impresa e gestione dei mercati esteri*, op. cit., p. 25 ss.; Valente P., Vinciguerra L., *Stabile organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, Ipsoa, Milano, 2018; Valente P., “*Italian Taxation of Hidden Permanent Establishments*”, in *Tax Notes International*, agosto 2012; Valente P., “*La stabile organizzazione «occulta» nella giurisprudenza italiana*”, in *Fiscalità & Commercio internazionale*, n. 5/2012.

entità con funzioni esclusivamente promozionali e pubblicitarie, di raccolta delle informazioni, di ricerca scientifica o di mercato”.

Secondo quanto indicato nella medesima circolare, “*l’ufficio di rappresentanza è obbligato a svolgere una funzione meramente ausiliaria o preparatoria in favore dell’impresa straniera da cui promana, non potendo esercitare alcuna attività imprenditoriale in senso proprio. L’ufficio di rappresentanza costituisce, in definitiva, un mero centro di costo, il cui responsabile non ha alcun potere di decidere o di impegnare la società di fronte a terzi; detto Ufficio, conseguentemente, non produce alcun reddito e non soggiace agli obblighi civilistici previsti per le sedi secondarie”.*

In sintesi, l’ufficio di rappresentanza costituisce un mero centro di costo il cui responsabile non ha alcun potere di decidere o di impegnare la società di fronte a terzi.

Conseguentemente, non producendo alcun reddito, l’ufficio di rappresentanza non subisce alcun carico fiscale e non è soggetto agli obblighi previsti per le sedi secondarie mentre i suoi costi sono di norma integralmente deducibili per l’impresa madre.

L’ufficio di rappresentanza non è obbligato alla tenuta dei libri sociali né alla presentazione di bilanci o di dichiarazione/dichiarazione dei redditi; è però soggetto all’obbligo di tenuta della contabilità ordinaria per la documentazione dei costi e delle spese (es., per il personale, strumenti di lavoro, ecc.) coperti dalla casa madre, ossia la società estera.

L’istituzione dell’ufficio di rappresentanza comporta la denuncia al cd. “*REA*” (Repertorio delle notizie economiche e amministrative) competente in base al luogo dove si costituisce detto ufficio¹¹.

Con riferimento all’assunzione di personale da parte dell’ufficio di rappresentanza, è necessario seguire le procedure e comunicazioni ordinarie verso gli enti preposti, anche in riferimento agli obblighi fisco-previdenziali connessi al rapporto di lavoro subordinato¹².

Significativa rilevanza avranno gli effettivi ruoli e funzioni svolti dal suddetto personale in caso di eventuale verifica da parte dell’Amministrazione finanziaria atta a far emergere l’esercizio celato in Italia di un’attività

¹¹ La denuncia si effettua mediante l’invio, da parte del legale rappresentante della società straniera dotato di codice fiscale italiano (ovvero di un procuratore speciale appositamente indicato, anch’egli dotato di codice fiscale italiano) della Comunicazione Unica, cui seguirà l’attribuzione da parte dell’Agenzia delle Entrate di un Codice Fiscale all’ufficio di rappresentanza.

¹² In tal senso, cfr. Pacifico S., “Ufficio di rappresentanza di aziende straniere in Italia: assunzione e gestione di lavoratori italiani e stranieri”, *Centro Studi Lavoro & Previdenza*, consultabile al seguente link: http://www.cslavoro.it/archivio/product/30_09pp02.pdf.

(segue)

commerciale (in luogo dell'ufficio di rappresentanza) per conto della società non residente¹³.

Medesime considerazioni possono essere effettuate nel caso in cui l'azienda estera utilizzi sul territorio nazionale un lavoratore senza la costituzione di un ufficio di rappresentanza. In tal caso, la società estera nomina un soggetto residente in Italia (un libero professionista, una società¹⁴) per adempiere gli obblighi previdenziali e assicurativi derivanti dallo svolgimento dell'attività lavorativa del personale da assumere.

L'impresa non residente deve, poi, conferire un mandato al soggetto italiano nominato affinché possa assolvere gli adempimenti in suo nome e per suo conto presso gli Enti previdenziali ed assicurativi (INPS e INAIL)¹⁵.

Infine, è necessario rammentare come l'art. 23, co. 1, del D.P.R. n. 600/1973 prevede che “(g)li enti e le società indicati nell'art. 87 (ora art. 73), comma 1 (...), le società e associazioni indicate nell'art. 5 (...) devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa”.

Conseguentemente si apre la questione se l'ufficio di rappresentanza possa essere considerato un soggetto che può svolgere la funzione di sostituto di imposta.

A tal proposito, è necessario esaminare la prassi ministeriale in materia¹⁶:

- la R.M., 8 luglio 1980, n. 649, prevede che nel caso in cui l'ente estero non sia tenuto alla presentazione di dichiarazione dei redditi in Italia non sarà considerato sostituto d'imposta; di conseguenza, secondo tale impostazione l'ufficio di rappresentanza non rientra tra i soggetti considerati “sostituti di imposta”;

¹³ Ad esempio, potrebbero rinvenirsi posizioni di distacco (magari) operate dall'ufficio di rappresentanza presso imprese clienti nazionali per l'impiego di personale nell'esecuzione di servizi di implementazione di beni, precedentemente venduti dalla casa-madre non residente (che, peraltro, provvede a fatturare tutte le operazioni realizzate); una siffatta modalità di utilizzo delle risorse umane potrebbe portare all'identificazione di una stabile organizzazione materiale dell'impresa estera presso la società cliente nazionale.

Per ulteriori approfondimenti, cfr. Valente P., Vinciguerra L., *Stabile organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, op. cit., p. 313 ss..

¹⁴ Potrebbe essere anche un lavoratore dipendente.

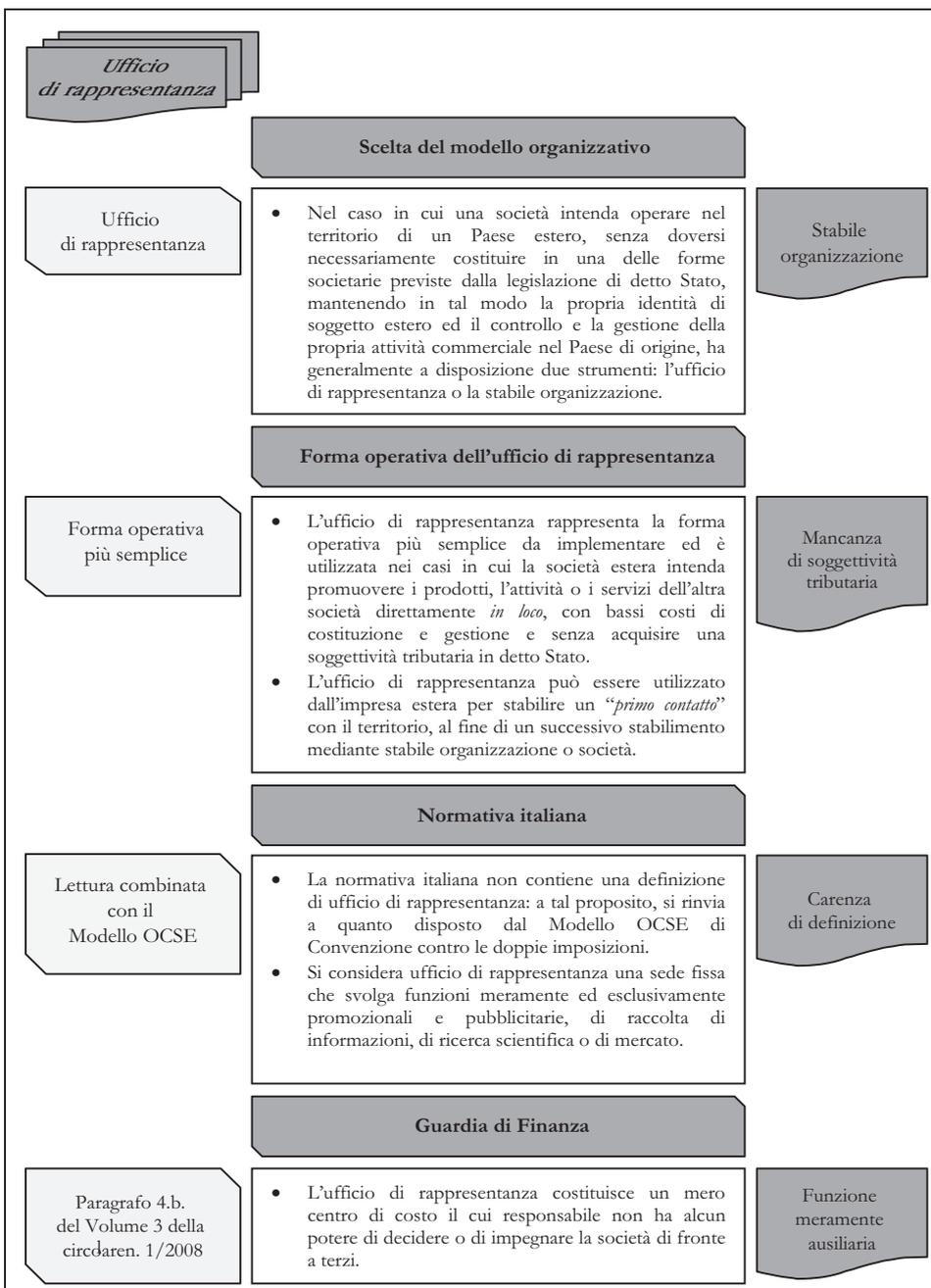
¹⁵ Sarà cura del mandatario aprire la posizione previdenziale/assicurativa e versare i contributi dovuti alle scadenze previste; questi provvede anche alla tenuta del Libro Unico del lavoro e alla redazione degli altri documenti inerenti il rapporto di lavoro (quali il CUD); cfr. Pacifico S., “Ufficio di rappresentanza di aziende straniere in Italia: assunzione e gestione di lavoratori italiani e stranieri”, op. cit..

¹⁶ Per ulteriori approfondimenti, cfr. Bonavitacola S., “Società estere con dipendenti in Italia: adempimenti fiscali e previdenziali”, in *Fiscalità & Commercio internazionale*, n. 5/2012.

I I fattori che influiscono sulle scelte imprenditoriali

- la C.M., 23 dicembre 1997, n. 326, al paragrafo 3.1, ha incluso tra i soggetti “*obbligati*” ad effettuare le ritenute “*le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato. Si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato, per i redditi corrisposti da loro sedi fisse in Italia*”; l'utilizzo della locuzione “*sedi fisse*” ha portato a pensare che gli uffici di rappresentanza possano essere considerati sostituti d'imposta;
- parere della Direzione Regionale Emilia Romagna del 15 gennaio 2007, secondo il quale “*può ragionevolmente affermarsi che il datore di lavoro non residente e privo di stabile organizzazione nel nostro Paese pur essendo tenuto a rilasciare al lavoratore dipendente certificazione delle somme corrisposte a tale titolo, non è tuttavia gravato dagli obblighi che l'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973 pone a carico del sostituto di imposta*”.

Tavola 2 – Ufficio di rappresentanza



I I fattori che influiscono sulle scelte imprenditoriali

La nozione di “*stabile organizzazione*” è pressoché universalmente accolta quale presupposto per l'imposizione di un'attività economica svolta da un soggetto in un Paese diverso da quello di residenza della casa-madre.

Il rilievo attribuito all'individuazione della sussistenza di una stabile organizzazione scaturisce dalla necessità di ogni Stato di determinare i criteri su cui fondare l'esercizio della potestà impositiva sul reddito d'impresa, conseguito da un soggetto non residente nel territorio dello Stato medesimo¹⁷.

L'art. 162 del D.P.R. n. 917/1986 (di seguito “*TUIR*”) definisce stabile organizzazione “(…) *una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio*”¹⁸.

La Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (cd. Legge di Bilancio 2018, art. 1, co. 1010) ha riscritto l'art. 162 del TUIR recante la disciplina sulla S.O.. Le principali novità in ambito nazionale riguardano:

- la nozione di S.O. per il settore digitale;
- la definizione di attività aventi carattere preparatorio o ausiliario;
- l'introduzione della cd. “*anti-fragmentation rule*”;
- l'estensione della figura dell'agente dipendente;
- la riscrittura della nozione di agente indipendente.

In primo luogo, la stabile organizzazione implica la presenza di una “*sede di affari*”¹⁹ in presenza (a qualsiasi titolo) di locali, immobili o macchinari, impianti e attrezzature varie per lo svolgimento dell'attività di impresa.

¹⁷ Per ulteriori approfondimenti sul concetto di potestà impositiva, cfr. il Capitolo 5 del presente Volume.

¹⁸ La definizione è in linea con quella desumibile dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni (art. 5 Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni).

La definizione rinvenibile all'art. 5 del Modello OCSE è stata ritenuta valida sia dall'Amministrazione finanziaria (R.M. 1° febbraio 1983, n. 9/2398 e C.M. 30 aprile 1977, n. 7/1946), sia dalla giurisprudenza di legittimità (sentenze della Corte di Cassazione sul caso “*Philip Morris*”).

Per ulteriori approfondimenti in materia di stabile organizzazione, cfr. Valente P., Vinciguerra L., *Stabile organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, op. cit.; *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, op. cit., p. 243 ss.; Valente P., Ianni G., Rizzardi R., Toscano F., *Internazionalizzazione dell'impresa e gestione dei mercati esteri*, op. cit., p. 25 ss.; Valente P., “Permanent Establishment and Jurisdiction to Tax: Debates in Italy”, in *Tax Notes International*, 9 settembre 2013; Valente P., “Stabile organizzazione e Jurisdiction to tax: il dibattito a livello internazionale”, in *il fisco*, n. 20/2013.

¹⁹ Affinché una sede d'affari possa essere qualificata come stabile organizzazione, necessita di un ulteriore requisito: si tratta del cd. “*rapporto di connessione*” (*business connection test*) che deve sussistere tra la medesima e l'attività dell'impresa estera; deve, pertanto, esistere un collegamento tra il requisito “oggettivo” dell'esistenza della sede e quello “fattuale” dell'esercizio di attività. Difatti, il paragrafo 1 dell'art. 5 del Modello OCSE richiede, affinché una sede fissa possa divenire “*stabile organizzazione*”, che l'impresa estera svolga per il suo tramite, in tutto o in parte, la propria attività.

Una sede di affari è configurabile anche nel caso in cui non vi siano locali a disposizione per lo svolgimento di un'attività di impresa, ma l'impresa disponga solamente di un certo spazio²⁰.

Tale requisito è soddisfatto qualora la sede sia a disposizione dell'impresa estera (“*power of disposition test*” o “*right of use test*”), mentre non rileva il titolo in base al quale l'impresa ne abbia la disponibilità. Una stabile organizzazione può configurarsi anche qualora la sede di affari non sia di proprietà dell'impresa, né sia dalla stessa detenuta in base a un contratto di locazione (principio della “*prevalenza della sostanza sulla forma*”).

La caratteristica della fissità della sede di affari va considerata con riferimento sia all'elemento temporale sia all'elemento spaziale.

Dal punto di vista temporale, è necessaria la sussistenza di un elemento soggettivo (la volontà di costituire una sede permanente, indipendentemente dall'effettiva durata della stessa) oppure di un elemento oggettivo (l'effettiva permanenza). Non è necessario che l'attrezzatura, che costituisce la sede di affari, risulti fissa al suolo sul quale poggia, essendo sufficiente la permanenza della stessa in un determinato luogo.

Con riguardo al requisito della fissità dal punto di vista spaziale, si deve ritenere che sussista un'unica sede di affari allorquando, alla luce dell'attività svolta dall'impresa, sia identificabile un determinato spazio che possa considerarsi unico, sia sotto il profilo geografico che da un punto di vista economico/funzionale, malgrado l'attività di affari venga svolta in più luoghi.

Il co. 2 dell'art. 162 del TUIR indica talune ipotesi specifiche qualificabili, come stabile organizzazione. Si tratta, in particolare, di:

- una sede di direzione;
- una succursale;
- un ufficio;
- un'officina;
- un laboratorio.

La Legge di Bilancio 2018 ha ampliato la cd. “*positive list*”, con l'inserimento al co. 2 dell'art. 162 del TUIR della lett. *f-bis*), volta a ricomprendere nella nozione di “*stabile organizzazione*” i casi in cui vi sia “*una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso*”²¹.

²⁰ A tal riguardo, il Commentario al Modello OCSE precisa che una sede di affari può essere rappresentata da uno spazio in un mercato ovvero da aree impiegate dall'impresa in via permanente in un deposito doganale o, ancora, nella sede di un'altra impresa.

²¹ Per approfondimenti sulle problematiche connesse allo sviluppo dell'economia digitale, cfr. Valente P., *International Taxation & Tax Policy. Practical Insights in a Dynamic Multilateral* (segue)

I I fattori che influiscono sulle scelte imprenditoriali

Il co. 4 dell'art. 162 del TUIR individua alcune ipotesi che non configurano una stabile organizzazione, anche qualora si riscontri l'esistenza di una sede fissa di affari²², in quanto trattasi di attività caratterizzate da un profilo meramente preparatorio o ausiliario.

Tali tipologie, simili a quelle indicate dal paragrafo 4 dell'art. 5 del Modello OCSE connotate dal requisito fondamentale della "ausiliarità" rispetto all'attività principale dell'impresa, si concretizzano nei seguenti casi:

- a) l'uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
- b) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;
- c) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- d) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
- e) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dello svolgimento, per l'impresa, di ogni altra attività;
- f) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e).

Il nuovo co. 4-*bis* dell'art. 162, come introdotto dalla Legge di Bilancio 2018, prevede inoltre che la S.O. è esclusa a condizione che le singole attività elencate nel co. 4 o l'attività complessiva risultante dalla combinazione di tali attività sia di carattere preparatorio o ausiliario.

Il tratto distintivo della stabile organizzazione "materiale" si sostanzia nella presenza di una infrastruttura stabile, per il tramite della quale viene svolta l'attività di impresa all'estero.

Una diversa figura di stabile organizzazione, cd. "personale", può configurarsi nel caso in cui l'impresa si avvalga di un agente dipendente all'estero.

Environment, Eurilink University Press, Roma, 2018; Valente P., Bagetto L., *Geofiscalità. Il Dilemma di Giano tra Cifra Tellurica e Continente Digitale*, Eurilink University Press, Roma, 2017, p. 195 in cui gli Autori evidenziano che "(u)n'area di particolare importanza e attualità è quella dell'economia digitale, caratterizzata da nuovi ed emergenti business models che sollevano criticità in un'ottica BEPS, con riferimento sia al comparto delle imposte dirette che a quello delle imposte indirette. Vi è poi la necessità di apportare modifiche sia nelle legislazioni nazionali sia nel Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni dell'OCSE, al fine di contrastare l'uso non appropriato degli strumenti ibridi".

²² Cfr. Vogel K., *On Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 1997, p. 318: "The facilities and activities enumerated in the list of exceptions to the permanent establishment concept do not constitute permanent establishments even if they satisfy all the requirements laid down in Art. 5(1)".

I commi 6 e7 dell'art. 162 del TUIR contengono la disciplina italiana della stabile organizzazione personale²³.

Ai sensi del co. 6 la figura dell'agente dipendente si concretizza allorché un soggetto:

- agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente e
- abitualmente conclude contratti, o opera ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa.

Ai fini della qualifica di "agente dipendente" idoneo a configurare una S.O., deve trattarsi di contratti:

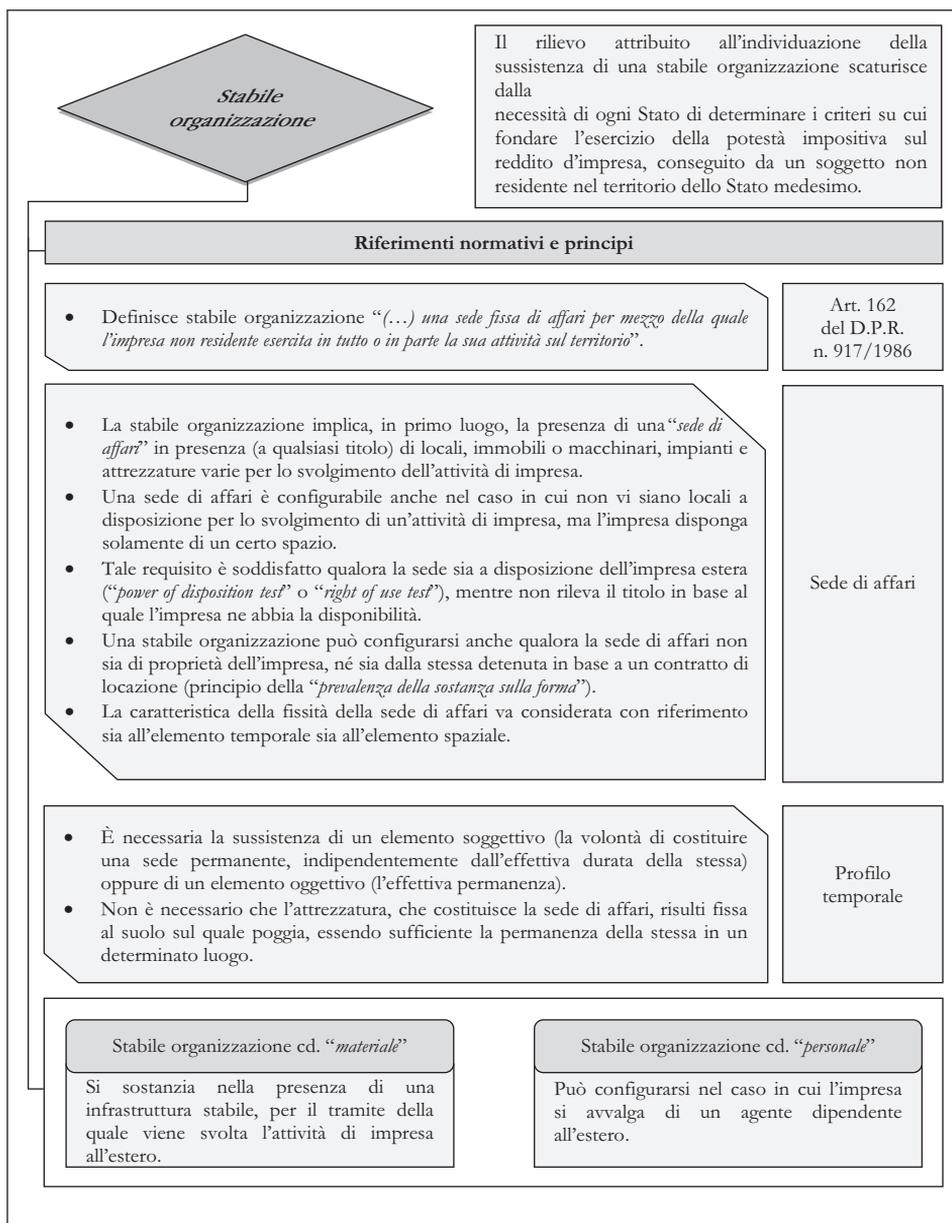
- conclusi in nome dell'impresa, oppure
- relativi al trasferimento della proprietà, o alla concessione del diritto di utilizzo, di beni dell'impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure
- relativi alla fornitura di servizi da parte dell'impresa.

Il co. 7 individua, invece, la nozione di agente indipendente; in particolare, la previsione sancisce che *"Il comma 6 non si applica quando il soggetto, che opera nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente, svolge la propria attività in qualità di agente indipendente e agisce per l'impresa nell'ambito della propria ordinaria attività. Tuttavia, quando un soggetto opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è strettamente correlato, tale soggetto non è considerato un agente indipendente, ai sensi del presente comma, in relazione a ciascuna di tali imprese"*²⁴.

²³ Il vigente Modello OCSE identifica la figura della stabile organizzazione "personale" dalla lettura combinata del paragrafo 5 dell'art. 5 afferente all'agente dipendente e del paragrafo 6 del medesimo articolo, concernente l'ipotesi dell'agente indipendente.

²⁴ La definizione di soggetto "strettamente correlato ad un'impresa" si rinviene nel nuovo co. 7-bis dell'art. 162 del TUIR, inserito dalla Legge di Bilancio 2018, ai sensi del quale: "un soggetto è strettamente correlato ad un'impresa se, tenuto conto di tutti i fatti e di tutte le circostanze rilevanti, l'uno ha il controllo dell'altra ovvero entrambi sono controllati da uno stesso soggetto. In ogni caso, un soggetto è considerato strettamente correlato ad un'impresa se l'uno possiede direttamente o indirettamente più del 50 per cento della partecipazione dell'altra o, nel caso di una società, più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale, o se entrambi sono partecipati da un altro soggetto, direttamente o indirettamente, per più del 50 per cento della partecipazione, o, nel caso di una società, per più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale".

Tavola 3 – Stabile organizzazione – Art. 162 TUIR, modificato dalla Legge di Bilancio 2018



1.3 Invio/assunzione *in loco* di proprio personale – aspetti contrattuali

La valutazione degli aspetti contrattuali legati all'invio in missione all'estero di personale dipendente, necessariamente ancorata, come si è visto nei paragrafi precedenti, a decisioni strategiche che coinvolgono le modalità di gestione di un'azienda in un contesto produttivo e commerciale ormai internazionalizzato, non può prescindere dalla prioritaria identificazione degli strumenti che l'ordinamento giuridico mette effettivamente a disposizione dell'impresa per realizzare questi obiettivi, garantendo ai lavoratori assunti in Italia il mantenimento delle tutele economiche e normative che caratterizzano il diritto del lavoro italiano e che lo rendono, nel panorama europeo ed in quello internazionale in generale, uno tra i più garantisti.

La stessa Costituzione dichiara al co. 4 dell'art. 35 che la Repubblica “*riconosce la libertà di emigrazione, salvo gli obblighi stabiliti dalla legge nell'interesse generale, e tutela il lavoro italiano all'estero*”.

La norma costituzionale tutela principalmente il **lavoro italiano all'estero**; infatti, la libertà di emigrazione contenuta nel precetto costituzionale costituirebbe, secondo la dottrina, quale diritto fondamentale del cittadino, un aspetto particolare della libertà di espatrio in quanto essa configurerebbe una particolare modalità di realizzazione per il cittadino della propria capacità lavorativa²⁵.

Dal precetto costituzionale, proprio grazie all'intervento della Corte Costituzionale, discende poi l'applicabilità delle tutele di natura previdenziale che caratterizzano la disciplina dei rapporti di lavoro all'estero²⁶. Ne deriva

²⁵ In merito alla libertà di emigrazione e alla tutela del lavoratore italiano all'estero, cfr. Corte cost., 19 dicembre 1986, n. 269, in *Foro It.*, 1987, I, 1694 con nota di Fiandaca; Corte cost., 30 dicembre 1985, n. 369, in *Riv. It. Dir. Lav.*, 1986, II, p. 491 con nota di Cinelli, *Mass. Giur. Lav.*, 1986, 11 con nota di Alibrandi, *Dir. Lav.*, 1986, II, 266 con nota di Sandulli e ancora in dottrina Magno P., *Il lavoro all'estero*, Padova, 1990; Kojanec G., *L'Italiano nel mondo e la sua condizione giuridica*, Padova, 1980.

Con riferimento alle condizioni di reciprocità alla base del trattamento dei lavoratori migranti cfr. la Convenzione del Consiglio dell'Unione Europea 24 novembre 1977; cfr. inoltre Nascimbene B., *Il trattamento dello straniero nel diritto internazionale ed europeo*, Milano, 1984; Panebianco M., *Lo statuto dei lavoratori italiani all'estero (problemi di coordinamento tra diritto interno e straniero)*, Jovene, 1974.

²⁶ Cfr. sul punto Corte cost., 30 dicembre 1985, n. 369, cit. e in dottrina Proia G., “Il lavoro italiano all'estero” in *Diritto e processo del lavoro e della previdenza sociale. Il lavoro privato e pubblico* – a cura di Santoro Passarelli F. “(...) con la propria giurisprudenza, la Corte costituzionale non ha inteso affermare che, l'inveramento del principio sancito dall'art. 35 Cost. richiede sempre e necessariamente l'automatica estensione ai lavoratori operanti all'estero della stessa disciplina dettata per i lavoratori operanti in Italia. Anzi, la sentenza n. 369/1985 – alla quale si richiama espressamente anche la sentenza n. 880/1988 – riconosce che l'apprestamento della tutela previdenziale per i lavoratori italiani all'estero comporta tali e tanti problemi tecnici che solo
(segue)

che, come precisato in dottrina²⁷, nella valutazione della disciplina che regola il rapporto di lavoro all'estero, è necessario tenere conto di due aspetti:

- uno di diritto sostanziale, attinente al solo rapporto contrattuale e
- l'altro di natura più prettamente previdenziale, differenziato in relazione alla circostanza che l'invio avvenga verso un Paese europeo oppure verso un Paese *extra* UE, convenzionato (come gli Stati Uniti) oppure non convenzionato (come la Cina o la Russia)²⁸.

La scelta della legge italiana, quale legge applicabile al contratto di lavoro costituisce quindi, da questo punto di vista, il primo passo per determinare i presupposti per garantire al lavoratore italiano all'estero il mantenimento delle tutele, soprattutto di natura previdenziale, che l'ordinamento giuridico prevede a favore dei propri cittadini e, con alcune particolarità, a favore dei cittadini europei e dei cittadini dei Paesi terzi assunti in Italia ed inviati a prestare la loro attività lavorativa all'estero²⁹.

Nella programmazione di tali operazioni, infatti, un posto di riguardo occupa l'identificazione tra le parti della legislazione chiamata a governare

uno specifico intervento legislativo avrebbe potuto adeguatamente risolvere. Di conseguenza, e non a caso, in quell'occasione i giudici costituzionali hanno dichiarato l'illegittimità della normativa denunciata soltanto per contrasto con l'art. 35, comma 4, Cost. e non anche per contrasto con il principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., nonostante che il giudice a quo avesse sollevato la questione di legittimità costituzionale anche con riferimento a quest'ultima norma. A ciò si aggiunga che la stessa sentenza n. 369/1985 aveva autolimitato la portata della declaratoria di illegittimità, precisando che essa non investiva le norme internazionali – regolamenti comunitari e convenzioni bilaterali – che, comunque, prevedevano una adeguata forma di tutela previdenziale per i lavoratori italiani operanti nei Paesi che tali norme hanno concordato con l'Italia. E così, il messaggio lanciato dalla Corte costituzionale è stato recepito dal legislatore, il quale – con il D.L. n. 317 del 31 luglio 1987, convertito nella legge n. 398 del 3 ottobre 1987 – ha dettato una specifica disciplina della tutela previdenziale nei riguardi dei lavoratori italiani operanti in Paesi extracomunitari che non abbiano stipulato con l'Italia convenzioni in materia di sicurezza sociale".

²⁷ Cfr. Proia G., "Il lavoro italiano all'estero", op. cit..

²⁸ In merito all'ampliarsi dei rapporti con la Russia e alla necessità di rendere più stringente la cooperazione in materia di lavoro, si ricorda che in data 26 novembre 2013 è stato siglato un Memorandum d'intesa tra il Ministero del Lavoro e della Previdenza sociale italiano e il Ministero del Lavoro e della Previdenza sociale della Federazione russa.

²⁹ Va segnalato che il Ministero del Lavoro ha riconosciuto applicabile il regime delle tutele predisposte per i cittadini italiani anche a favore dei cittadini dei Paesi europei assunti in Italia. Ciò perché un'interpretazione letterale della normativa di riferimento (D.L. n. 317/1987, conv. in Legge n. 398/1987) che escludesse la tutela legislativa dei lavoratori cittadini dei Paesi membri della UE temporaneamente occupati in Paesi *extra* UE risulterebbe lesiva dei principi sanciti dalla normativa europea e del principio di "non discriminazione", affermato dalla Corte di Giustizia della UE con la sentenza n. 237/1983, in relazione all'attività svolta dai lavoratori europei fuori del territorio nazionale. Tuttavia, la medesima tutela non risulta essere accordata ai cittadini di Paesi *extra* UE regolarmente residenti in Italia e assunti in Italia in caso di invio in missione all'estero in Paese *extra* UE, mentre agli stessi, nel perimetro predisposto dalla Direttiva 1231/2010/CE, viene estesa la disciplina europea in materia di sicurezza sociale quando si spostino in ambito europeo.

il rapporto contrattuale, mentre la scelta del tipo di contratto, di lavoro autonomo oppure di lavoro subordinato, è legata alla programmazione delle diverse e successive fasi dell'attività.

Man mano, infatti, che andranno consolidandosi gli assetti organizzativi della nuova realtà d'impresa, le figure dei consulenti che accompagnano di solito le fasi preliminari di una *start up* verranno affiancate dal *management* in distacco dall'Italia, dal personale assunto in Italia esclusivamente per essere inviato all'estero presso la nuova sede o consociata, ovvero presso specifici siti produttivi o sedi commerciali ovvero presso cantieri all'estero e quindi, dal personale che verrà assunto direttamente *in loco*.

Il primo aspetto che entra quindi nell'analisi è quello attinente ai rapporti contrattuali regolati dall'Italia, legato alla identificazione della legge applicabile al contratto di lavoro.

Si tratta dell'aspetto forse più delicato dell'intera disciplina sulla quale si fonda la materia qui in esame, perché legato, come già avvertito (e come si vedrà meglio nel Capitolo 3 del presente Volume), al principio, di matrice costituzionale, di favore nei confronti del lavoratore, proprio del nostro ordinamento giuridico e del diritto internazionale privato in applicazione, pur con tutti i necessari distinguo, di un generale principio di ordine pubblico internazionale³⁰.

Principio che ha orientato lo sviluppo della legislazione speciale in materia rendendo inapplicabile la legge straniera in tutti i casi in cui la stessa fosse da riconoscere manifestamente incompatibile con l'ordine pubblico interno (art. 25 delle preleggi, poi abrogato dalla Legge 31 maggio 1995, n. 218 di riforma del diritto internazionale privato)³¹.

³⁰ Sul punto cfr. Cass., Sez. lav., 26 novembre 2004, n. 22332: "Deve escludersi, anche in materia di lavoro, una coincidenza tra norme inderogabili dell'ordinamento italiano poste a tutela del lavoratore e principi di ordine pubblico, questi ultimi dovendo, di contro, ravvisarsi nei principi fondamentali della nostra Costituzione, o in quelle altre regole che, pur non trovando in essa collocazione, rispondono all'esigenza di carattere universale di tutelare i diritti fondamentali dell'uomo, o che informano l'intero ordinamento in modo tale che la loro lesione si traduce in uno stravolgimento dei valori fondanti dell'intero assetto ordinamentale", in *Impresa*, 2005, 3, 519 e anche Cass., Sez. lav., 9 settembre 1993, n. 9435, in *Giust. Civ.*, 1994, I, 1315 con nota di Bonci.

³¹ L'art. 25 delle preleggi al Codice Civile stabiliva, facendo salva la diversa volontà delle parti, che le obbligazioni nascenti da contratto sono regolate dalla legge nazionale dei contraenti, se è comune, altrimenti da quella del luogo nel quale il contratto è stato concluso. La norma è stata abrogata dall'art. 73 della Legge n. 218/1995 che ha esteso con l'art. 57 a tutte le obbligazioni contrattuali le disposizioni della Convenzione di Roma del 19 giugno 1980, resa esecutiva con la Legge 18 dicembre 1984, n. 975. Tale Convenzione, stipulata e resa esecutiva solo in ambito europeo è stata quindi estesa alle obbligazioni contrattuali contratte anche al di fuori dell'ambito europeo ed è stata da ultimo sostituita dal più recente Regolamento 17 giugno 2008, n. 593.

I I fattori che influiscono sulle scelte imprenditoriali

Dalla scelta della legge applicabile al rapporto contrattuale discende, poi, l'applicazione delle disposizioni della legge italiana in materia di sicurezza sociale.

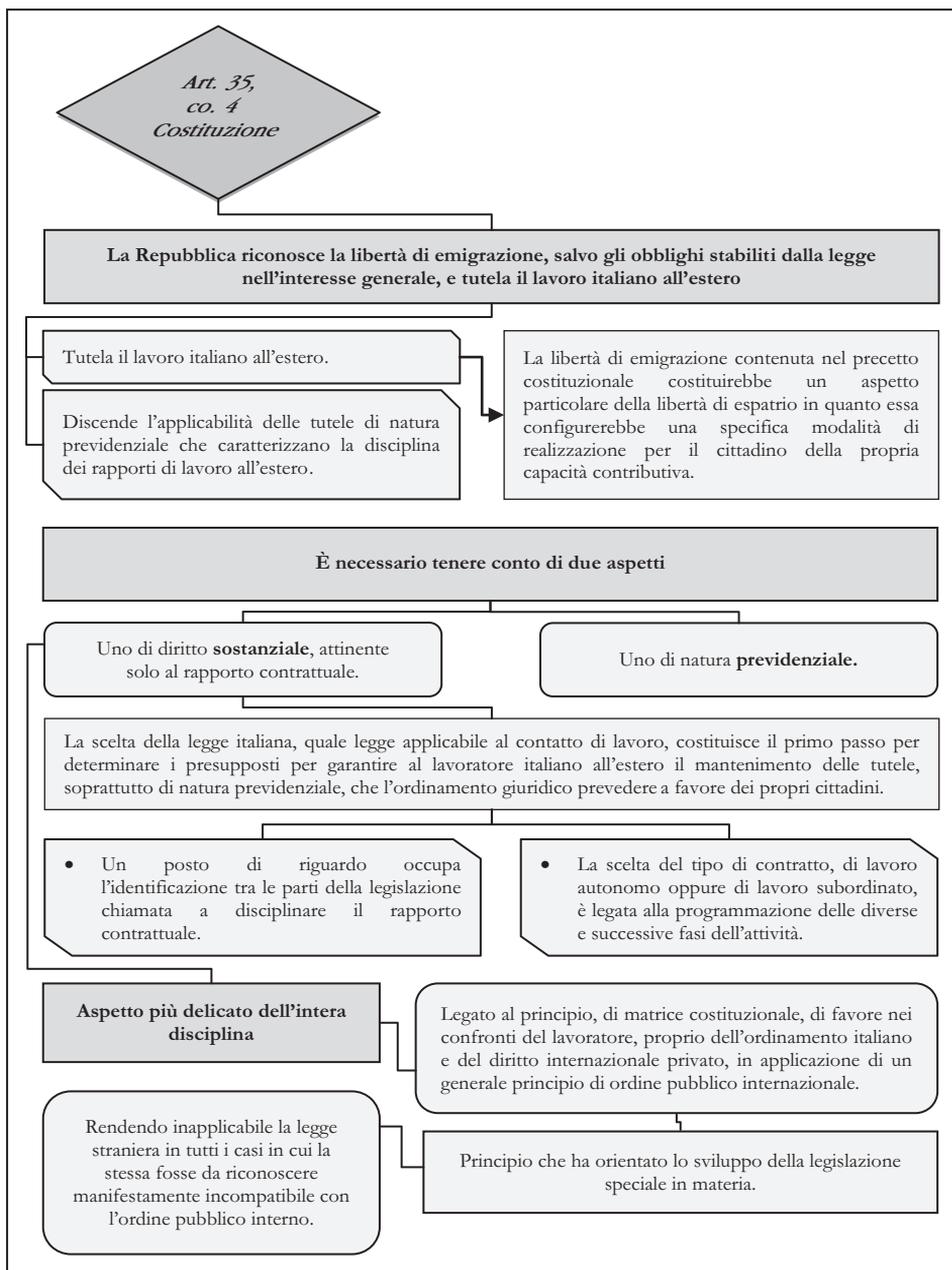
Normativa che è differenziata a seconda che l'invio avvenga in ambito europeo, nel quale trovano applicazione gli specifici Regolamenti in materia di sicurezza sociale previsti dall'ordinamento europeo³², ovvero in un Paese *extra* UE nel quale troveranno, invece, applicazione le disposizioni del D.L. 31 luglio 1987, n. 317, convertito con modificazioni in Legge 3 ottobre 1987, n. 398, come modificato dall'art. 18 del D.Lgs. n. 151/2015 (cd. "*Decreto semplificazioni*")³³ e, ove esistenti, le convenzioni in essere con i diversi Paesi *extra* UE³⁴.

³² Regolamento CE 29 aprile 2004 n. 883 e relativa attuazione di cui al Regolamento CE 16 settembre 2009, n. 987, come modificati dal Regolamento CE 22 maggio 2012, n. 465. Sull'applicabilità, in via generale dei predetti Regolamenti cfr. anche Circ. INPS 1° luglio 2010, n. 82, Circ. INPS 1° luglio 2010, n. 83; Circ. INPS 22 maggio 2012, n. 70; Circ. INPS 6 giugno 2012, n. 77; Circ. INPS 3 dicembre 2013, n. 165; Circ. INPS 7 maggio 2015, n. 92.

³³ D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 151 recante "*Disposizioni di razionalizzazione e semplificazione delle procedure e degli adempimenti a carico di cittadini e imprese e altre disposizioni in materia di rapporto di lavoro e pari opportunità in attuazione della legge 10 dicembre 2014, n. 183*".

³⁴ L'Italia ha stipulato Convenzioni bilaterali in materia di sicurezza sociale con i seguenti Stati: Argentina, Australia, Brasile, Canada-Quebec, Capoverde, Corea del Sud, Israele, Jersey e Isole del Canale, Stati della ex Jugoslavia (che resta limitatamente a Serbia e Kosovo, Montenegro, Bosnia Erzegovina, Macedonia), Principato di Monaco, Repubblica di San Marino, Santa Sede, Stati Uniti d'America, Tunisia, Turchia, Uruguay, Venezuela. L'elenco dei Paesi esteri con cui l'Italia ha stipulato Convenzioni bilaterali di sicurezza sociale è disponibile al seguente *link*: <https://www.inps.it/nuovoportaleinps/default.aspx?itemdir=49954>. Nei rapporti con la Svizzera valgono, a determinate condizioni, le disposizioni europee così come anche nei rapporti con la Croazia, entrata a far parte dell'Unione Europea dal 1° luglio 2013 e prima anch'essa in regime di convenzione. In merito a San Marino, va ricordata anche la Decisione del Consiglio 6 dicembre 2012 nella quale si indica la posizione che l'Unione Europea deve adottare nell'ambito del comitato di cooperazione istituito dall'accordo di cooperazione e di Unione doganale tra la Comunità Economica Europea e i suoi Stati membri, da un lato, e la Repubblica di San Marino, dall'altro, per quanto riguarda l'adozione di disposizioni sul coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale.

Tavola 4 – Il lavoro all'estero



È evidente che, soprattutto in caso di avvio di nuove attività all'estero, la gestione di molti aspetti connessi con le prime fasi di *start-up* di una nuova impresa possa essere seguita ricorrendo a figure di consulenti assunti *in loco* ovvero inviati direttamente dall'Italia.

Il sistema di protezione che il nostro ordinamento giuridico predispone per la tutela del lavoro italiano all'estero non si estende alla posizione dei lavoratori autonomi e parasubordinati³⁵ i quali, una volta scelto di applicare al rapporto contrattuale la legislazione italiana, potranno mantenere in Italia il loro centro principale di imputazione delle obbligazioni, anche di natura fiscale e previdenziale, nascenti dal contratto.

Qualora si tratti di consulenti inviati dall'Italia, ferma restando, per i Paesi *extra* UE, la corretta acquisizione dei visti di ingresso nel Paese di destinazione per garantire al lavoratore autonomo e parasubordinato adeguata mobilità e lo svolgimento delle attività necessarie ad assicurare l'avvio dell'impresa, ovvero l'apertura di nuovi uffici, lo strumento contrattuale che si presta in modo più adeguato ad assistere la direzione dell'impresa in questo delicato compito è quello del contratto d'opera professionale con soggetto titolare di partita IVA ai sensi degli art. 2222 e ss. c.c., oppure quello del contratto di collaborazione coordinata e continuativa, ove possibile, così come disciplinato dall'art. 409 c.p.c. e dall'art. 2 del D.Lgs. n. 81/2015.

Anzi, proprio con riferimento a quest'ultima tipologia di contratto, va detto che, tenendo conto delle novità scaturite dal *Jobs Act* e delle limitazioni poste dalla legge che, tuttavia, premiano le collaborazioni "*genuine*", la scelta di tale tipologia contrattuale nella fase preliminare dell'attività di analisi e di progettazione di nuova impresa o nuove filiali all'estero è probabilmente quella che meglio soddisfa le esigenze di temporaneità della missione in vista di un successivo consolidamento dell'organico.

Sul versante, invece, del lavoro subordinato, le tipologie contrattuali che potrebbero essere coinvolte oltre al tradizionale rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato sono, tradizionalmente, quelle del contratto a tempo determinato e della somministrazione di lavoro che, soprattutto con riguardo alle attività transnazionali, riceve tra l'altro specifica tutela dal punto di vista economico e normativo dalla Direttiva 96/71/CE del 16 dicembre 1996 e dalle successive Direttive 2014/67/UE³⁶ e 2018/957/UE, relative al

³⁵ Cfr. sul punto Proia G., "Il lavoro italiano all'estero", op. cit.; Proia G., *Commento all'art. 2 della legge 3 ottobre 1987, n. 398*, in *Commentario* a cura di Persiani, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1988.

³⁶ La Direttiva 96/71/CE è stata attuata in Italia con il D.Lgs. 25 febbraio 2000, n. 72. Il D.Lgs. 17 luglio 2016, n. 136, recante attuazione della Direttiva 2014/67/UE, ha abrogato il D.Lgs. n. 72/2000. Da ultimo la Direttiva 2018/957/UE reca modifica alla Direttiva 96/71/CE.

distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione di servizi, di cui si parlerà diffusamente nell'ambito della presente trattazione.

In linea di principio, anche il contratto di apprendistato potrebbe essere utilizzato per assicurare, soprattutto in fase di avvio di nuove attività, il consolidamento delle attività all'estero, inserendo, ad esempio, nel progetto formativo un periodo di esperienza all'estero quale corollario degli obblighi formativi che caratterizzano tale forma di contratto. In questo ambito, grande rilevanza potrebbe avere la progettazione di tali iniziative con le agenzie di somministrazione di lavoro che possono ormai ricorrere a tale tipologia contrattuale, ma nel quadro della somministrazione a tempo indeterminato³⁷.

Tuttavia, la reale praticabilità di tale tipologia di contratto con riguardo ad operazioni internazionali appare assai ardua in ragione delle difficoltà scaturenti, da un lato, dalla implementazione e attuazione del progetto formativo e, dall'altro, dalla circostanza che tale tipologia di contratto beneficia di agevolazioni previdenziali in merito alle quali potrebbe risultare difficile ottenere dall'INPS l'autorizzazione al trasferimento con rilascio dei certificati di distacco³⁸.

Dal punto di vista strategico, la corretta pianificazione anche degli aspetti organizzativi legati all'assunzione e alla gestione del personale che nel tempo verrà coinvolto nella missione, secondo le diverse fasi che caratterizzano la nascita e il consolidamento di un'impresa all'estero, comincia ad assumere sempre più importanza se si guarda a quanta parte occupa, in un percorso di carriera, anche la valutazione delle opportunità derivanti da un'esperienza internazionale. La letteratura in questo campo è molto ampia³⁹.

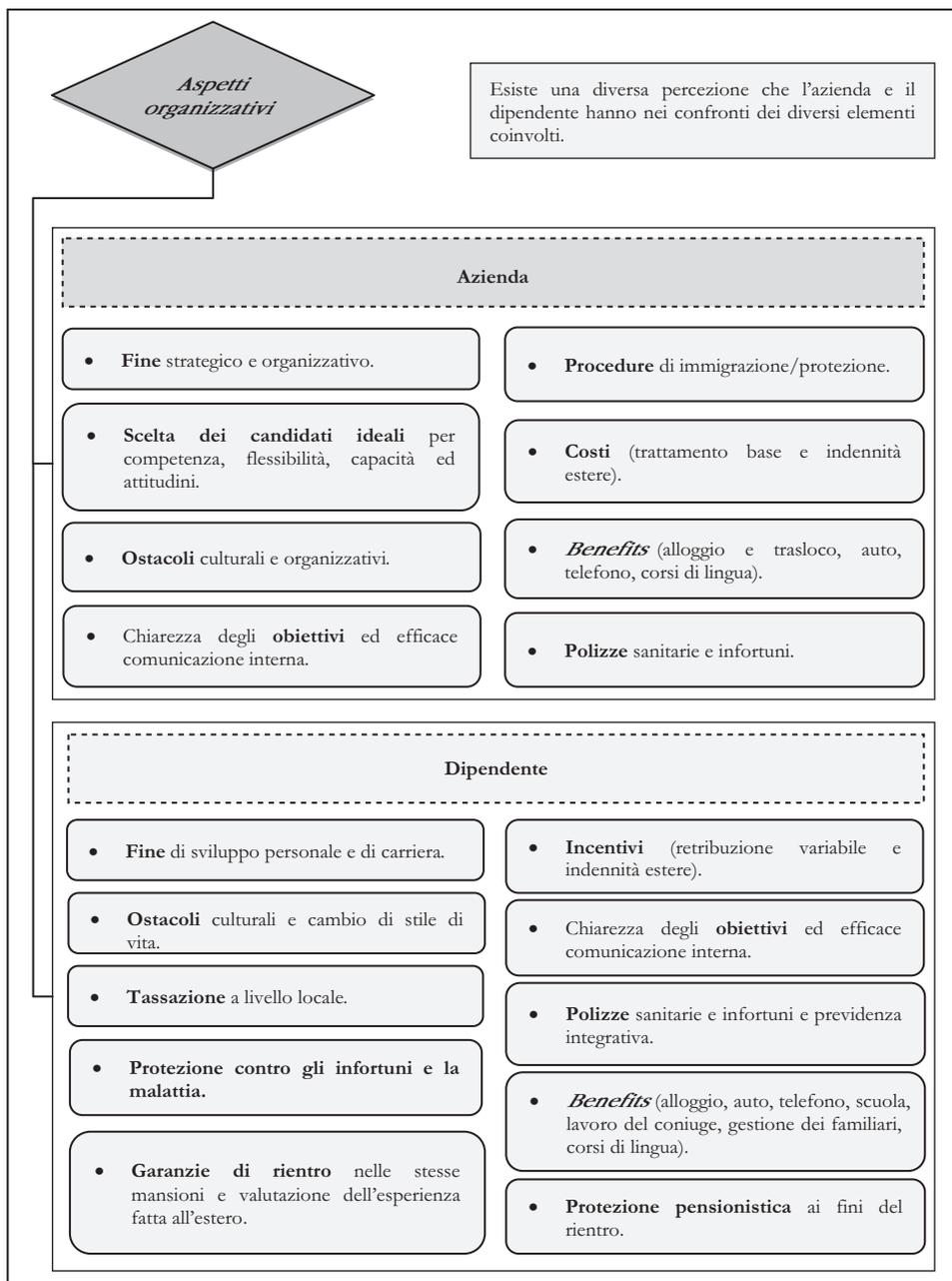
La Tavola 5 riepiloga in modo molto sintetico la diversa percezione che azienda e dipendente hanno nei confronti dei diversi elementi di analisi che entrano in gioco in questa materia e sui quali, in molti casi, gli obiettivi coincidono.

³⁷ Cfr. artt. 30-40 del D.Lgs. 15 giugno 2015, n. 81.

³⁸ Per l'operatività del sistema sanzionatorio in materia di Apprendistato, come disciplinato oggi dal D.Lgs. n. 15 giugno 2015, n. 81; cfr. la Circ. Min. Lav. 21 gennaio 2013, n. 5.

³⁹ Per un approfondimento generale sul tema, anche in letteratura cfr. Gatti F. (a cura di), *Manager oltre confine: guida alla gestione del processo di expatriation*, McGrawHill Companies ebook, 2013.

Tavola 5 – Elementi di analisi



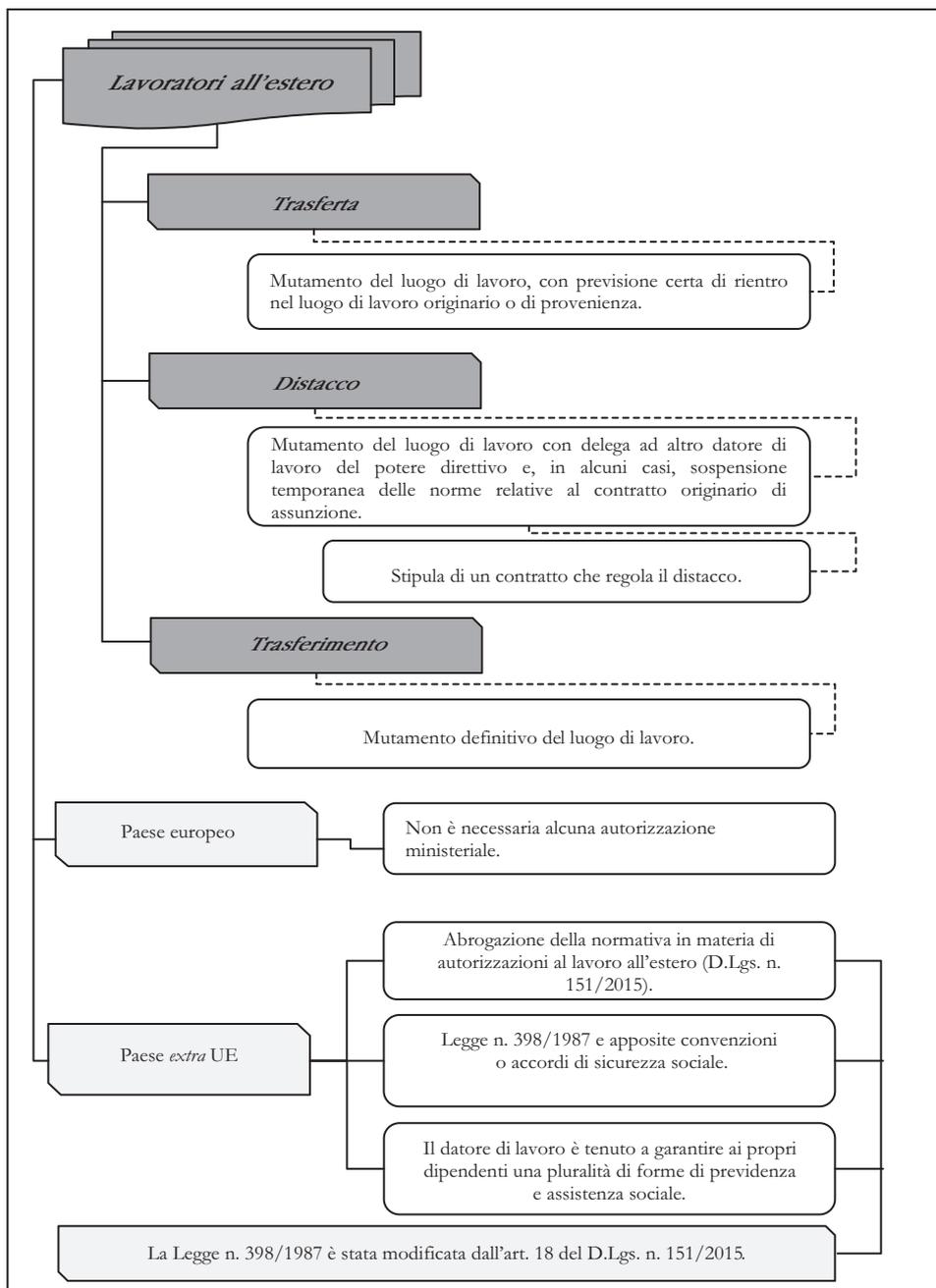
1.4 Invio/assunzione *in loco* di proprio personale – aspetti fiscali

L'internazionalizzazione delle imprese comporta frequentemente la necessità/convenienza di “*spostare*” i propri lavoratori dipendenti all'estero.

Diverse sono le forme attraverso cui il lavoratore dipendente potrà svolgere la propria prestazione di lavoro all'estero:

- **trasferta:** la prestazione di lavoro da parte del lavoratore dipendente (a favore del proprio datore di lavoro) è resa fuori sede; il mutamento del luogo della prestazione lavorativa è di carattere provvisorio (rientro certo nella sede originaria);
- **trasferimento:** comporta il definitivo mutamento del luogo della prestazione lavorativa;
- **distacco:** comporta il mutamento temporaneo del luogo di lavoro ed è caratterizzato dall'esecuzione della prestazione lavorativa presso e a favore di altro soggetto (cd. soggetto “*distaccatario*”).

Tavola 6 – Lavoratori all'estero



La tassazione dei redditi derivanti da attività di lavoro dipendente deriva dall'applicazione coordinata della normativa nazionale e della normativa convenzionale.

In particolare, è previsto che dovranno essere dichiarati in Italia i redditi di lavoro dipendente percepiti da contribuenti residenti nel territorio dello Stato⁴⁰:

- prodotti in un Paese estero con cui non esiste Convenzione contro le doppie imposizioni;
- prodotti in un Paese estero con il quale esiste una Convenzione contro le doppie imposizioni in base alla quale tali redditi devono essere assoggettati a tassazione sia in Italia, che nello Stato estero;
- prodotti in un Paese estero con il quale esiste una Convenzione contro le doppie imposizioni in base alla quale tali redditi devono essere assoggettati a tassazione esclusivamente in Italia.

Nei primi due casi, il contribuente ha diritto al credito per le imposte pagate all'estero a titolo definitivo⁴¹; nell'ultimo caso, le somme eventualmente pagate a titolo d'imposta possono essere chieste a rimborso all'autorità competente.

L'art. 15 del Modello OCSE prevede, quale regola generale, l'imponibilità dei redditi di lavoro dipendente nello Stato in cui viene esercitata l'attività di lavoro, secondo la legislazione di detto Stato⁴².

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

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

⁴⁰ Per ulteriori approfondimenti in materia di residenza, cfr. Valente P., Vinciguerra L., *Esterovestizione delle persone fisiche. Centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale*, Milano, Ipsoa, 2016; Valente P., *Esterovestizione e Residenza*, Milano, Ipsoa, 2013; Valente P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, op. cit., p. 181 ss.; cfr. inoltre, il Capitolo 5 del presente Volume.

⁴¹ Per ulteriori approfondimenti in materia di credito per le imposte pagate all'estero, cfr. il Capitolo 5 del presente Volume.

⁴² Per ulteriori approfondimenti sulla disciplina convenzionale dei redditi derivanti da attività di lavoro dipendente, cfr. il Capitolo 5 del presente Volume.

- le remunerazioni pagate da un datore di lavoro non residente nello Stato dove viene svolta l'attività non sono sostenute da una stabile organizzazione, o da una base fissa, che il datore di lavoro ha nello Stato in cui è svolta l'attività.

Con riferimento alla determinazione della base imponibile del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero, l'art. 51, co. 8-*bis* del TUIR prevede che:

“in deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito da 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 (...)”, pubblicate annualmente da apposito Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali⁴³.

Nel caso in cui non vengano rispettate le condizioni sopraelencate (attività lavorativa svolta in via continuativa, come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, durante un soggiorno all'estero superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi) non si applica il regime forfetario, ma il reddito prodotto all'estero sarà determinato analiticamente secondo le regole previste dall'art. 51 del TUIR.

Ai fini delle imposte sul reddito, secondo una lettura speculare dell'art. 2 del TUIR, sono considerati non residenti coloro che non sono iscritti nelle anagrafi della popolazione residente per la maggior parte del periodo d'imposta, vale a dire per almeno 183 giorni (184 per gli anni bisestili), e non hanno, nel territorio dello Stato italiano, né il domicilio (sede principale di affari e interessi) né la residenza (dimora abituale).

Se manca anche una sola delle suindicate condizioni, i contribuenti interessati sono considerati residenti nel territorio dello Stato.

Ai sensi dell'art. 2, co. 2-*bis* del TUIR, inoltre, si considerano residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale

⁴³ Il Decreto 21 dicembre 2018 (G.U. Serie Generale n.14 del 17 gennaio 2019) avente ad oggetto la “Determinazione delle retribuzioni convenzionali 2019 per i lavoratori all'estero” all'art. 1 prevede che:

“A decorrere dal periodo di paga in corso dal 1° gennaio 2019 e fino a tutto il periodo di paga in corso al 31 dicembre 2019, le retribuzioni convenzionali da prendere a base per il calcolo dei contributi dovuti per le assicurazioni obbligatorie dei lavoratori italiani operanti all'estero ai sensi del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398, nonché per il calcolo delle imposte sul reddito da lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 51, comma 8-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono stabilite nella misura risultante, per ciascun settore, dalle unite tabelle, che costituiscono parte integrante del presente decreto”.

privilegiato, attualmente individuati con Decreto del Ministro delle Finanze del 4 maggio 1999.

I cittadini che hanno trasferito la propria residenza in uno dei Paesi indicati in tale elenco, nel caso in cui siano effettivamente ivi residenti, devono essere pronti a fornire la prova del reale trasferimento all'estero, e, quindi, dimostrare che non hanno in Italia la dimora abituale oppure il complesso dei rapporti riguardanti gli affari e gli interessi (allargati, oltre che agli aspetti economici, a quelli familiari, sociali e morali).

I soggetti, qualificati come non residenti sulla base delle suddette disposizioni, che hanno prodotto redditi o possiedono beni in Italia sono tenuti a versare le imposte allo Stato italiano, salvo eccezioni previste da eventuali Convenzioni per evitare le doppie imposizioni stipulate tra lo Stato italiano e quello di residenza.

In particolare, per quanto riguarda i redditi di lavoro dipendente e assimilati, sono soggetti a imposizione (e quindi all'obbligo di dichiarazione) i redditi:

- percepiti dal soggetto residente in uno Stato estero con il quale non è stata stipulata una Convenzione contro le doppie imposizioni;
- percepiti dal soggetto residente in uno Stato estero con il quale è stata stipulata una Convenzione contro le doppie imposizioni che prevede la tassazione di tali redditi sia in Italia che nello Stato estero;
- percepiti dal soggetto residente in uno Stato estero con il quale è stata stipulata una Convenzione contro le doppie imposizioni che prevede la tassazione di tali redditi solo in Italia.

Nelle prime due ipotesi il contribuente avrebbe diritto, nel proprio Paese di residenza fiscale, al rimborso delle imposte pagate in Italia⁴⁴.

⁴⁴ Per quanto riguarda gli stipendi pagati da un datore di lavoro privato, in quasi tutte le convenzioni (ad esempio, quelle stipulate con Argentina, Australia, Belgio, Canada, Francia, Germania, Regno Unito, Spagna, Svizzera e Stati Uniti) è prevista la tassazione esclusiva nel Paese di residenza del percettore quando esistono contemporaneamente le seguenti condizioni:

- a) il lavoratore residente all'estero presta la sua attività in Italia per meno di 183 giorni;
- b) le remunerazioni sono pagate da un datore di lavoro residente all'estero;
- c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o base fissa che il datore di lavoro ha in Italia.

In tali casi gli stipendi non devono essere dichiarati allo Stato italiano.

Tavola 7 – Aspetti fiscali: la tassazione del lavoro dipendente nel Modello OCSE

<p><i>Art. 15 Modello OCSE</i></p>	<p>Principio generale</p>	
<p>Tassazione concorrente</p>	<p>I redditi di lavoro dipendente percepiti da un residente di uno Stato contraente come corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente.</p>	<p>Paragrafo 1</p>
	<p>Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato.</p>	
	<p>Deroga al principio generale</p>	
<p>Facilitare la libera circolazione</p>	<p>Esenzione nello Stato dove è svolta l'attività di lavoro dipendente con tassazione nel solo Stato di residenza, sempre che ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:</p>	<p>Paragrafo 2</p>
<p>C.M. 17.8.96 n. 201/E ha ulteriormente chiarito il calcolo dei giorni</p>	<ul style="list-style-type: none"> • il beneficiario dei redditi soggiorni nello Stato in cui esercita l'attività di lavoro per un periodo che non oltrepassa in totale 183 giorni nel corso di un periodo di 12 mesi che inizia o che termina nell'anno fiscale considerato; 	<p><i>"Days of physical presence" method</i></p>
	<ul style="list-style-type: none"> • le remunerazioni siano pagate da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente nello Stato dove viene svolta l'attività di lavoro; 	
	<ul style="list-style-type: none"> • l'onere delle remunerazioni non sia sostenuto da una stabile organizzazione, o da una base fissa, di cui il datore di lavoro dispone nello Stato in cui è svolta l'attività. 	
	<p>Attività svolte su navi, aeromobili o battelli</p>	<p>Paragrafo 3</p>
<p>Commentario OCSE all'art. 15, § 9</p>	<p>I redditi percepiti sono imponibili nello Stato in cui è situata la sede di direzione effettiva dell'impresa interessata.</p>	
	<p>Lavoratori transfrontalieri</p>	
	<p>L'articolo in commento non prende in considerazione i lavoratori transfrontalieri.</p>	
<p>Conv. Italia – Svizzera: art. 15, § 4</p>	<p>Le problematiche create da condizioni locali devono essere direttamente risolte tra gli Stati contraenti interessati.</p>	<p>Commentario OCSE all'art. 15, § 10</p>

1.5 Invio/assunzione *in loco* di proprio personale – aspetti giuslavoristici

L'invio in missione all'estero di personale dipendente per supportare, dal punto di vista organizzativo, le operazioni internazionali di cui si è parlato nei precedenti paragrafi, può essere realizzato, dal punto di vista giuslavoristico mediante, da un lato, l'utilizzo degli strumenti di gestione del rapporto di lavoro che consentono il mutamento temporaneo del luogo di esecuzione della prestazione lavorativa, quali la **trasferta** o il **distacco** e, dall'altro lato, mediante l'istituto del **trasferimento**, che, in ambito internazionale, si connota, nella pratica, quale elemento caratterizzante delle assunzioni di personale fatte esclusivamente per l'estero ed effettuate solitamente con contratto a tempo determinato, anche nel quadro di una somministrazione di lavoro.

La normativa in questi casi parla di “*trasferimento*”⁴⁵, ma in realtà qualifica con tale termine più che il trasferimento in senso proprio, così come disciplinato dall'art. 2103 c.c., l'ipotesi tipica del distacco oppure l'ipotesi, di più comune applicazione pratica, dell'assunzione con contestuale trasferimento all'estero.

Solo la **trasferta**, il **distacco**, e l'assunzione finalizzata ad un invio all'estero caratterizzano in modo più comune, nella pratica, le operazioni internazionali che prevedono “*missioni all'estero*”, fuori dall'Italia, del personale dipendente.

Si tratta, in definitiva di operazioni caratterizzate comunque dalla “*temporaneità*”, ossia dalla circostanza che esse realizzano un mutamento del luogo di esecuzione della prestazione lavorativa limitato nel tempo e, ancorché protratto anche per qualche anno, comunque sempre dipendente, sotto il profilo causale dalla “*missione*”.

Tutti gli istituti, poi, soggiacciono indifferentemente alle regole di diritto interno e internazionale che regolano l'ingresso e il soggiorno per lavoro nei diversi Paesi, sia in ambito europeo⁴⁶, sia in ambito *extra* UE, richiedendo

⁴⁵ Cfr. il D.L. 31 luglio 1987, n. 317, conv. con modificazioni in Legge 3 ottobre 1987, n. 398, il quale, nel disciplinare la procedura che era richiesta in passato per l'autorizzazione all'invio all'estero del lavoratore dipendente in un Paese *extra* UE, (ora abrogata dall'art. 18 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 151), indica la missione sempre con il termine “*trasferimento*”.

⁴⁶ Cfr. Corte di Giustizia UE, 10 febbraio 2011 – in C. 309/2009: “*Gli articoli 56 e 57 Trattato 25 marzo 1957 non ostano a che uno Stato membro subordini, durante il periodo transitorio di cui al capitolo 2, punto 2, dell'allegato XII dell'Atto relativo alle condizioni di adesione all'Unione Europea della Repubblica ceca, della Repubblica di Estonia, della Repubblica di Cipro, della Repubblica di Lettonia, della Repubblica di Lituania, della Repubblica di Ungheria, della Repubblica di Malta, della Repubblica di Polonia, della Repubblica di Slovenia e della Repubblica slovacca e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione Europea, il distacco, ai sensi dell'art. 1, n. 3, lett. c), della Direttiva n. 96/71/CE, relativa al distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione di servizi, di lavoratori cittadini polacchi sul suo territorio al rilascio di un permesso di lavoro. Infatti,* (segue)

agli operatori di indagare di volta in volta con le autorità consolari del Paese di destinazione la tipologia delle autorizzazioni amministrative necessarie per poter eseguire, nel Paese, prestazioni di lavoro dipendente.

La fattispecie, tuttavia, di maggiore applicazione, alla quale vengono ricondotte, sul piano delle conseguenze previdenziali, anche le ipotesi di assunzione a termine con trasferimento all'estero è quella del distacco internazionale.

Come già avvertito, le opportunità di natura organizzativa che derivano dalle operazioni di distacco, soprattutto in ambito internazionale, sono fortemente influenzate:

- dagli aspetti giuridici che regolano il rapporto contrattuale di lavoro subordinato;
- dal sistema di regole che, a livello nazionale e a livello internazionale, garantisce al lavoratore l'applicazione delle tutele economiche e normative previste dall'ordinamento italiano a favore dei propri cittadini e l'applicazione, altresì, delle specifiche tutele previdenziali collegate con la missione, le quali sono stabilite, con regole tra loro diverse, a seconda che la missione interessi l'ambito internazionale europeo o l'ambito internazionale *extra* UE.

Tali elementi, come si vedrà, possono esercitare una certa influenza sotto il profilo della regolamentazione degli elementi contrattuali propri del rapporto di lavoro durante il periodo di distacco.

Il distacco si distingue quindi dalla trasferta perché, pur realizzando un mutamento "*temporaneo*"⁴⁷ del luogo di esecuzione della prestazione lavorativa, determina sulla base di una specifica previsione normativa, una delega strutturata ad altro datore di lavoro – ancorché temporanea – dell'esercizio del potere direttivo nei confronti del prestatore di lavoro.

Il distacco si configura, infatti, quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio **interesse**, pone **temporaneamente** uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa.

una misura nazionale del genere va considerata come una misura che disciplina l'accesso dei cittadini polacchi al mercato del lavoro dello Stato membro interessato ai sensi del capitolo 2, punto 2, dell'allegato XII dell'Atto di adesione del 2003. Una conclusione del genere si impone del pari tenuto conto della finalità di detta disposizione che mira ad evitare che, in seguito all'adesione all'Unione di nuovi Stati membri, si verifichino perturbazioni sul mercato del lavoro degli Stati che erano già membri, dovute all'arrivo immediato di un numero elevato di lavoratori cittadini di detti nuovi Stati (Cause riunite C-307/09, C-308/09 e C-309/09)".

⁴⁷ Secondo la giurisprudenza, la temporaneità può essere riconosciuta sussistente anche per un certo numero di anni se, comunque, funzionale all'interesse (cfr. il Capitolo 2 del presente Volume).

Il termine “*distacco*” definisce storicamente, sulla scorta di una ricostruzione dell'istituto fatta da parte della giurisprudenza, una particolare situazione giuridica e cioè una sorta di “*dissociazione, con delega del potere direttivo tra il datore di lavoro titolare del contratto di lavoro e il datore di lavoro effettivo beneficiario della prestazione lavorativa*”⁴⁸.

In caso di distacco, così come avviene nelle ipotesi della trasferta – che però non è regolata da alcuna norma di legge ma è frutto solo di elaborazione da parte della dottrina e della giurisprudenza – il datore di lavoro rimane titolare e responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore. Solo il potere direttivo viene temporaneamente delegato, per il periodo di distacco, ad altro datore di lavoro: il distaccatario appunto.

I termini di durata di un distacco, i quali possono essere regolati contrattualmente tra le parti anche per un certo numero di anni, vanno poi tenuti distinti dai termini di durata dello speciale trattamento applicabile dal punto di vista previdenziale in ambito internazionale (cd. “*distacco previdenziale*” fissato solitamente in massimo 5 anni) i quali hanno finalità proprie legate a motivazioni di natura previdenziale e assicurativa e non influiscono direttamente sull'assunzione finalizzata all'espatrio o sul concetto giuridico di distacco.

1.6 Invio/assunzione *in loco* di proprio personale – aspetti previdenziali e assistenziali

Tra le condizioni che governano l'invio in missione all'estero del personale dipendente un posto di rilievo per la gestione del rapporto di lavoro è occupato dalla normativa speciale che l'ordinamento giuridico italiano prevede per la tutela economica, normativa e sociale, dei propri cittadini. Tali obiettivi sono condivisi, in ambito europeo, dalla presenza della normativa speciale per il distacco applicabile tra tutti gli Stati membri (Direttiva n. 96/71/CE e, più di recente, Direttiva 2014/67/UE e Direttiva 2018/957/UE), nonché

⁴⁸ Cfr. Cass., 12 novembre 1984, n. 5708, in *Mass. giur. it.*, 1984; Cass., 29 luglio 1986, n. 4859, in *Mass. giur. it.*, 1986; Cass., 26 maggio 1993, n. 5907, in *Mass. giur. it.*, 1993; sull'introduzione nel nostro ordinamento giuridico del lavoro interinale e sulle distinzioni tra distacco lecito e distacco illecito cfr. Cass. Sez. Un., 26 ottobre 2006, n. 22910, in *Mass. giur. it.*, 2006; Cass. civ. Sez. lavoro, 7 aprile 2015, n. 6944, in cui si afferma che “(...) la dissociazione tra il soggetto che ha assunto il lavoratore e l'effettivo beneficiario della prestazione (cd. distacco o comando) è consentita a condizione che essa realizzi, per tutta la sua durata, uno specifico interesse imprenditoriale tale da consentirne la qualificazione come atto organizzativo del datore di lavoro che la dispone, determinando una mera modifica delle modalità di esecuzione della prestazione lavorativa e la conseguente temporaneità del distacco, coincidente con la durata dell'interesse del datore di lavoro allo svolgimento della prestazione del proprio dipendente a favore di un soggetto terzo”.

da una corposa legislazione sociale europea⁴⁹, e, in ambito *extra* UE, da uno speciale regime di autorizzazione all'espatrio⁵⁰, nonché, infine, dall'applicazione di apposite Convenzioni tra lo Stato italiano e lo Stato di destinazione del lavoratore.

Tale regime di convenzione non esiste con tutti i Paesi del mondo e, tra l'altro, è differente rispetto al regime delle convenzioni fiscali, creando un disallineamento tra tutela previdenziale e tutela fiscale (cfr. Capitoli 5 e 6 del presente Volume).

1.6.1 Procedure e regime applicabile in ambito europeo

Per distaccare in ambito europeo un cittadino italiano, ovvero un cittadino europeo assunto e retribuito da una società di diritto italiano, non è richiesta alcuna specifica autorizzazione amministrativa.

In ambito europeo vige, infatti, il principio della libera circolazione (Direttiva n. 2004/38/CE e Regolamento n. 492/2011 del 5 aprile 2011).

L'unico presupposto è il possesso della cittadinanza italiana ovvero, se a dover essere trasferito è un cittadino europeo, assunto in Italia, il possesso della cittadinanza di uno Stato membro dell'Unione Europea. I Regolamenti UE assicurano, infatti, la parità di trattamento in ambito europeo ai lavoratori e alle loro famiglie.

La maggior parte dei Paesi europei, ivi compresa l'Italia, ha recepito la Direttiva n. 2004/38/CE (in Italia la disciplina di riferimento è contenuta nel D.Lgs. 6 febbraio 2007, n. 30) relativa al diritto dei cittadini dell'Unione Europea e dei loro familiari di circolare, di soggiornare e, quindi, di accedere liberamente ad un impiego nel territorio degli Stati membri.

Il cittadino italiano (o il cittadino europeo assunto in Italia) che venga distaccato all'estero in ambito europeo dovrà verificare di volta in volta con l'autorità amministrativa del luogo di destinazione la procedura di iscrizione negli uffici anagrafici e quella per il rilascio dei documenti di identità validi quale titolo di libero soggiorno e circolazione nel Paese europeo di destinazione. Tali accorgimenti valgono soprattutto per i rapporti con la Svizzera che pur applicando, in base agli accordi internazionali, la normativa europea, pone alcune restrizioni in materia di soggiorno e di lavoro sul proprio territorio.

⁴⁹ Regolamento 29 aprile 2004, n. 883 e Regolamento 15 settembre 2009, n. 987 applicabili ai 28 Stati membri UE; Circ. INPS 1° luglio 2010, n. 82 applicabile dal 1° aprile 2012 alla Svizzera; Circ. INPS 22 maggio 2012, n. 70 applicabile dal 1° giugno 2012 ai Paesi SEE (Islanda, Liechtenstein e Norvegia); Circ. INPS 6 giugno 2012, n. 77.

⁵⁰ D.L. 31 luglio 1987, n. 317, conv. in Legge 3 ottobre 1987, n. 398; D.M. 16 agosto 1988; D.P.R. 18 aprile 1994, n. 346.

Dal punto di vista della tutela previdenziale è invece necessario riferirsi al Regolamento CE 29 aprile 2004, n. 883/2004 relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale, nel quale è confluita la gran parte delle norme del previgente Regolamento n. 1408/71 ed al suo Regolamento di attuazione n. 987 del 16 dicembre 2009, entrati in vigore il 1° maggio 2010 (come integrati e modificati dal Regolamento n. 465/2012 del 22 maggio 2012).

Da tali norme risulta che, in generale, “una persona che esercita un'attività subordinata o autonoma in uno Stato membro è soggetta alla legislazione di tale Stato membro” [Regolamento CE n. 883/2004, art. 11, par. 3, lett. a) (previgente art. 13, par. 1, lett. a), Regolamento n. 1408/1970].

Tuttavia, in deroga a tale disposizione di carattere generale:

- “la persona che esercita un'attività subordinata in uno Stato membro per conto di un datore di lavoro che vi esercita abitualmente le sue attività ed è da questo distaccata, per svolgervi un lavoro per suo conto, in un altro Stato membro rimane soggetta alla legislazione del primo Stato membro a condizione che la durata prevedibile di tale lavoro non superi i **ventiquattro mesi** e che essa non sia inviata in sostituzione di un'altra persona distaccata” (Regolamento CE 883/2004, art. 12, par. 1, come modificato dal Regolamento CE n. 465/2012 – previgente art. 14, par. 1, lett. a), Regolamento n. 1408/1970);
- “due o più Stati membri, le autorità competenti di detti Stati membri o gli organismi designati da tali autorità possono prevedere di comune accordo, nell'interesse di talune persone o categorie di persone, eccezioni alle disposizioni di cui sopra” (Regolamento CE n. 883/2004, art. 16 – previgente art. 17 del Regolamento n. 1408/1970).

In sostanza, al lavoratore distaccato in uno Stato membro dell'Unione Europea continuerà ad applicarsi il sistema previdenziale e contributivo italiano per tutta la durata del distacco (deroga al cd. “*principio di territorialità*” ex art. 11 del Regolamento).

Pertanto, quando un lavoratore, assunto in Italia, venga distaccato all'estero in ambito europeo ha la possibilità, alle condizioni previste dai regolamenti europei e dagli accordi tra le diverse istituzioni competenti nei vari Stati membri, di mantenere il regime previdenziale del Paese di origine/residenza, derogando al principio della territorialità per:

- 24 mesi per il primo periodo di distacco (nuovo Mod. A1⁵¹);
- un ulteriore periodo che di solito arriva a massimo cinque anni comprensivi degli altri due, su accordo degli Stati membri (comunicazione ai sensi dell'art. 16 Regolamento CE n. 883/2004).

⁵¹ Per il nuovo Modello A1, cfr. il Msg. INPS n. 218/2016.

I I fattori che influiscono sulle scelte imprenditoriali

In particolare, assumono rilevanza, nel contesto delle nuove regole in materia di sicurezza sociale dei lavoratori migranti in ambito europeo, le disposizioni di cui agli artt. da 11 a 16 del Regolamento CE n. 883/2004 e le disposizioni di cui agli artt. da 14 a 21 del Regolamento di attuazione CE n. 987/2009 dai quali consegue la previsione della sostituzione del vecchio formulario E101 con il nuovo formulario A1 e l'abolizione del formulario E102 che consegue al venir meno della necessità della proroga, per ulteriori 12 mesi del periodo iniziale di distacco, previsto ormai da subito, in 24 mesi.

L'INPS, tuttavia, ha sottolineato, con la Circ. 21 luglio 2010, n. 99 che non sono mutate le condizioni per la proroga – fino a un massimo di 5 anni – dei distacchi oltre il periodo iniziale di 24 mesi.

Si fa riferimento, in particolare, alla procedura che era prevista dall'art. 17 del Regolamento n. 1408/71 e che è ora disciplinata dall'art. 16 del Regolamento n. 883/2004. In questo caso non sono mutati i criteri per l'inoltro della richiesta, già previsti dal precedente Regolamento, la quale va quindi presentata alla Direzione dell'INPS territorialmente competente in relazione allo stato di destinazione del lavoratore distaccato, come già ricordato dall'istituto con proprie specifiche istruzioni⁵².

Con una serie di significative circolari integrate poi dagli ultimi provvedimenti in ragione della fine del periodo transitorio, l'INPS ha provveduto a dettare una serie di istruzioni operative connesse con la gestione e il coordinamento delle prestazioni che sono previste dai diversi regimi di sicurezza sociale in ambito europeo dopo l'entrata in vigore dei nuovi regolamenti europei.

⁵² Messaggio INPS n. 4547/2005, n. 15147/2010 e Circ. INPS 7 maggio 2012, n. 63 relativa al Polo territoriale del Piemonte.

Tavola 8 – Prassi dell'INPS

Si elencano di seguito le istruzioni dell'ente previdenziale:

- la circolare n. 82/2010 (disposizioni di carattere generale) e le circolari n. 70/2012, n. 111/2012, n. 107/2012 e n. 165/2013 relative all'applicazione delle nuove disposizioni anche alla Svizzera e n. 77/2012 e n. 107/2012 relative all'applicazione delle nuove disposizioni ai Paesi dello Spazio SEE – con la sola esclusione del Regolamento n. 1231/2010;
- la circolare n. 83/2010: legislazione applicabile in caso di distacco – *lex loci laboris*;
- la circolare n. 84/2010: recupero di prestazioni e di contributi indebitamente erogati e diritti delle istituzioni degli Stati membri nei confronti di terzi responsabili;
- la circolare n. 85/2010, n. 132/2010, n. 136/2010, n. 3/2013: prestazioni di disoccupazione e rimborsi tra istituzioni;
- la circolare n. 86/2010, n. 104/2012: prestazioni familiari;
- la circolare n. 87/2010, n. 41/2011, n. 71/2012: prestazioni di malattia e maternità;
- la circolare n. 88/2010, n. 165/2010, n. 127/2011, n. 95/2012: prestazioni pensionistiche;
- la circolare n. 98/2010 che fornisce l'elencazione dei siti ufficiali comunitari e l'indicazione dei portali contenenti informazioni e documenti in materia di coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale;
- la circolare n. 99/2010 recante le istruzioni relative al nuovo formulario A1, la circolare n. 161/2011 e la circolare n. 167/2011 che hanno definito il passaggio dai vecchi formulari serie E ai nuovi formulari PAPER SED da utilizzare tra le sedi con modalità telematiche (per la ripartizione delle competenze territoriali, si veda la Circ. INPS n. 100/2003 e successive integrazioni, da ultima la circolare n. 63/2012 che ha rideterminato le competenze delle direzioni territoriali del Piemonte per la Francia). Assume grande rilevanza pratica, un passaggio riportato nella circolare n. 167/2011: « (...) Si ricorda, inoltre, agli operatori che, come specificato dalla Decisione della Commissione Amministrativa n. E1 del 12 giugno 2009, durante il periodo transitorio» – che durerà fino al 30 aprile 2014 – «i principi guida devono essere la collaborazione tra istituzioni, il pragmatismo e la flessibilità, essendo di primaria importanza garantire una transizione che non danneggi chi eserciti i propri diritti nell'ambito della nuova normativa. Pertanto, durante il citato periodo è stato raccomandato di accettare qualsiasi documento, anche se di formato, contenuto o struttura obsoleto. In caso di dubbi relativi ai diritti di un cittadino, le istituzioni sono tenute a relazionarsi nel rispetto del principio della reciproca collaborazione e della buona amministrazione (...)»;
- la circolare n. 100/2010 che fornisce indicazioni sui nove pacchetti formativi relativi ai Regolamenti UE;
- la circolare n. 105/2010 che ha dato notizia della pubblicazione di una guida pratica da parte della Commissione europea;
- la circolare n. 124/2010 con la quale è stata diffusa la *Guida pratica – Disposizioni UE sulla sicurezza sociale – I diritti di coloro che si spostano nell'Unione Europea*;
- la circolare n. 165/2013 avente ad oggetto “*Regolamentazione comunitaria: Trattato di adesione all'Unione europea tra gli Stati membri e la Repubblica di Croazia, in vigore dal 1° luglio 2013. Disposizioni in materia di legislazione applicabile*”;
- la circolare n. 92/2015 relativa all'applicazione dei Regolamenti UE nei rapporti con la Svizzera;
- la circolare n. 95/2017 con la quale è stata regolata l'estensione alla Croazia dell'Accordo SEE con la Svizzera.

Con l'obiettivo di non ostacolare la libera prestazione di servizi da parte delle imprese comunitarie, a decorrere dal 1° gennaio 2011 è entrato in vigore anche il Regolamento n. 1231/2010 adottato proprio al fine di consentire una maggiore integrazione in ambito europeo anche ai cittadini dei Paesi terzi

regolarmente soggiornanti negli Stati membri, quantomeno sotto il profilo dell'applicabilità della regolamentazione in materia di sicurezza sociale.

Il Regolamento stabilisce, infatti, che ai cittadini dei Paesi terzi regolarmente soggiornanti e assunti da un'azienda situata in uno Stato membro trovano applicazione i nuovi regolamenti n. 883/2004 e n. 987/2009.

L'applicazione dei Regolamenti in materia di sicurezza sociale non conferisce però il diritto all'ingresso, al soggiorno o alla residenza in uno Stato membro, né il diritto all'accesso al mercato del lavoro. Pertanto, esso non pregiudica il diritto dello Stato di rifiutare di concedere o di ritirare un permesso d'ingresso, di soggiorno, di residenza o di lavoro o di rifiutarne il rinnovo. Il nuovo Regolamento non si applica nei rapporti con Danimarca e Regno Unito⁵³.

La normativa europea in materia di sicurezza sociale si applica, a decorrere dal 1° maggio 2010, ai 27 Stati già membri dell'Unione Europea: Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Danimarca (per la Groenlandia cfr. in particolare anche la Circ. INPS n. 8 del 13 gennaio 1987 ed il Messaggio INPS n. 39 del 7 marzo 2000), Estonia, Finlandia (comprese le isole Åland), Francia e Dipartimenti d'oltremare (Guyana francese, Isola di Martinica e isola di Guadalupa, ricomprese nell'arcipelago delle Piccole Antille, Isole di Réunion, Isole di Saint Martin e di Saint Barthélemy, facenti parte del Dipartimento della Guadalupa), Germania, Grecia, Irlanda, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo (comprese le isole Azzorre e di Madera), Regno Unito (Gran Bretagna e Irlanda del Nord compresa Gibilterra), Repubblica Ceca, Romania, Slovacchia, Slovenia, Spagna (comprese le Isole Canarie, Ceuta e Melilla), Svezia, Ungheria, Croazia. Per l'applicazione della citata disciplina alla Croazia, entrata a far parte dell'Unione Europea in data 1° luglio 2013, è stata prevista un'applicazione graduale in base a specifiche istruzioni dell'INPS⁵⁴.

I Regolamenti trovano applicazione anche:

- ai tre Paesi che hanno aderito all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo (Accordo SEE): Islanda, Liechtenstein, Norvegia (vedi in particolare le circolari nn. 77 del 2012 e 107 del 2012) con decorrenza dal 1° giugno 2012;
- alla Svizzera dal 1° aprile 2012, alla quale la normativa europea di sicurezza sociale era già stata estesa, a decorrere dal 1° giugno 2002, in base all'Accordo stipulato tra la Confederazione elvetica e gli Stati dell'Unione

⁵³ Circ. INPS, 15 marzo 2011, n. 51.

⁵⁴ Cfr. Circ. INPS, 18 luglio 2013, n. 109, Circ. INPS 3 dicembre 2013, n. 165.

Europea⁵⁵. La regolamentazione europea trova applicazione nei rapporti con la Svizzera e anche nei confronti dei cittadini dei Paesi terzi⁵⁶.

Con riferimento ai lavoratori distaccati da Paesi UE in Italia è entrato in vigore in data 22 luglio 2016, il D.Lgs. 17 luglio 2016, n. 136 attuativo delle disposizioni della Direttiva europea 2014/67/UE.

In particolare, il Decreto si applica:

- alle imprese stabilite in un altro Stato membro che, nell'ambito di una prestazione di servizi, distaccano in Italia uno o più lavoratori in favore di un'altra impresa, anche appartenente allo stesso gruppo, o di un'altra unità produttiva o di un altro destinatario, a condizione che durante il periodo del distacco, continui a esistere un rapporto di lavoro con il lavoratore distaccato;
- alle agenzie di somministrazione di lavoro stabilite in un altro Stato membro che distaccano lavoratori presso un'impresa utilizzatrice avente la propria sede o un'unità produttiva in Italia.

Peraltro, la definizione di "*lavoratore distaccato*" fornita dall'art. 2 del citato Decreto è significativamente ampia, in quanto individua come tale "*il lavoratore abitualmente occupato in un altro Stato membro che, per un periodo limitato, predeterminato o predeterminabile con riferimento ad un evento futuro e certo, svolge il proprio lavoro in Italia*".

Viene inoltre sancito che al rapporto di lavoro tra le imprese interessate e i lavoratori distaccati si applicano, durante il periodo del distacco, le medesime condizioni di lavoro e di occupazione previste per i lavoratori che effettuano prestazioni lavorative subordinate analoghe nel luogo in cui si svolge il distacco.

Al fine di contrastare il fenomeno della fittizia allocazione di un datore di lavoro in Stati dell'Unione europea con regimi contributivi meno rigorosi di quello italiano sono dettate una serie di disposizioni stringenti per appurare l'autenticità del distacco.

In particolare, l'art. 3 del Decreto in esame prevede che al fine di accertare se l'impresa distaccante eserciti effettivamente attività diverse rispetto a quelle di mera gestione o amministrazione del personale dipendente sono valutati una serie di elementi fra cui:

- il luogo in cui l'impresa ha la propria sede legale e amministrativa, i propri uffici, reparti o unità produttive;
- il luogo in cui l'impresa è registrata alla Camera di commercio;

⁵⁵ Cfr. in particolare le Circ. INPS n. 118 del 25 giugno 2002, n. 78 del 14 aprile 2003, n. 138 del 28 novembre 2006, n. 35 del 7 febbraio 2007 e il Messaggio INPS n. 14167 del 23 giugno 2009.

⁵⁶ Circ. INPS n. 107 del 2012.

I I fattori che influiscono sulle scelte imprenditoriali

- il luogo in cui i lavoratori sono assunti e quello da cui sono distaccati;
- il luogo in cui l'impresa esercita la propria attività economica principale e in cui risulta occupato il suo personale amministrativo;
- il numero dei contratti eseguiti o l'ammontare del fatturato realizzato dall'impresa nello Stato membro di stabilimento, tenendo conto della specificità delle piccole e medie imprese e di quelle di nuova costituzione.

Inoltre, al fine di accertare se il lavoratore è “*veramente*” distaccato gli organi ispettivi devono valutare fra l'altro:

- il contenuto, la natura e le modalità di svolgimento dell'attività lavorativa e la retribuzione del lavoratore;
- la circostanza che il lavoratore eserciti abitualmente la propria attività nello Stato membro da cui è stato distaccato;
- la temporaneità dell'attività lavorativa svolta in Italia;
- la circostanza che il lavoratore sia tornato o si preveda che torni a prestare la sua attività nello Stato membro da cui è stato distaccato;
- la circostanza che il datore di lavoro che distacca il lavoratore provveda alle spese di viaggio, vitto o alloggio;
- eventuali periodi precedenti in cui la medesima attività è stata svolta dallo stesso o da un altro lavoratore distaccato;
- l'esistenza del certificato relativo alla legislazione di sicurezza sociale.

Nelle ipotesi in cui il distacco in favore di un'impresa stabilita in Italia non risulti autentico, il lavoratore è considerato a tutti gli effetti alle dipendenze del soggetto che ne ha utilizzato la prestazione.

In tali casi il quadro sanzionatorio è particolarmente pesante: il distaccante e il soggetto che ha utilizzato la prestazione dei lavoratori distaccati sono puniti con la sanzione amministrativa pecuniaria di 50 euro per ogni lavoratore occupato e per ogni giornata di occupazione. In ogni caso l'ammontare della sanzione non può essere inferiore a 5.000 euro né superiore a 50.000 euro⁵⁷.

1.6.2 Procedure e regime applicabile in ambito *extra UE*

I datori di lavoro italiani operanti in Paesi *extra UE*, indipendentemente dal fatto che siano legati o meno con l'Italia da Accordi di sicurezza sociale, ogni qualvolta intendano inviare all'estero, in un Paese *extra UE*, un proprio dipendente non sono più tenuti a richiedere apposita autorizzazione

⁵⁷ Cfr. Circolari INL 22 dicembre 2016, n. 3 e 9 gennaio 2017, n. 1. Per maggiori approfondimenti, si rinvia al Capitolo 6 del presente Volume.

preventiva al Ministero del Lavoro restando validi i criteri previsti dalla legge per attuare il trasferimento all'estero e i requisiti che devono essere contenuti nel contratto di lavoro, così come disciplinati dall'art. 2 del D.L. n. 317/1987 convertito con modificazioni in Legge n. 398/1987.

Anche in ambito *extra* UE vige il principio della territorialità, in base al quale i contributi previdenziali devono essere versati nel luogo di esecuzione della prestazione lavorativa.

Tuttavia, come avviene in ambito europeo, sulla base di specifici accordi, anche in ambito *extra* UE è possibile derogare al principio della territorialità nelle ipotesi di distacco, in forza di specifici accordi internazionali che consentono al cittadino italiano di mantenere, durante il distacco, il regime previdenziale italiano, generalmente più favorevole rispetto a quello di altri Paesi.

In particolare, il lavoro prestato all'estero in Paesi *extra* UE da parte di cittadini italiani viene regolato, dal punto di vista previdenziale, in modo differente a seconda che il lavoro venga svolto in:

- a) Paesi *extra* UE legati all'Italia da convenzioni e accordi bilaterali anche parziali: in forza di tali accordi è possibile evitare la doppia imposizione previdenziale e continuare a pagare, per un periodo limitato di tempo, che varia da Stato a Stato (solo nella Convenzione con gli Stati Uniti non è prevista una durata massima), i contributi in Italia così come avviene nei casi di lavoro prestato all'estero in ambito europeo in forza dei Regolamenti europei sopra indicati.

L'Italia ha stipulato Convenzioni bilaterali in materia di sicurezza sociale con i seguenti Stati: Argentina, Australia, Brasile, Canada-Québec, Capoverde, Corea del Sud, Israele, Jersey e Isole del Canale, Stati della ex Jugoslavia (che resta in vigore limitatamente a Serbia e Kosovo, Montenegro, Bosnia Erzegovina, Macedonia), Principato di Monaco, Repubblica di San Marino, Santa Sede, Stati Uniti d'America, Tunisia, Turchia, Uruguay, Venezuela.

Il lavoratore italiano è comunque soggetto alle disposizioni previdenziali vigenti nel Paese di lavoro con la conseguenza che il datore di lavoro può incorrere in una duplicazione degli adempimenti contributivi.

- b) Paesi *extra* UE non convenzionati: in questi casi l'ordinamento italiano prevede per i propri lavoratori una tutela minima a prescindere dalla eventuale compresenza di una tutela assicurativa prevista dal Paese di destinazione.

In particolare, sulla base delle disposizioni di cui al già citato D.L. n. 317/1987, convertito in Legge n. 398/1987, i lavoratori italiani operanti all'estero, in Paesi *extra* UE con i quali non sono in vigore accordi di sicurezza sociale, sono obbligatoriamente iscritti alle seguenti forme

di previdenza e assistenza sociale, con le modalità in vigore nel territorio nazionale:

- assicurazione per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti;
- assicurazione contro la tubercolosi;
- assicurazione contro la disoccupazione involontaria;
- assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali (per gli aspetti connessi con la gestione dei lavoratori in distacco si vedano la Circ. 2 agosto 2005, n. 39, la N. INAIL 4 agosto 2008, n. 6411 e Circ. Min. Lav. 10 gennaio 2008, n. 2);
- assicurazione contro le malattie;
- assicurazione di maternità.

I predetti regimi assicurativi si applicano con le particolarità di seguito indicate⁵⁸:

- per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, la tabella delle malattie professionali vigente in Italia viene aggiornata in relazione alle tecnopatie proprie delle aree geografiche dove i lavoratori svolgono la propria attività, con decreti del Ministro del Lavoro e della Previdenza sociale, di concerto con il Ministro della Sanità, sentito l'INAIL⁵⁹;
- per l'assicurazione contro le malattie, le prestazioni sanitarie spettano ai lavoratori assicurati e ai familiari a carico, ancorché residenti o dimoranti in Italia, secondo le norme del SSN. Per l'ottenimento delle prestazioni economiche di malattia, il lavoratore è tenuto, entro cinque giorni dal relativo rilascio, a trasmettere al datore di lavoro il certificato medico attestante l'inizio e la durata presunta della malattia, nonché a inviare il certificato di diagnosi alla locale rappresentanza diplomatica o consolare che, dopo verifica da parte di un medico di fiducia, ne cura l'inoltro all'INPS⁶⁰;
- per l'assicurazione di maternità, l'indennità economica di maternità è dovuta dietro presentazione al datore di lavoro e all'INPS dei certificati attestanti, rispettivamente, la data presunta e quella effettiva del parto, verificati da un medico di fiducia della locale rappresentanza diplomatica o consolare⁶¹.

⁵⁸ Cfr. sul punto anche la *Guida per gli italiani all'estero* del Ministero dell'Interno, ed. 2012.

⁵⁹ Cfr. il D.M. 9 aprile 2008. L'INAIL, con circolare n. 25 del 13 maggio 2013 ha diramato le proprie istruzioni operative per l'effettuazione di visite mediche e accertamenti medico-legali all'estero.

⁶⁰ Cfr. Circ. INPS n. 95-bis/2006; Messaggio INPS 3 dicembre 2007, n. 28978; Circ. INPS 9 gennaio 1991, n. 11; Circ. INPS 30 luglio 1990, n. 182.

⁶¹ Circ. INPS 30 luglio 1990, n. 182.

I contributi dovuti per i regimi assicurativi previsti sono calcolati su retribuzioni convenzionali. Tali retribuzioni sono fissate annualmente con Decreto del Ministro del Lavoro, di concerto con il Ministro dell'Economia e sono determinate con riferimento e comunque in misura non inferiore ai contratti collettivi nazionali di categoria raggruppati per settori omogenei⁶².

Le aliquote contributive sono stabilite come segue⁶³:

- per il regime relativo all'invalidità, la vecchiaia e i superstiti, alla disoccupazione involontaria, nonché alla tubercolosi, nelle misure previste dalla legislazione nazionale. L'aliquota complessiva a carico del datore di lavoro è ridotta di dieci punti, da utilizzare fino a esaurimento sulle singole aliquote delle gestioni assicurative interessate, nell'ordine su indicato;
- per il regime assicurativo contro le malattie e per la maternità, nelle misure previste dalla legislazione nazionale. A favore dei datori di lavoro si applicano, cumulativamente per ciascun ramo di attività e, per i rami di attività per i quali non è previsto il beneficio stesso, nella misura vigente per le imprese commerciali, le riduzioni previste dalla legislazione nazionale, se applicabili. Nei confronti dei datori di lavoro che apprestano idonei presidi sanitari a favore dei dipendenti o assicurano comunque a proprie spese l'assistenza sanitaria nel Paese estero, ovvero assicurano i dipendenti contro le malattie in regime obbligatorio in virtù della legislazione del Paese estero, può, con specifici decreti del Ministro del Lavoro e della Previdenza sociale, di concerto con i Ministri del Tesoro e della Sanità, essere ridotto il contributo per assistenza sanitaria, tenuto conto delle prestazioni come sopra assicurate;
- per il regime assicurativo contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, nelle misure previste dalle tariffe⁶⁴.

I datori di lavoro sono tenuti, inoltre, al pagamento del contributo al Fondo di garanzia per il TFR istituito presso l'INPS⁶⁵.

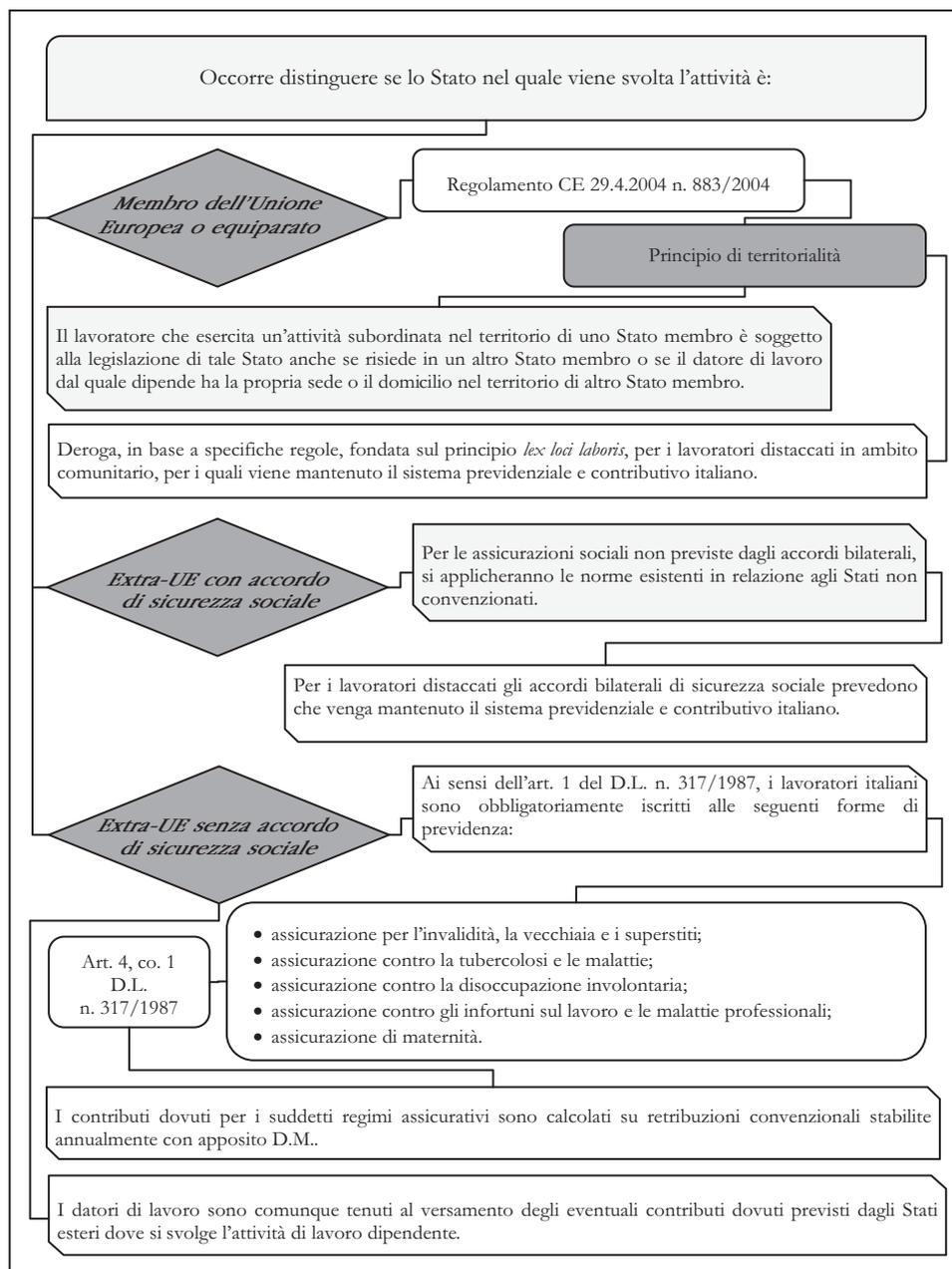
⁶² Per il 2019 si veda il D.M. 21 dicembre 2018 – G.U. n. 14 del 17 gennaio 2019.

⁶³ D.L. n. 317/1987, conv. in Legge n. 398/1987, artt. 1, 3, 4 e 5, co. 3; D.L. 30 dicembre 1987, n. 536, art. 11, co. 3.

⁶⁴ D.Lgs. 23 febbraio 2000, n. 38, art. 7, co. 1 e D.M. 12 dicembre 2000.

⁶⁵ Legge 29 maggio 1982, n. 297, art. 2, co. 8.

Tavola 9 – Il regime contributivo dei lavoratori dipendenti italiani operanti all'estero



1.7 Abstract

The globalization of markets, the spread of new technologies and the internationalization of enterprises led to an increase in the level of mobility of workers and produced several impacts on the decision making process related to the localization of business.

Globalization entails a deep change in the organizational structure of multinational enterprises, which rely more and more on foreign direct investments and need to be able to adapt the production process to individual national peculiarities.

Over the last few years, the EU fostered workforce mobility by stating that the latter can contribute to social and economic development and to higher levels of employment.

The principle of free movement of workers, provided for by Art. 45 of the TFUE (Treaty on the Functioning of the European Union), aims at promoting the equal treatment between workers by removing any obstacle to free movement which might be imposed by individual national regulations.

When regulating working conditions, multinational enterprises need to take into account both the regulatory provisions provided by national governments and those identified by international organizations.

From a practical point of view, multinational enterprises organize their Human Resource Departments with a view to:

- ensuring an appropriate management of the several factors related to taxation, wages and social security, which need to be taken into consideration in order to be compliant with individual national legal systems;
- ensuring a correct management of resources which makes it possible to *“place the right people to the right places at the right time”*.

An enterprise can generally locate itself on the territory of a foreign State either by establishing a representative office or by setting up a permanent establishment.

The representative office is generally easy to set up and is mostly used in cases in which the foreign enterprise is willing to promote products, activities and services directly on the site.

Setting up a representative office implies low costs of establishment and management and prevents the enterprise from acquiring tax subjectivity in the State of establishment.

The representative office shall only have a supporting and preparatory function with regards to the penetration of the foreign enterprise in new markets, and shall therefore carry out activities such as advertisement, collection of data, market or scientific research. It shall not be allowed to carry out

productive or selling activities which may lead to its qualification as a permanent establishment.

As it does not produce any kind of income, the representative office shall not be subject to any kind of taxation, while the costs it meets are normally totally deductible by the parent company.

The notion of permanent establishment is universally recognized as the prerequisite for the taxation of an economic activity carried out by a subject in a State which differs from the State of residence of the parent company.

The importance of identifying the existence of a permanent establishment comes from the need for every State to establish the criteria on which to found its power to tax. In the Italian Income Tax Code (hereinafter, “*TUIR*”) permanent establishment is defined as “*a permanent branch through which an enterprise which is not resident in the territory of the State completely or partially carries out or its activity on that territory*”.

Par. 2 of Art. 162 of the *TUIR* indicates a series of cases which can be identified as a permanent establishment:

- a management office;
- a branch office;
- an office;
- a workshop/laboratory;
- a mine or other location aimed at exploiting natural resources.

The internationalization of business frequently entails the necessity or the convenience of moving dependent workers abroad. Dependent workers may conduct their professional activity abroad in several manners:

- assignment: the professional service is rendered by the worker in a different location; the change in the location where the service is rendered is temporary, as the worker will certainly return to the original location;
- transfer: entails a definitive change in the location where the professional service is rendered;
- relocation: entails a temporary change in the location where the professional service is rendered; in this case the service is rendered for a third party.

The taxation of income produced by dependent work is regulated by the combined application of national laws and provisions contained in international treaties.

In particular, the income produced by dependent work shall be subject to tax declaration in Italy when it is:

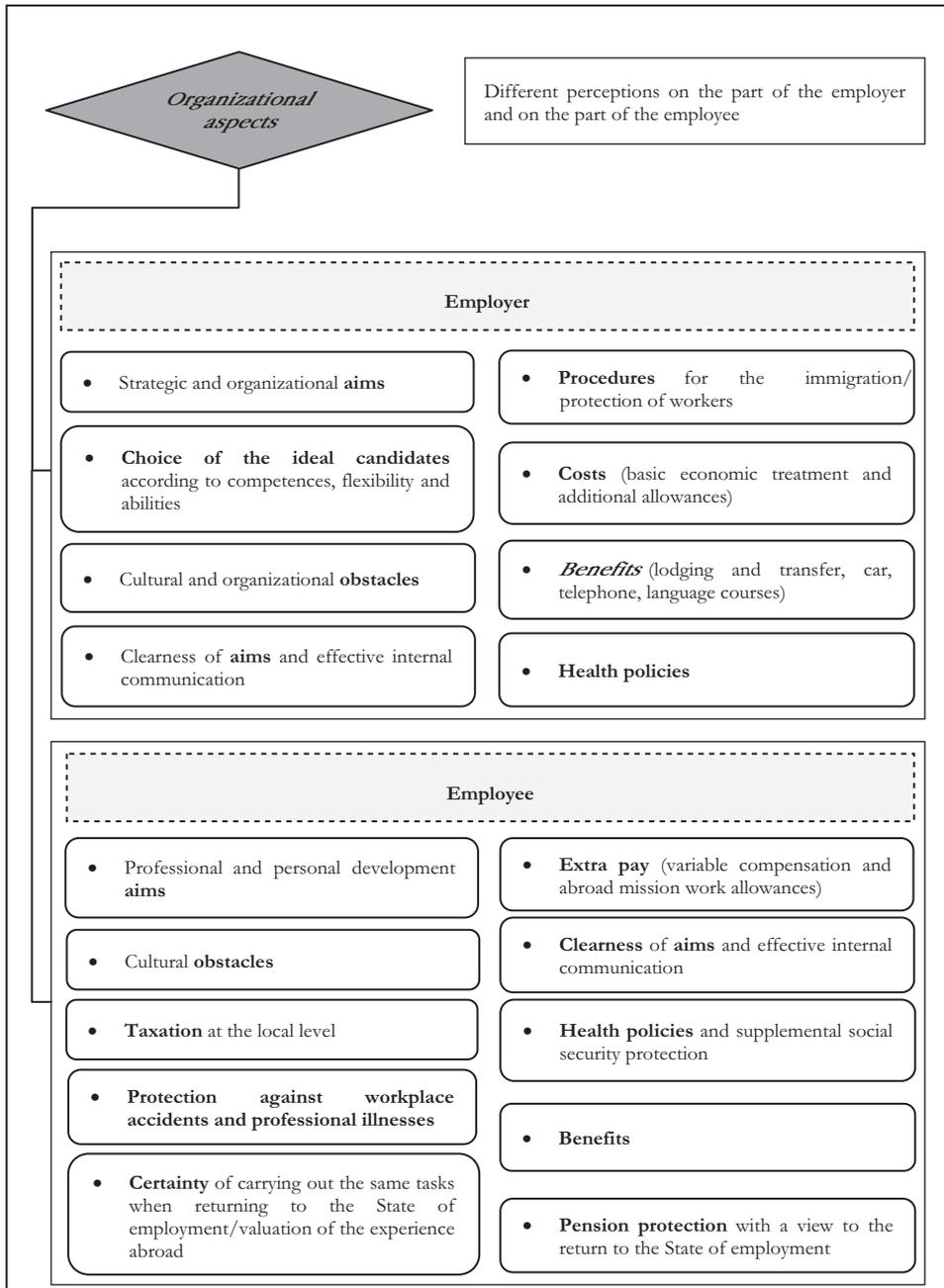
- produced in a foreign State with which no Conventions against double taxation are in force;

Expatriates all'estero e esteri in Italia

- produced in a foreign State with which a Convention against double taxation is in force, according to which such income shall be subject to taxation both in Italy and in the foreign State;
- produced in a foreign State with which a Convention against double taxation is in force, according to which such income shall be subject to taxation exclusively in Italy.

Art. 15 of the OECD Model provides for the taxability of dependent work income in the State in which the working activity is conducted, according to the legislation of that State.

Table 10 – Relevant elements



1.8 Riferimenti

LEGISLAZIONE	
<ul style="list-style-type: none"> • Legge 29 maggio 1982, n. 297. • D.L. n. 317/1987, conv. in Legge n. 398/1987. • Legge 31 maggio 1995, n. 218. • D.Lgs. 23 febbraio 2000, n. 38. • D.Lgs. 15 giugno 2015, n. 81. • D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 151. • D.Lgs. 17 luglio 2016, n. 136. 	<ul style="list-style-type: none"> • Legge 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, co. 1010. • D.M. 21 dicembre 2018. • Art. 162 TUIR. • Direttiva 2018/957/UE. • Direttiva 2014/67/UE. • Direttiva 96/71/CE.

PRASSI	
<ul style="list-style-type: none"> • Circ. INPS, n. 82/2010. • Circ. INPS, n. 83/2010. • Circ. INPS, n. 84/2010. • Circ. INPS, n. 85/2010. • Circ. INPS, n. 86/2010. • Circ. INPS, n. 98/2010. • Circ. INPS, n. 100/2010. • Circ. INPS, n. 105/2010. • Circ. INPS, n. 132/2010. • Circ. INPS, n. 136/2010. • Circ. INPS, n. 41/2011. • Circ. INPS, n. 127/2011. • Circ. INPS, n. 161/2011. • Circ. INPS, n. 167/2011. • Circ. INPS, n. 70/2012. • Circ. INPS, n. 77/2012. • Circ. INPS, n. 95/2012. • Circ. INPS, n. 104/2012. 	<ul style="list-style-type: none"> • Circ. INPS, n. 107/2012. • Circ. INPS, n. 111/2012. • Circ. INPS, n. 17/2013. • Circ. INPS, n. 109/2013. • Circ. INPS, n. 165/2013. • Circ. INPS, n. 92/2015. • Circ. INPS, n. 95/2017. • Circ. congiunta Min. Int. e Min. Lav., 3 febbraio 2012, n. 728. • Circ. congiunta Min. Lav. e Min. Int., 2 luglio 2013, n. 3899. • Circ. INAIL, 22 gennaio 2013, n. 2. • Circ. INL, 22 dicembre 2016, n. 3. • Circ. INL, 9 gennaio 2017, n. 1. • Circ. Guardia di Finanza n. 1/2018 recante "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali".

GIURISPRUDENZA	
<ul style="list-style-type: none"> • Corte Cost., 30 dicembre 1985, n. 369. • Corte Cost., 19 dicembre 1986, n. 269. • Cass., SS.UU., 26 ottobre 2006, n. 22910. • Cass., 12 novembre 1984, n. 5708. • Cass., 29 luglio 1986, n. 4859. 	<ul style="list-style-type: none"> • Cass., 26 maggio 1993, n. 5907. • Cass., Sez. lav., 9 settembre 1993, n. 943. • Cass., Sez. lav., 26 novembre 2004, n. 22332. • Cass., Sez. lavoro, 7 aprile 2015, n. 6944. • Corte di Giustizia UE, 10 febbraio 2011, C. 309/2009.

BIBLIOGRAFIA	
<ul style="list-style-type: none"> • Aigner H.J., Zuger M., <i>Permanent establishments in international tax law</i>, Linde, 2003. • Aulenta M., "La tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero", in <i>Rass. trib.</i>, n. 1/2002, p. 151 ss.. • Bonavitacola S., "Società estere con dipendenti in Italia: adempimenti fiscali e previdenziali", in <i>Fiscaltà & Commercio internazionale</i>, n. 5/2012. 	<ul style="list-style-type: none"> • Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, <i>L'internazionalizzazione e la legislazione applicabile ai lavoratori</i>, Memorandum n. 8/2016. • Danon R., "Income derived from stock option plans under the OECD Model Convention", in <i>European Taxation</i>, 2005. • Davidson J.L., "Permanent establishments", in <i>Tax Planning international</i>, 1979, p. 145 ss..

- Dhéret C., Lazarowicz A., Nicoli F., Pascouau Y., Zuleeg F., “Making progress towards the completion of the Single European Labour Market”, in *EPC Issue Paper*, n. 75, maggio 2013.
- Egginton D., Forker J., Grout P., “Executive and Employee Share Options: Taxation, Dilution and Disclosure”, in *Accounting and Business Research*, Vol. 23, Supplement 1, 1993.
- European Commission DG Employment, Social Affairs and Equal Opportunities, *Geographic mobility in the European Union: Optimising its economic and social benefits*, aprile 2008, in <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?langId=en&catId=89&newsId=385>.
- European Commission, 2017, “Annual Report on intra -EU labour mobility” – *Final Report*, January 2018.
- Eurostat, Migration and migrant population statistics, marzo 2013, in http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/Migration_and_migrant_population_statistic.
- Garbarino C., *Manuale di tassazione internazionale*, II ed., Ipsoa, Milano, 2008.
- Gatti F. (a cura di), *Manager oltre confine: guida alla gestione del processo di expatriation*, McGrawHill Companies ebook, 2013.
- Goradia S., *Business Connection and Permanent Establishment*, September 19-21, 2003.
- Huston J., Williams R.L., *Permanent establishments: a planning primer*, 1993.
- International Fiscal Association, LII Congresso Annuale, “The development in different countries of the concept of a permanent establishment”, in *Cahiers*, Vol. 52, 1967.
- Kobetsky M., *International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy*, 2011.
- Kojanec G., *L'Italiano nel mondo e la sua condizione giuridica*, Padova, 1980.
- Landau T. M., Doornbosch H., del Castillo N., “How to Minimize the Global PE Risk”, in *13 Int'l Tax Rev.* 50, 2002.
- Magno P., *Il lavoro all'estero*, padova, 1990.
- Ministero dell'Interno, *Guida per gli italiani all'estero*, ed. 2012.
- Nascimbene B., *Il trattamento dello straniero nel diritto internazionale ed europeo*, Milano, 1984.
- Nolan J.S., “Taxation of fringe benefits”, in *National Tax Journal*, Vol. 30, No. 3, September, 1977.
- OCSE, Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention, Parigi, 12 October 2011 to 10 February 2012.
- OCSE, *Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni*, dicembre 2017.
- OCSE, *OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment)*, Parigi, 19 ottobre 2012.
- Pacifico S., “Ufficio di rappresentanza di aziende straniere in Italia: assunzione e gestione di lavoratori italiani e stranieri”, *Centro Studi Lavoro & Previdenza*, in http://www.cslavoro.it/archivio/product/30_09pp02.pdf.
- Panebianco M., *Lo statuto dei lavoratori italiani all'estero (problemi di coordinamento tra diritto interno e straniero)*, Jovene, 1974.
- Popkin W.D., “Taxation of Employee Fringe Benefits”, in *Boston College Law Review*, Volume, XXII, March 1981.
- Proia G., “Commento all'art. 2 della legge 3 ottobre 1987, n. 398”, in *Commentario* a cura di Persiani, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1988.
- Proia G., “Il lavoro italiano all'estero” in *Diritto e processo del lavoro e della previdenza sociale. Il lavoro privato e pubblico* – a cura di Santoro Passarelli G., Milano, 2009.
- Shalhav S., “The Revised Permanent Establishments Rules”, in *Intertax*, 2003.
- Skaar A.A., “Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Treaty: the concept of permanent establishment”, in *Taxation of permanent establishment*, IBFD, 2008.
- Skaar A.A., *Permanent Establishment: erosion of a Tax Treaty principle*, Kluwer Law International, 1991.
- Spence M., *Impact of Globalization on Income and Employment: The Downside of Integrating Markets*, Foreign Aff., 2011.
- Valente P., *Esterovestizione e residenza*, Ipsoa, Milano, 2013.
- Valente P., “Doppie imposizioni: convenzioni con l'Italia al 30 giugno 2010”, in *Commercio internazionale*, n. 15-16/2010.
- Valente P., “Il nuovo Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni: profili di novità”, in *il fisco*, n. 6/2018.
- Valente P., “Italian Taxation of Hidden Permanent Establishments”, in *Tax Notes International*, agosto 2012.
- Valente P., “La stabile organizzazione «occulta» nella giurisprudenza italiana”, in *Fiscalità & Commercio internazionale*, n. 5/2012.
- Valente P., “Modello OCSE: gli agenti dipendenti della stabile organizzazione personale”, in *Fiscalità & Commercio internazionale*, n. 3/2012.
- Valente P., “Modello OCSE: il distributore è stabile organizzazione personale?”, in *Fiscalità & Commercio internazionale*, n. 2/2012.

Expatriates all'estero e esteri in Italia

- | | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none">• Valente P., “Modifiche agli artt. 13-31 del modello e al Commentario”, in <i>il fisco</i>, n. 34/2008.• Valente P., “Permanent Establishment and Jurisdiction to Tax: Debates in Italy”, in <i>Tax Notes International</i>, 9 settembre 2013.• Valente P., “Stabile organizzazione e Jurisdiction to tax: il dibattito a livello internazionale”, in <i>il fisco</i>, n. 20/2013.• Valente P., <i>Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni</i>, Ipsoa, Milano, 2016.• Valente P., <i>Manuale di Governance Fiscale</i>, Ipsoa, Milano, 2011.• Valente P., Vinciguerra L., <i>Stabile organizzazione occulta: profili applicativi nelle verifiche</i>, Ipsoa, Milano 2013.• Valente P., Ianni G., Rizzardi R., Toscano F., <i>Internazionalizzazione dell'impresa e gestione dei mercati esteri</i>, Ipsoa, Milano, 2016.• Valente P., Vinciguerra L., <i>Esterovestizione delle persone fisiche. Centro degli interessi vitali e nomadismo fiscale</i>, Ipsoa, Milano, 2016.• Valente P., <i>Manuale del Transfer Pricing</i>, Ipsoa, Milano, IV edizione, 2018.• Valente P., <i>Stabile organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali</i>, Ipsoa, Milano, 2018. | <ul style="list-style-type: none">• Valente P., <i>Casi e materiali di diritto tributario internazionale</i>, Eurilink University Press, Roma, 2018.• Valente P., “Il nuovo Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni: profili di novità”, in <i>il fisco</i>, n. 6/2018.• Valente P., <i>International Taxation & Tax Policy. Practical Insights in a Dynamic Multilateral Environment</i>, Eurilink University Press, Roma, 2018.• Valente P., Ianni G., Mattia S., Toscano F., <i>Tax Governance e Tax Risk Management. Strategie, modelli, responsabilità</i>, Ipsoa, Milano, 2017.• Valente P., Baggio L., <i>Geofiscalità. Il Dilemma di Giano tra Cifra Tellurica e Continente Digitale</i>, Eurilink University Press, Roma, 2017.• Valente P., Ianni G., Rizzardi R., Toscano F., <i>Internazionalizzazione dell'impresa e gestione dei mercati esteri</i>, Ipsoa, Milano, 2016.• Vogel K., <i>On Double Taxation Conventions</i>, Kluwer Law International, 1997.• Wheeler J., “The attribution of income to a person for tax treaty purposes”, in <i>Bulletin for International Taxation</i>, 2005, pp. 477 – 488. |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX