ASSOCAAF

Trasferta, Distacco, Trasferimento problematiche fiscali

Antonio Cattaneo

Milano, 10 marzo 2018

Tipologie contrattuali

Trasferta
(o missione)

Provvisoria, breve e temporanea

Distacco
(assegnazione di «lunga durata»)

Duraturo, ma non definitivo

Trasferimento

Definitivo

Aspetti giuridici e contrattuali: la trasferta

LA TRASFERTA

Dislocazione del lavoratore in sede diversa da quella originaria, limitata temporaneamente da un termine di durata prefissato in modo esplicito o implicito, cioè determinabile con l'esaurimento dello scopo per il quale tale spostamento viene disposto.

Caratteristiche formali: Esistenza di una sede ordinaria di lavoro; Modifica temporanea di tale sede(occasionalità, eccezionalità, precarietà); Rispondenza della modifica a esigenze proprie del datore di lavoro; Potere in capo al datore di lavoro sia per inizio che fine trasferta; Temporaneità e brevità della dislocazione estera; Equivalenza delle funzioni attribuite al lavoratore; Trattamento contrattuale originario non modificato, in principio, per effetto dell'espatrio; Mantenimento dei legami economici, familiari e sociali del Paese di partenza; Mantenimento del potere direttivo e gerarchico del datore di lavoro; Nessun coinvolgimento della società estera nella determinazione dei compensi e nel sostenimento dei relativi costi;

Aspetti giuridici e contrattuali: la trasferta

NB 1 Il concetto di temporaneità
NB 2 Disposizione unilaterale del datore di lavoro
NB 3 Direzione del datore di lavoro

- Nessuna indicazione legislativa
  - *Circolare del Ministero delle Finanze 326/E del 23/12/1997 per il settore pubblico (240 giorni)*
- Non deve essere definitiva;
- Permanenza del legame funzionale con il normale luogo di lavoro;
- La durata può anche non essere preventivamente definita

I ccnl possono prevedere la necessità del consenso che deve essere prestato di volta in volta, salva la possibilità di prevedere in via contrattuale una volta per tutte la disponibilità a trasferte/missioni anche all'estero (Trib. Pisa,
24 febbraio 1978).

Aspetti giuridici e contrattuali: la trasferta

Indennità di trasferta

- Una somma aggiuntiva che va ad affiancare la normale retribuzione il cui ammontare è stabilito dal CCNL

Indennità di trasferta: gestione contributiva e fiscale delle trasferte fuori dal comune

Art. 51 comma 5 TUIR

Tipologia	Italia	Estero
Spese documentabili di viaggio e trasporto	Sempre esenti	Sempre esenti
Indennità forfetaria (senza rimborso di vitto e/o alloggio) esente fino a	€ 46,48 al giorno	€ 77,48 al giorno
Rimborso spese alloggio **o** vitto, indennità esente fino a	€ 30,99 al giorno	€ 51,65 al giorno
Rimborso spese alloggio **e** vitto, indennità esente fino a	€ 15,49 al giorno	€ 25,82 al giorno

Aspetti giuridici e contrattuali: la trasferta

Trasferta e trasfertisti

- Il lavoratore titolare di un contratto individuale in cui non sia indicata una sede di lavoro predeterminata in quanto assoggettato a continui spostamenti;
- Specifica retribuzione
- A tal fine non rilevano tempi e luoghi di spostamento
- E’ opportuno in sede di stipula del contratto, prevedere che il lavoratore esprima il suo consenso alla costante disponibilità per le trasferte all’estero
- In questo caso le indennità e le maggiorazioni di retribuzione concorrono a formare il reddito al 50%

Art. 51 comma 6 TUIR

Aspetti fiscali

Il DISTACCO E IL TRASFERIMENTO

Gli elementi di valutazione

- La Residenza del lavoratore
- Il periodo di lavoro all'estero
- La presenza di convenzione contro la doppia tassazione
- Il ruolo del sostituto d'imposta

Aspetti fiscali

Premessa: le fonti legislative

- Normativa Interna: T.U.I.R., Codice Civile

- Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni
  - Le scelte dei due Stati con riferimento al criterio della fonte o della residenza
  - Prevedere, nei casi di adozione di entrambi i criteri, meccanismi contro la doppia imposizione

- Modello OCSE
  - Costituisce lo schema di riferimento per la costruzione dei singoli trattati contro le doppie imposizioni
  - Non ha carattere vincolante
  - Ha valore di mera raccomandazione nei confronti degli stati aderenti all'OCSE

Aspetti fiscali

La Residenza fiscale

Principi generali di tassazione (art. 3 TUIR)

Principio della Residenza

a) i soggetti residenti in Italia, in base al principio del c.d. *worldwide income*, sono tassati su base mondiale (per i redditi ovunque prodotti);

Principio della Fonte

b) i soggetti non residenti in Italia sono tassati, in base al principio della fonte (c.d. *source principle*), su base territoriale (per i redditi prodotti nello stato Italia).

Definizione di residenza fiscale: (art. 2 TUIR)

«comma 2. *Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta*

- *sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente*
- *o hanno nel territorio dello Stato il domicilio*
- *o la residenza ai sensi del codice civile* "

Aspetti fiscali

La Residenza fiscale

a) in primo luogo le **tre condizioni** poste sono **alternative** e non concorrenti: è sufficiente che una delle tre condizioni sia soddisfatta per fissare la residenza in Italia;

b) in merito, poi, alle singole tre condizioni:

- **iscrizione alle anagrafi comunali** per la maggiore parte del periodo di imposta: il parametro di riferimento è **183 giorni** , il superamento del quale sposta la residenza. Non è richiesta la continuità. Trattasi di un requisito formale.

c) **domicilio o residenza** ai sensi del Codice Civile:

- per domicilio si intende: luogo in cui una persona ha stabilito la sede principale dei propri affari ed interessi (art. 43 C.C.);
- per residenza si intende: il luogo in cui la persona dimora abitualmente (art. 43 C.C.).

Aspetti fiscali

La Residenza fiscale

2- bis. Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale".

Per Paesi Black list presunzione di residenza in Italia

Tale presunzione si applica nei confronti di quei soggetti per i quali ricorrono, contemporaneamente, le seguenti condizioni:

- l'essere cittadino italiano;
- l'essersi cancellato dall'Anagrafe della Popolazione Residente,
- l'essere emigrato in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato.

La caratteristica della presunzione consente una **diversa ripartizione dell'onere probatorio**, evitando, in tal modo, che le risultanze di ordine meramente formale prevalgano sugli aspetti di ordine sostanziale.

Aspetti fiscali

La Residenza fiscale: presunzioni e oneri probatori

Alcuni indici da monitorare

- la sussistenza della dimora abituale nel Paese estero;
- la sussistenza della dimora abituale nel Paese estero del coniuge e dei figli;
- la residenza nel Paese estero del coniuge e dei figli;
- l'iscrizione e l'effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici di formazione del Paese estero;
- l'esistenza di fatture o ricevute di erogazione di acqua, gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari, pagati nel Paese estero;
- la titolarità nel Paese estero di un conto corrente e la movimentazione dello stesso; la titolarità nel Paese estero della proprietà di auto o altri mobili registrati;
- la titolarità nel Paese estero dell'assicurazione auto e di parcheggi per i residenti;
- la corresponsione dell'abbonamento TV e di una tassa assimilabile all'ICI nel Paese di immigrazione;
- dell'iscrizione nel nostro Paese a circoli, palestre o *club;*
- di contratti di lavoro domestico

Aspetti fiscali

La Residenza fiscale: Art. 4 Convenzione OCSE (*Tie Breaker Rules*)

Ai fini della presente Convenzione, il termine «residente di uno Stato contraente » designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione, o di ogni altro criterio di natura analoga, e comprende anche detto Stato ed ogni sua suddivisione politica o autorità locale.

Ma attenzione alle soluzioni in caso di doppia residenza occorre fare riferimento a (ordine gerarchico):

1) Luogo abitazione principale;
2) Centro d'interesse vitale;
3) Luogo di soggiorno abituale;
4) Nazionalità;
5) Procedura amichevole.

Aspetti giuridici e contrattuali: il distacco

Il DISTACCO

Il Distacco Nazionale: caratteristiche e requisiti

- Temporaneità (non brevità)
- Eccezionalità
- Occasionalità
- Ragioni tecniche, produttive, organizzative e sostitutive per distacchi > 50 Km.

Aspetti giuridici e contrattuali: il distacco

Il Distacco Nazionale: caratteristiche e requisiti

- Sussistenza interesse legittimo distaccante **“ULTERIORE INTERESSE”**
    - la giurisprudenza e le indicazioni ministeriali legittimano le prassi del distacco all’interno dei **gruppi d’impresa**, le quali corrispondono a una reale esigenza di imprenditorialità, volta a razionalizzare, equilibrandole, le forme di sviluppo per tutte le aziende che fanno parte del gruppo
    - Qualora il **distacco** di personale avvenga tra aziende che abbiano sottoscritto un **contratto di rete** di impresa che abbia validità ai sensi del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, **l'interesse** della parte distaccante **sorge automaticamente** in forza dell'operare della rete

Aspetti giuridici e contrattuali: il distacco

Il Distacco Transnazionale: presupposti

- Distacco all'estero di lavoratore già assunto a tempo indeterminato e in servizio in Italia
- Apposizione di un termine per il rientro in Italia
- Unico datore di lavoro, ma sospensione, per il periodo di distacco, dell'efficacia della disciplina nazionale sul rapporto di lavoro (il CCNL è, normalmente, integrato da una serie di nuove disposizioni che tengono conto della nuova situazione)
- Condizione normalmente più favorevoli, almeno a livello economico, rispetto al trattamento vigente nel Paese di origine

Aspetti giuridici e contrattuali: il distacco

Il Distacco Transnazionale alla luce della Direttiva UE 2014/67/UE

La Ratio antiabuso…

la nuova direttiva contiene un pacchetto di misure di carattere sostanziale (volte a contrastare l'abuso dello status di lavoratori distaccati per eludere i vincoli normativi e il ricorso a società fittizie, c.d. "letter box companies"), combinate con misure meramente procedurali, che dovrebbero permettere un più efficace contrasto a comportamenti elusivi, da parte delle imprese, delle regole dettate dalla direttiva 96/71 sulle condizioni di lavoro da applicare ai lavoratori distaccati nello Stato ospitante

l'obiettivo di "*garantire il rispetto di un* appropriato *livello di protezione dei lavoratori distaccati per una prestazione transfrontaliera di servizi*", ma, al tempo stesso, anche di "*facilitare l'esercizio della libertà di prestazione di servizi e creare condizioni di concorrenza leale tra i prestatori di servizi, sostenendo in tal modo il funzionamento del mercato interno*".

Aspetti giuridici e contrattuali: il distacco

Il Distacco Transnazionale alla luce della Direttiva UE 2014/67/UE

… e i relativi controlli

Le autorità competenti designate da ciascuno Stato ai sensi dell'art. 2 (in primo luogo gli organismi ispettivi dello Stato ospitante) operano "*una valutazione generale di tutti gli elementi fattuali che caratterizzano le attività esercitate da un'impresa nello Stato membro di stabilimento e, ove necessario, nello Stato membro ospitante, tenendo conto di un quadro temporale ampio*".

Gli "*elementi fattuali*" in base ai quali deve avvenire la verifica in merito all'effettiva presenza dell'impresa distaccante nel territorio di stabilimento "*possono comprendere in particolare:*

1)il luogo in cui l'impresa ha la propria sede legale e amministrativa, utilizza uffici, paga imposte e contributi previdenziali, e (...) in conformità del diritto nazionale, è iscritta in un albo professionale o è registrata presso la camera di commercio;

2)il luogo in cui i lavoratori distaccati sono assunti e quello da cui sono distaccati;

- - -> segue

Aspetti giuridici e contrattuali: il distacco

Il Distacco Transnazionale alla luce della Direttiva UE 2014/67/UE

… e i relativi controlli

3) la legge applicabile ai contratti stipulati dall'impresa con i suoi lavoratori e con i suoi clienti;

4) il luogo in cui l'impresa esercita la propria attività economica principale e in cui è occupato il suo personale amministrativo;

5) il numero di contratti eseguiti e/o l'ammontare del fatturato realizzato nello Stato membro di stabilimento, tenendo conto della situazione specifica che caratterizza tra l'altro le imprese di nuovo insediamento e le PMI".

Aspetti fiscali

Tassazione reddito di lavoro dipendente: Art. 15 Modello OCSE

Paragrafo 1
Le remunerazioni che un residente di uno Stato riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto nello stesso Stato di residenza, a meno che l'attività non venga svolta nell'altro Stato.
Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni sono imponibili anche in questo altro Stato.

Paragrafo 2
Tuttavia, le remunerazioni che un residente di uno Stato riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato sono imponibili soltanto nel primo Stato (quello di residenza) se, congiuntamente:

a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato (quello della fonte) per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni in un periodo di 12 mesi che inizi o che termini nel corso dell'anno fiscale considerato;
b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato […]
c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.

Aspetti fiscali

- *Lavoratore inviato all'estero: caso 1*
  - *Perde la residenza italiana*
  - *Non sussistono le condizioni ex art.2 TUIR*
  - *→ assoggettato a tassazione solo nel paese estero*

- *Lavoratore inviato all'estero: caso 2 e 3*
  - *E' considerato residente sia in Italia che all'estero*
  - *Applicazione articolo 4 modello Ocse (Tie Breaker Rules)*
  - *→ 1 Se considerato Residente Estero: tassazione solo nel paese estero*
  - *→ 2 Se considerato Residente in Italia: tassazione sia all'estero che in Italia*

Come risolvere il problema della doppia tassazione ?

Aspetti fiscali

Le Retribuzioni convenzionali

Art. 51 TUIR
Determinazione del reddito di lavoro dipendente

Commi 1- 8 Principio di onnicomprensività e analiticità

Comma 8bis
Retribuzioni convenzionali

Aliquote e scaglioni ex art. 11 TUIR

Aspetti fiscali

Le Retribuzioni convenzionali

- stabilite annualmente con decreto del Ministero del Welfare, saranno applicate se il lavoratore residente in Italia svolge all'estero la propria attività lavorativa:
  - In via continuativa;
  - Come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro;
  - Durante un soggiorno all'estero superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi (184 se l'anno è bisestile). [conteggio diverso dalla residenza fiscale]

In caso contrario il reddito prodotto all'estero sarà determinato analiticamente considerando le regole proprie dell'art. 51 T.u.i.r..

Aspetti fiscali

Le Retribuzioni convenzionali

NB Circolare Ministero delle Finanze 207/E/2000

- la normativa si rivolge a quei lavoratori che, pur svolgendo l'attività lavorativa all'estero, in base all'articolo 2 del TUIR continuano ad essere qualificati come residenti fiscali in Italia;

- la normativa non troverà applicazione, qualora il contribuente presti la propria attività lavorativa in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo per evitare le doppie imposizioni e lo stesso preveda per il reddito di lavoro dipendente la tassazione esclusivamente nel Paese estero. In questo caso la normativa della convenzione prevale sulle disposizioni fiscali interne.

- la circolare 20/E/2011 evidenzia che «la mancata previsione nel decreto ministeriale del settore economico nel quale viene svolta l'attività da parte del dipendente costituisce motivo ostativo all'applicazione del particolare regime»

Aspetti fiscali

Le Retribuzioni convenzionali

NB Circolare Ministero delle Finanze 207/E/2000

- il **periodo** da considerare non necessariamente deve risultare continuativo: è sufficiente che il lavoratore presti la propria opera all'estero per un minimo di 183 giorni nell'arco di dodici mesi. Appare opportuno precisare che il legislatore con l'espressione "nell'arco di dodici mesi" non ha inteso far riferimento al periodo d'imposta, ma alla permanenza del lavoratore all'estero stabilita nello specifico contratto di lavoro, che può anche prevedere un periodo a cavallo di due anni solari. Per l'effettivo conteggio dei giorni di permanenza del lavoratore all'estero rilevano, in ogni caso, nel computo dei 183 giorni, il periodo di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi, indipendentemente dal luogo in cui sono trascorsi**.**

- La normativa non si applica ai dipendenti in **trasferta**, in quanto manca il requisito della continuità ed esclusività dell'attività lavorativa all'estero, derivante da un contratto specifico

Aspetti fiscali

Le Retribuzioni convenzionali

NB Circolare Ministero delle Finanze 207/E/2000

- ai fini della determinazione della base imponibile relativa all'attività prestata all'estero, debba essere considerata una retribuzione convenzionale, senza tener conto dei compensi ***effettivamente erogati***.

- Dall'introduzione del criterio convenzionale consegue che qualora il datore di lavoro riconosca al proprio dipendente alcuni ***benefit***, questi emolumenti in natura non subiscono alcuna tassazione autonoma in quanto il loro ammontare sarà ricompreso forfetariamente nella retribuzione convenzionale.

Aspetti fiscali

Le Retribuzioni convenzionali

NB Circolare Ministero delle Finanze 207/E/2000

- L'applicazione dell'articolo 51, comma 8 bis, può causare fenomeni di doppia imposizione: in tal caso concessione in Italia di un credito d'imposta sui redditi prodotti all'estero:
  - calcolato direttamente dal datore di lavoro in sede di conguaglio (art. 23, comma 3, D.P.R. 600/1973)
  - in dichiarazione dei redditi (art. 165, T.U.I.R.)

Attenzione Quadro RW

Aspetti fiscali

Le Retribuzioni convenzionali casi particolari e altre criticità

Casi particolari

- Deducibilità contributi previdenziali ammissibile (commissione finanze R.M. n. 8-00075/2013; Assonime circolare 17/2001; ABI circolare 16/2001.
- Deducibilità contributi previdenziali (limite euro 5.164) seppur in assenza di norme e circolari
- Tassazione tfr. L'amministrazione finanziaria non ricomprende il tfr nelle retribuzioni convenzionali (circolare 326/E/1997; circolare 207/E/2000).
- Azioni e stock option in base alla data di assegnazione. Se assegnate in data precedente allo svolgimento del lavoro all'estero non rientrano nelle retribuzioni convenzionali. Se assegnate nel periodo di lavoro svolto all'estero rientrano nelle retribuzioni convenzionali. Se esercitate dopo il rientro in Italia rientrano nelle retribuzioni convenzionali
- azioni assegnate da società estera e successiva residenza in italia

Aspetti fiscali

Metodi per evitare la doppia imposizione

Modello OCSE

1) *Esenzione (piena o con progressività)*

2) *Credito di imposta (art. 165 TUIR)*

Aspetti fiscali

Credito di imposta per le imposte pagate all'estero

I presupposti di applicabilità del credito per le imposte estere, previsti dall'articolo 165, comma 1, del Tuir, sono:

1) la produzione di un reddito estero;

2) il concorso di tale reddito alla formazione del reddito complessivo in Italia;

3) il pagamento di imposte estere a titolo definitivo

Aspetti fiscali

Credito di imposta per le imposte pagate all'estero: L'art. 165 del TUIR

Regola generale: la detrazione del credito deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo di imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta.

Condizione di fruibilità: il pagamento a titolo definitivo delle imposte estere deve essere avvenuto prima della presentazione della dichiarazione.

«Ampliamento», fra l'altro, della fruizione del credito di imposta: nel periodo di imposta di competenza anche se la definitività avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo di imposta successivo

Metodo di conteggio

In caso di redditi prodotti all'estero che concorrono a formare il reddito complessivo, le relative imposte estere sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto fra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo

Nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente

Aspetti fiscali

Credito di imposta per le imposte pagate all'estero: la circolare AE 9/E/2015

Quanto alla definitività delle imposte estere, la circolare ribadisce che tale requisito coincide con la **"irripetibilità"** delle medesime e che, pertanto, non ricorre nel caso di imposte pagate in acconto o in via provvisoria o per le quali è prevista, sin dal momento del pagamento, la possibilità di rimborso totale o parziale.

Aspetti fiscali

Credito di imposta per le imposte pagate all'estero: esempio di conteggio

Il conteggio del credito di imposta con Retribuzioni convenzionali

Reddito Estero effettivo : Imposta Estera pagata = Reddito convenzionale : X (imposta estera recuperabile)

$$X\ (imposta\ estera\ rec.) = \frac{Reddito\ convenzionale}{Reddito\ estero\ effettivo}$$ *x Imposta estera pagata*

R.M. 48/E/2013 E CIRC. 9/E/2015

ai fini del riproporzionamento del credito di imposta l'imponibile estero andrebbe rideterminato tenendo conto della normativa italiana (art. 51, commi da 1 a 8) mentre non rileverebbe l'ammontare del reddito individuato sulla base delle regole del Paese estero

Aspetti fiscali

IL TRASFERIMENTO

Definizione e caratteristiche

- Mutamento definitivo e non temporaneo del luogo di lavoro espressione del potere discrezionale del datore di lavoro;
  - "*ove la nuova assegnazione di sede del lavoratore sia giustificata, nella prospettiva aziendale, da esigenze non transitorie, la modifica del luogo di lavoro costituisce trasferimento, rilevante ai sensi dell'art. 2103 cod. civ*" (Cass. 24658/2008);

- Art. 13 Statuto dei Lavoratori e art. 2103 del Cod. Civ.:
  - Il lavoratore "*non può essere trasferito da una unità produttiva ad un'altra se non per comprovate ragioni tecniche, organizzative e produttive. Ogni patto contrario è nullo*";

- Specifiche indennità previste dalla contrattazione collettiva.
  ESENZIONE PER L'INDENNITA' DI TRASFERIMENTO ALL'ESTERO NEL LIMITE DEL 50% DI EURO 4,648,11

- Attenzione alla residenza se italiana o estera

- Applicabilità delle retribuzioni convenzionali (circ. 11/E/2014 e 50/e/2002)

GRAZIE

Antonio Cattaneo

estero@serviziassocaaf.it