Lavoro dipendente svolto in Italia dai non-residenti: disciplina fiscale e contributiva

scritto da goal | 27 Ottobre 2021



di Paolo Soro*

La disciplina fiscale e contributiva relativa allo svolgimento del lavoro dipendente propone svariati profili di difficile applicazione laddove ci si imbatta in fattispecie concernenti prestazioni lavorative di soggetti non-residenti eseguite in Italia per conto di un sostituto d'imposta locale. Invero, sono particolarmente numerose le istanze di interpello ordinario di tipo qualificatorio (art. 11, comma 1, lett. a, legge 27.07.2000, 212) trasmesse all'Agenzia delle entrate, al fine di ricevere opportuni chiarimenti interpretativi sulla legge corretta da adottare.

Tenuto conto delle differenti fonti normative, il presente contributo viene suddiviso in due parti: in un primo capitolo analizzeremo gli aspetti puramente tributari; nel secondo tratteremo le disposizioni di carattere previdenziale. Tale suddivisione appare quanto mai utile considerato che, come avremo modo di vedere, la materia fiscale non necessariamente coincide con quella della sicurezza sociale.

Legislazione fiscale

Ogni qualvolta siamo chiamati ad affrontare situazioni di rilevanza (oggettiva o soggettiva) sovranazionale, vanno

preliminarmente verificate le previsioni stabilite dai trattati internazionali dei paesi coinvolti, che dovranno essere lette di concerto con la norma domestica, pur coscienti della prevalenza gerarchica dei primi rispetto alla seconda. Il modello convenzionale di matrice OCSE, quasi universalmente adottato (pur con talune differenze in certi Paesi), individua la legislazione competente in materia fiscale. In particolare, con riguardo al lavoro dipendente, le disposizioni di riferimento sono in genere normate all'articolo 15, il quale prevede due differenti regimi:

- Tassazione esclusiva nello Stato di residenza del lavoratore
- Tassazione concorrente in entrambi gli Stati a seconda della durata del lavoro, del luogo di effettivo svolgimento dello stesso e della residenza e nazionalità dei soggetti coinvolti.

Si rammenta che, contrariamente alla normativa italiana, a livello internazionale (articolo 16 del modello OCSE) non esiste per il reddito degli amministratori la qualifica di "reddito assimilato a quello da lavoro dipendente o autonomo".

Letta la norma convenzionale, si è solo all'inizio del percorso da compiere per poter arrivare alla corretta individuazione della tassazione applicabile e ciò per una serie di motivi che di seguito si analizzano.

I trattati prevedono varie eccezioni che devono essere esaminate con estrema attenzione, posto che facilmente si passa da una situazione che presuppone la potestà esclusiva di un Paese, a un'altra che invece prescrive la tassazione concorrente di entrambi gli Stati contraenti. In secondo luogo, fin dall'esatta individuazione della residenza, l'analisi alla quale il professionista è chiamato, è tutt'altro che semplice in quanto presuppone valutazioni soggettive non sempre adeguatamente supportate dall'esatta conoscenza di tutte le circostanze. Tra l'altro, le

convenzioni internazionali fanno sempre salva la residenza fiscale come stabilita dalle rispettive legislazioni domestiche. Alcuni esempi in proposito serviranno a chiarire meglio quest'ultimo concetto.

Per quanto concerne, ad esempio, gli Stati Uniti, occorre tenere presente che in tale Paese, se il soggetto ha la cittadinanza americana, lo stesso si considera in ogni caso residente fiscalmente negli Usa. Nel nostro Paese, invece, la cittadinanza non è un parametro decisivo al fine di individuare la residenza fiscale. Da qui ne consegue che gli italiani con la doppia cittadinanza (e non sono pochi), risultano di fatto fiscalmente residenti sia in Italia che negli Stati Uniti.

Un'analoga valutazione della residenza fondata sul possesso della cittadinanza è prevista anche dalla legislazione di Singapore.

Altro Stato spesso oggetto di movimenti di personale con l'Italia, che presenta requisiti differenti dai nostri in tema di residenza, è la Svizzera. L'autorità elvetica prescinde dall'iscrizione nell'anagrafe locale e considera fiscalmente residenti in Svizzera coloro che vi risiedono per più di 183 giorni l'anno. Pertanto, un soggetto iscritto all'anagrafe italiana che risiede in Svizzera per oltre 6 mesi, viene considerato dalle rispettive normative domestiche fiscalmente residente in entrambi i Paesi.

Ancora più difficile da decifrare è poi la nuova situazione esistente con il Regno Unito. L'articolo SSCI.10 del TCA (Trade and Cooperation Agreement – L 444/14, in Gazzetta Ufficiale UE 31/12/2020) stabilisce che, in caso di divergenza di punti di vista tra le istituzioni di due o più Stati circa la determinazione della residenza di una persona a cui si applica il protocollo "post- brexit", tali istituzioni stabiliscono di comune accordo quale sia il centro di interessi della persona in base a una valutazione globale di

tutte le informazioni relative a fatti pertinenti, fra cui durata e continuità della presenza, natura e caratteristiche dell'attività esercitata, luogo in cui la stessa è svolta abitualmente, stabilità e durata dei contratti di lavoro, situazione familiare e abitativa, domicilio fiscale e, in ultima analisi, la concreta volontà dell'interessato come desumibile da fatti e circostanze. Senonché, occorre altresì ricordare che, nonostante la ratifica UE dello scorso 29/04/2021, l'effettiva forza di legge del TCA è ancora tutta da verificare, posto che l'interpretazione delle norme in esso contenute avviene in base ai principi di buona fede e in generale del diritto internazionale pubblico: *"Le interpretazioni espresse dall'organo giurisdizionale di una parte non sono vincolanti per gli organi giurisdizionali della controparte".*

Al fine di dirimere tali controversie in tema di residenza, l'articolo 4 del modello convenzionale OCSE ha istituito le c.d. "Tie breaker rules", in base alle quali, quando una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, la sua situazione è determinata – nell'ordine – in funzione dello Stato:

- Dove ha un'abitazione permanente
- In cui vi è il centro dei suoi interessi economici
- Dove vi è il centro dei rapporti familiari
- Nel quale soggiorna abitualmente
- Del quale ha la nazionalità

In ultimo, "*gli Stati contraenti faranno del loro meglio per risolvere la questione di comune accordo*" (in pratica, assai difficilmente si arriverà a un accordo!).

Tirando le somme, se gli elementi indispensabili al fine di individuare l'esatta tassazione da applicare sono la residenza e il luogo di effettivo svolgimento del lavoro e se già in partenza determinare la prima è questione per nulla agevole, ne deriva che l'esatto inquadramento impositivo dei vari casi

con cui possiamo avere a che fare presuppone non pochi ostacoli da superare.

Ciò premesso, il secondo step impone l'obbligo di analizzare quanto prescritto dalla nostra normativa tributaria nazionale. La disposizione domestica (articolo 23, Dpr 600/1973 – Ritenuta sui redditi di lavoro dipendente) stabilisce che i datori di lavoro che corrispondono somme e valori *"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".* In base a tale norma, dunque, il sostituto d'imposta ha l'obbligo di effettuare la ritenuta ogni qual volta la corresponsione riguardi somme e valori riconducibili al rapporto di lavoro, indipendentemente dallo status di residente o non residente del percipiente. Anzi, il successivo comma precisa – analogamente – che "*i soggetti che adempiono agli obblighi contributivi sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero devono in ogni caso operare le relative ritenute".*

Questa disposizione di carattere generale, deve peraltro essere letta in accordo con il combinato disposto dell'articolo 3, comma 1, del Tuir, e dell'articolo 23, comma 1, lettera c), sempre del medesimo testo unico. Nello specifico, con riferimento alla base imponibile, la prima norma prevede che: *"L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e, per i non residenti, soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato".*

La seconda disposizione (Applicazione dell'imposta ai non residenti) interviene in materia di territorialità, precisando ulteriormente che *"Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti, si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente*." Ciò, in quanto la

potestà impositiva dello Stato è esercitata solo nel luogo in cui è svolta la prestazione lavorativa (tale precetto, del resto, risulta allineato alla norma convenzionale).

Abbiamo appena visto come, in pratica, restino ovvie difficoltà per il datore di al quale è chiesta una valutazione talmente delicata come quella afferente al requisito della residenza fiscale del dipendente (salvo casi inequivocabilmente chiari). In proposito, l'eventuale responsabilità del sostituto d'imposta potrà peraltro essere azzerata laddove il lavoratore produca una specifica certificazione attestante la residenza fiscale all'estero, appositamente rilasciata dalla competente amministrazione finanziaria dello Stato di interesse. Tale documento risulta, infatti, l'unico avente validità, come affermato più volte nella prassi (risoluzione 26 luglio 1999, N. 126; risoluzione 24 maggio 2000, N. 68; risoluzione 24 settembre 2003, N.183).

A conclusione di questa prima parte, vediamo un esempio pratico per comprendere meglio l'applicazione delle norme qui richiamate.

Si consideri la società Italia Spa che fa parte di un gruppo internazionale. Il 1° luglio 2020 ha assunto in Italia Mark, un dirigente tedesco che lavorerà fino al termine dell'anno con mansioni di verifica dell'attività produttiva svolta in tutti gli stabilimenti dislocati (oltre che presso l'entità italiana) nelle sedi delle altre società del gruppo, *in Francia, Belgio e Germania. La società ha manifestato le sue perplessità circa l'eventuale applicazione delle ritenute e, se dovute, vorrebbe conoscere la base imponibile su cui effettuarle.*

Per quanto riguarda l'assoggettabilità fiscale, l'art. 15 della convenzione Italia / Germania ricalca il modello OCSE, prevedendo:

1. *Gli stipendi che un residente di uno Stato contraente*

riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato.

Nel nostro caso, dunque, ricadiamo nella seconda ipotesi e abbiamo una tassazione concorrente in entrambi gli Stati, posto che la condizione di cui alla prima parte del paragrafo 1 non si verifica. Neppure risulta applicabile la disposizione di cui al paragrafo 2 della norma convenzionale:

- *Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato se:*
  - *Il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato, e*
  - *Le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente nell'altro Stato, e*
  - *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.*

Nell'esempio non è specificato il numero dei giorni, ma la cosa è irrilevante poiché, comunque, la condizione di cui alla lettera b) non è soddisfatta. Pertanto, resta la tassazione concorrente in entrambi gli Stati e il sostituto d'imposta italiano effettuerà le trattenute in ossequio alla legislazione domestica.

Sia consentito solo un breve inciso: quanto sopra – parrebbe persino superfluo precisarlo – si ipotizza quando il datore di lavoro è un soggetto locale. Come ha chiarito l'Agenzia delle

Entrate (interpelli: 312/2019 e 449/2021), nessuna ritenuta andrà applicata sugli stipendi erogati in Italia ai propri dipendenti da un datore di lavoro estero che non ha stabile organizzazione nel nostro Paese, posto che in tal caso la società non residente non riveste la qualifica di sostituto d'imposta italiano. Dunque: se il dipendente è italiano, dovrà dichiarare in Italia i redditi erogati per le prestazioni qui rese; se invece il dipendente è anch'esso straniero, dovrà attenersi alle disposizioni stabilite dalla convenzione contro le doppie imposizioni di specifico riferimento.

Avendo risposto al primo quesito della società, passiamo ora ad analizzarne il secondo. Da un lato, la norma convenzionale focalizza comunque l'attenzione sul luogo in cui viene svolto il lavoro. Da altro lato, considerato che in base all'anzidetta disposizione convenzionale nell'esempio ipotizzato dobbiamo applicare la norma interna, si rileva che gli articoli ricordati in precedenza (articolo 3, comma 1 e articolo 23, comma 1, lett. c, Tuir) fanno sempre ed esclusivamente riferimento ai soli redditi prodotti o attività prestate nel territorio dello Stato. Appare quindi evidente che le ritenute devono riguardare soltanto gli stipendi erogati a Mark per il periodo in cui lo stesso lavora in Italia, restando esenti da ritenute "italiane" i compensi pagati per i giorni nei quali Mark lavora all'estero. Da un punto di vista pratico, al fine di determinare il reddito di lavoro dipendente imponibile in Italia, occorrerà allora riferirsi al seguente rapporto:

- Al numeratore, il numero di giorni durante i quali la prestazione lavorativa è svolta nel nostro Paese
- Al denominatore, il periodo totale – espresso anch'esso in giorni – che dà diritto a ottenere la retribuzione.

Nell'esempio qui oggetto di analisi, il lavoratore è stato assunto in data 01/07/2020. Indicheremo allora al numeratore, quali sono le giornate di lavoro concretamente svolte in Italia a partire da tale data. Mentre, al

denominatore, inseriremo il totale dei giorni contrattualmente pattuiti fino – nel caso in esame – al 31/12/2020. Va precisato che il numero dei giorni indicati al numeratore e al denominatore del rapporto dovrà essere individuato con criteri omogenei, infatti i termini del rapporto possono ritenersi omogenei solo qualora il periodo di lavoro considerato al numeratore è assunto con gli stessi criteri di quello evidenziato al denominatore. Orbene, considerato che il periodo effettivo di lavoro svolto in Italia (nel caso di un soggetto fiscalmente non residente nel territorio dello Stato) è da computarsi al netto di festività, weekend e ferie, analogamente, pure il periodo di lavoro da indicare al denominatore andrà parimenti calcolato sempre al netto di festività, weekend e ferie (Agenzia delle entrate, circolare 17/E-2017). Onde, poi, precostituire opportuna prova documentale, si faranno sottoscrivere a Mark le presenze indicate nel LUL e si conserveranno i documenti di viaggio da e per l'Italia a dimostrazione dell'attività esercitata nello Stato.

Riassumendo, la società Italia Spa assoggetta a ritenute le sole retribuzioni corrisposte a Mark per il lavoro svolto in Italia, premurandosi di acquisire previamente la seguente documentazione:

- Certificazione attestante la residenza fiscale all'estero, rilasciata dalla competente amministrazione finanziaria dello Stato di riferimento
- Estratto del LUL sottoscritto da Mark nel quale risultano riportate le presenze giornaliere effettivamente svolte in Italia, integrato dai corrispondenti titoli di viaggio.

L'Agenzia delle Entrate (interpello 36/2020) ha altresì fornito le seguenti indicazioni di compilazione della successiva CU – Sezione "Dati Fiscali":

- *Indicare al punto 1, il totale della retribuzione*

imponibile in Italia

- *Riportare al punto 6, il numero di giorni di lavoro prestato in Italia per i quali il dipendente ha diritto alla detrazione di cui all'articolo 13, comma 1, del TUIR*
- *Indicare al punto 8, la data di inizio del rapporto di lavoro*
- *Barrare il punto 10, se il lavoratore è ancora in forza alla data del 31 dicembre 2020*
- *Riportare al punto 11 il codice 4, previsto per segnalare ipotesi in cui non vi è coincidenza tra i giorni di lavoro che danno diritto alle detrazioni di cui all'articolo 13, comma 1, TUIR, e la durata del rapporto di lavoro.*

Verificandosi, poi, l'ipotesi di redditi solo parzialmente esentati da imposizione in Italia in quanto il percipiente risiede in uno Stato estero con cui è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte dirette, il datore di lavoro dovrà compilare anche la sezione "Altri Dati" al fine di evidenziare l'ammontare del reddito che viene escluso dalla tassazione.

Prima di concludere questo primo capitolo, preme solo rammentare che analogo trattamento fiscale, mutatis mutandis, dovrà essere applicato nei casi (oggigiorno, particolarmente frequenti) di dipendenti in smart- working che – causa pandemia – lavorano restando fisicamente presenti a casa loro: anche in queste situazioni, occorrerà sempre avere riguardo al luogo effettivo nel quale è resa la prestazione lavorativa, seppure eseguita in modalità di "telelavoro", "lavoro agile", o simile.

Legislazione previdenziale e assicurativa

Relativamente al sistema di sicurezza sociale applicabile nei singoli casi, le situazioni variano a seconda che si abbia a che fare con:

- Soggetti extra UE con residenza in Stati privi di convenzioni previdenziali e assicurative con l'Italia
- Soggetti extra UE con residenza in Stati che hanno in essere con l'Italia convenzioni in materia di previdenza e/o in tema di assicurazioni sul lavoro e malattie professionali
- Soggetti UE / SEE /Svizzera.

Soggetti extra UE con residenza in Stati privi di convenzioni previdenziali e assicurative con l'Italia Contrariamente a quanto si potrebbe immaginare, questi casi sono probabilmente i più semplici da gestire nella pratica (a parte gli adempimenti prescritti per l'assunzione), posto che i dipendenti stranieri provenienti da Stati non convenzionati sono necessariamente soggetti integralmente a tutti gli obblighi contributivi italiani. Vige, infatti, il generale principio della territorialità, la c.d. lex loci laboris (la legge del luogo di lavoro) senza eccezioni di sorta. In base a tale principio, il lavoratore è soggetto alla legislazione dello Stato in cui svolge la propria attività lavorativa indipendentemente dalla sua nazionalità o residenza effettiva.

I dipendenti in questione, fermi restando i noti obblighi concernenti visti e permessi di soggiorno, dovranno essere regolarmente iscritti presso enti e istituti nazionali e, per essi, verranno versati i contributi locali. Parimenti, sarà loro garantita l'assicurazione contro gli infortuni e le malattie professionali, tramite pagamento dei premi Inail. Oltre a ciò, giova sempre ricordare che dovranno essere garantite le retribuzioni e ogni altro istituto contrattuale analogamente previsto per i locali dipendenti dell'azienda datrice di lavoro, nella misura stabilita dal Ccnl del settore di riferimento, al fine di scongiurare eventuali fenomeni di sfruttamento della manodopera e, più in generale, di dumping sociale.

In merito si richiama quanto espresso dall'Inps (circolare 122/2003), il quale prende le mosse dal fondamentale

principio della parità di trattamento fra i lavoratori stranieri e quelli italiani, solennemente sancito dall'art. 2 del d.lgs. 286/1998, Testo Unico in materia di immigrazione. Detto principio comporta l'applicabilità ai lavoratori stranieri della stessa tutela previdenziale assicurata ai lavoratori italiani, salve soltanto le specifiche eccezioni espressamente stabilite dalla legge, in ragione della particolare situazione di tali lavoratori. Pertanto, nei confronti dei dipendenti stranieri "non-convenzionati" – afferma l'ente nell'anzidetta circolare – i datori di lavoro "*sono tenuti ai medesimi obblighi contributivi previsti per i loro dipendenti italiani e devono fare riferimento all'ordinaria disciplina vigente per i lavoratori di nazionalità italiana impiegati nello stesso settore al fine di individuare la retribuzione imponibile, le forme assicurative e i conseguenti adempimenti contributivi".*

Soggetti extra UE con residenza in Stati che hanno in essere con l'Italia convenzioni in materia di previdenza e/o in tema di assicurazioni sul lavoro e malattie professionali

Con questa ipotesi la situazione incomincia a complicarsi, e si rende necessaria una preventiva analisi della singola convenzione internazionale eventualmente in vigore.

Preliminarmente si ricorda che in materia di sicurezza sociale l'Italia ha in essere una convenzione con i seguenti Stati: Argentina – Australia – Brasile – Canada

- Capo Verde – Israele – Isole del Canale (Jersey, Guernsey, Aldernay, Herm, Jetou) e Isola di Man – Messico – Paesi dell'ex-Jugoslavia (Serbia, Montenegro, Bosnia Erzegovina, Macedonia) – Principato di Monaco
- Repubblica di Corea – San Marino – Santa Sede – Stati Uniti d'America – Tunisia – Turchia – Uruguay –

I Paesi firmatari di accordi con l'Italia in tema di

assicurazioni su infortuni e malattie professionali, al momento sono: Argentina – Australia (Stato di Victoria)

- Brasile – Canada (Stati: Ontario e Québec) – Capo Verde – Paesi dell'ex-Jugoslavia (Serbia, Montenegro, Bosnia Erzegovina, Macedonia) – Israele – Isole del Canale (Jersey, Guernsey, Aldernay, Herm, Jetou) – Principato di Monaco – San Marino – Santa Sede – Svizzera – Tunisia – Turchia – Uruguay – Venezuela.

Riguardo alle predette convenzioni internazionali, occorre subito osservare che si tratta di accordi che non sono affatto completi.

In materia previdenziale, le convenzioni prevedono sostanzialmente solo la possibilità di totalizzare i periodi pensionistici riconoscendo i contributi versati a titolo di prestazioni IVS mentre da un punto di vista assicurativo, viene mantenuta solamente una sorta di tutela generale di base. Ciononostante, saranno comunque le regole dettate dalla specifica convenzione di riferimento a stabilire dove dovranno essere versati i contributi, in che percentuale, nonché i periodi che saranno utili agli effetti pensionistici.

Fermo restando che i diretti interessati potranno integrare eventuali carenze contributive mediante ulteriori versamenti volontari.

Nell'accordo di sicurezza sociale Italia/USA, dal lato Italia, trova applicazione l'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti, nonché i trattamenti di previdenza sostitutivi dell'assicurazione generale, come i fondi speciali di previdenza gestiti dall'Inps o altri regimi speciali di assicurazione di alcune categorie di lavoratori quali ex Enpals, Inpgi e ex Inpdai. Ai fini della prestazione italiana, per poter accedere alla totalizzazione internazionale è richiesto il versamento di almeno 52 settimane di contribuzione mentre per quella

statunitense è richiesto un minimo di 78 settimane. La peculiarità di tale accordo, però, è che il beneficiario potrà di fatto optare per il pagamento degli oneri sociali ad una delle due legislazioni, restando esente da quella dell'altro Stato.

Tutto ciò osservato, si può affermare che i diversi accordi in materia di previdenza sociale stipulati dall'Italia con i Paesi extra Ue sono ispirati dai regolamenti comunitari e, nello specifico, hanno in comune con il regolamento CE 883/2004 la conseguenza dell'applicazione della legislazione del Paese di origine (pur se con limiti di durata differenti). Tale modus operandi, peraltro, da un punto di vista prettamente operativo prescrive la preventiva acquisizione dell'apposita attestazione di esenzione contributiva da certificare con il modello dal quale risulti che i versamenti dovuti per la prestazione resa in Italia saranno versati alla competente istituzione previdenziale del Paese d'origine (Modello A1 – Certificato relativo alla legislazione di sicurezza sociale applicabile all'interessato). I modelli esonerativi si trovano in genere allegati agli accordi bilaterali. In caso contrario, dovrà essere comunque esibita una certificazione che contenga le medesime informazioni presenti nell'anzidetta modulistica al fine di applicare alle retribuzioni erogate il sistema contributivo corretto in relazione alle disposizioni normative.

Soggetti UE / SEE / Svizzera

Le fattispecie che con maggiore frequenza si presentano nella pratica sono senza dubbio quelle che concernono i cittadini appartenenti all'area UE / SEE / Svizzera. In tale ambito, le garanzie di carattere previdenziale sono assicurate dai regolamenti comunitari (nello specifico, regolamento CE 883/2004), il cui perimetro operativo è stato sostanzialmente ampliato con l'aggiunta della Svizzera e dei Paesi dello Spazio Economico Europeo (Norvegia, Islanda, Liechtenstein) a seguito di successivi accordi intercorsi tra i rispettivi

governi.

Il compito del regolamento è quello di coordinare integralmente tutti i sistemi di sicurezza sociale dei vari Paesi, senza limitarsi alla mera totalizzazione dei contributi pensionistici. Viene al riguardo precisato che: *"È necessario assoggettare le persone che si spostano all'interno della Comunità al regime di sicurezza sociale di un unico Stato membro, in modo da evitare il sovrapporsi di legislazioni nazionali applicabili e le complicazioni che ne possono derivare. Il principio dell'unicità della legislazione è di grande importanza e dovrebbe essere rafforzato".* Inoltre: *"All'interno della Comunità non c'è in linea di principio alcuna giustificazione per far dipendere i diritti in materia di sicurezza sociale dal luogo di residenza dell'interessato; anche se, in determinati casi specifici, in particolare per prestazioni speciali che hanno un legame con l'ambiente economico e sociale dell'interessato, potrebbe essere preso in considerazione il luogo di residenza".*

L'articolo 3 indica l'ambito di applicazione del regolamento, il quale concerne tutti i regimi di sicurezza sociale generali e speciali, contributivi o non contributivi, nonché i regimi relativi agli obblighi del datore di lavoro o dell'armatore (interessante la precisazione riguardo agli armatori, posto che si tratta di fattispecie particolari in genere non inquadrate in maniera identica nei vari Paesi). Di fatto, resterebbero escluse solo le prestazioni concernenti l'assistenza sociale, medica e di risarcimento danni che peraltro sono oggi assicurate ai cittadini mediante la TEAM: Tessera Europea di Assicurazione Malattia (meglio conosciuta in Italia come "tessera sanitaria" o "carta regionale dei servizi").

All'interno, dunque, dell'anzidetto ambito soggettivo e oggettivo di applicazione, vengono fissati i principi fondamentali di seguito indicati.

- Unicità della legislazione di sicurezza sociale (articolo 11): *"Le persone alle quali si applica il presente regolamento sono soggette alla legislazione di un singolo Stato membro".*

- Parità di trattamento (articolo 4): *"Le persone alle quali si applica il presente regolamento godono delle stesse prestazioni e sono soggette agli stessi obblighi di cui alla legislazione di ciascuno Stato membro, alle medesime condizioni dei cittadini di tale Stato".*
- Abolizione delle clausole di residenza (articolo 7): *"Le prestazioni in denaro dovute a titolo della legislazione di uno o più Stati membri o del presente regolamento, non sono soggette ad alcuna riduzione, modifica, sospensione, soppressione o confisca per il fatto che il beneficiario risieda in uno Stato membro diverso da quello dell'istituzione debitrice".*

Proprio tale ultimo aspetto è quello di nostro precipuo interesse in questa sede. Al fine infatti di individuare la tipologia di contribuzione dovuta per i dipendenti stranieri UE che prestano lavoro in Italia alle dipendenze di un datore di lavoro locale, è imperativo individuare la legislazione previdenziale di competenza. In proposito, il regolamento detta le seguenti regole generali:

- In tema di dipendenti del settore privato:
    - Una persona che esercita un'attività subordinata in uno Stato membro è soggetta alla legislazione di tale Stato membro.

- Qualsiasi altra persona è soggetta alla legislazione dello Stato membro di residenza.

- Con riguardo in particolare ai marittimi:
    - L'attività subordinata svolta normalmente a bordo di una nave che batte bandiera di uno Stato membro è considerata attività svolta in tale Stato membro. Tuttavia, la persona che esercita

un’attività subordinata a bordo di una nave battente bandiera di uno Stato membro e che è retribuita per tale attività da un’impresa con sede in un altro Stato membro (caso frequentissimo) è soggetta alla legislazione di quest’ultimo Stato membro se risiede in tale Stato. L’impresa che versa la retribuzione è considerata datore di lavoro ai fini dell’applicazione di tale legislazione.

- Relativamente al personale di volo:
  - L’attività svolta dagli equipaggi di condotta e di cabina addetti a servizi di trasporto aereo passeggeri o merci è considerata attività svolta nello Stato membro in cui è situata la base di servizio.

Le anzidette regole generali prevedono talune importantissime eccezioni, quali le ipotesi di distacco o, pur senza procedere al distacco, nel caso di dipendenti chiamati a prestare attività lavorativa in più Stati (esempio precedentemente analizzato in ottica fiscale nel primo capitolo). In tal caso si rende necessario verificare le previsioni normative onde accertare il corretto trattamento previdenziale che, come nel nostro esempio la società Italia Spa, dovrà dovrà applicare a Mark.

Si ricorda che nell’esempio di cui sopra, il dipendente è un cittadino tedesco residente in Germania, assunto in Italia da un datore di lavoro nazionale al fine di prestare attività lavorativa in varie nazioni (Italia, Francia, Belgio e Germania).

La norma di nostro interesse è l’articolo 13 del regolamento CE 883/2004 (esercizio di attività in due o più Stati):

La persona che esercita un’attività subordinata in due o più Stati membri è soggetta:

- *Se esercita una parte sostanziale della sua attività in tale Stato membro, alla legislazione dello Stato membro di residenza; oppure*
- *se non esercita una parte sostanziale della sua attività nello Stato membro di residenza, alla legislazione dello Stato membro in cui ha la propria sede legale o il proprio domicilio l'impresa o il datore di lavoro.*

Le persone sono trattate, ai fini della legislazione determinata ai sensi di queste disposizioni, come se esercitassero l'insieme delle loro attività subordinate e riscuotessero l'insieme delle loro retribuzioni nello Stato membro in questione.

A fronte di tale previsione, il nostro compito di consulenti sarà quello di andare a verificare se l'attività svolta da Mark in Germania è parte sostanziale rispetto al totale del suo contratto di lavoro (la "parte sostanziale" va verificata con riguardo ai giorni effettivi di lavoro e all'importo delle corrispondenti retribuzioni percepite). Se, a seguito di tale verifica, si accerta che Mark opera prevalentemente nell'insieme degli altri Paesi rispetto alla Germania, verrà assoggettato alla legislazione di sicurezza sociale italiana (sede legale del datore di lavoro). Viceversa, laddove Mark, nonostante i vari spostamenti, permane in modo "sostanziale" in Germania, allora andrà assoggettato alla previdenza tedesca, con esonero contributivo in Italia. Pare appena il caso di richiamare l'attenzione sul fatto che la disposizione mette l'accento (oltre che sulla residenza del dipendente) sulla sede legale del datore di lavoro, la quale non necessariamente coincide sempre col luogo in cui il dipendente è stato assunto.

In conclusione, nell'esempio ipotizzato abbiamo potuto verificare che:

- dal punto di vista fiscale, vige l'obbligo di applicare le ritenute "italiane", ma solo con riguardo agli

stipendi erogati per i giorni di effettivo lavoro svolto in Italia;

- in materia di sicurezza sociale, sussiste l’obbligo di assoggettare le retribuzioni del dipendente tedesco alla legislazione del suo Paese solo se lo stesso, assunto da un datore di lavoro italiano, svolgerà la parte sostanziale del contratto di lavoro in Germania; in caso contrario, dovranno essere versati i contributi in Italia esattamente come per tutti gli altri dipendenti

**Odcec Roma*