

Determinazione base imponibile previdenziale e fiscale

# Lavoratori distaccati all'estero: le retribuzioni convenzionali per il 2010

Andrea Costa e Sergio Lombardi - Dottori commercialisti e Revisori contabili in Roma

Con decreto del 21 gennaio 2010 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 24 del 30 gennaio 2010 (vedi pag. 445), sono state fissate le retribuzioni convenzionali mensili da adottare nel corso dell'anno 2010 per il calcolo dei contributi e delle imposte dovute in Italia dai lavoratori italiani operanti all'estero.

Nel presente lavoro si verificherà in quali fattispecie la base imponibile previdenziale e fiscale debba essere determinata sulla base degli importi forfetari, indicati nel decreto in commento, in luogo delle retribuzioni effettive. In particolare, nella prima parte si analizzeranno gli aspetti previdenziali, distinguendo la disciplina applicabile in occasione di distacchi in Paesi convenzionati, parzialmente convenzionati e non convenzionati; nella seconda parte, verranno esaminati gli aspetti fiscali, approfondendo le disposizioni di cui al comma 8-bis dell'articolo 51 del Tuir. Si concluderà verificando se, nel caso di specie, trovi conferma il principio di armonizzazione delle basi imponibili fiscali e previdenziali. A pag. sono state riportate le retribuzioni convenzionali per il 2010, così come individuate dal decreto interministeriale in commento.

## Aspetti previdenziali

Dal punto di vista previdenziale, nel corso dei distacchi (1) di lavoratori italiani in Paesi

extracomunitari con i quali l'Italia non abbia stipulato accordi bilaterali in materia di sicurezza sociale, ovvero nel caso di lavoratori italiani inviati in Paesi con i quali vigono accordi parziali, la legge 3 ottobre 1987, n. 398 stabilisce l'obbligo per il lavoratore di continuare a versare in Italia una serie di assicurazioni (2) utilizzando, come base imponibile, le retribuzioni convenzionali. In tutti gli altri casi, laddove gli accordi consentano la prosecuzione del mantenimento della copertura assicurativa in Italia, i datori di lavoro possono continuare a versare i contributi previdenziali in Italia sulla base delle retribuzioni effettive corrisposte ai lavoratori all'estero, derogando al principio del criterio della territorialità.

Le disposizioni di cui alla legge n. 398 del 1987, dirette ad offrire una tutela contributiva minima al lavoratore italiano inviato in determinati Paesi, sono state introdotte in seguito alla sentenza della Corte costituzionale n. 369 del 30 dicembre 1985, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale delle norme che non prevedevano alcuna copertura assicurativa a favore del lavoratore italiano inviato all'estero (3).

## Normativa nazionale e internazionale di sicurezza sociale

In occasione di un distacco transnazionale, la tutela previdenziale del lavoratore dipendente italiano è garantita sia da norme interne, che da disposizioni di diritto internazio-

nale. Le modalità di calcolo dei contributi differiscono in funzione dello Stato estero di

### Note:

(1) Per un inquadramento dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale dell'istituto del distacco nel nostro ordinamento, si vedano, tra gli altri, F. Rotondi, *Trasferimento, trasferta e distacco*, in *Dir. prat. lav.*, 2010, 2, 57 e ss.; P. Rausei, *Somministrazione, appalto e distacco*, in *Dir. prat. lav.*, 2009, 33, 1925 e ss.; F. Rivellini, *Distacco di lavoratori e presupposti di legittimità*, in *Dir. prat. lav.*, 2009, 26, 1499 e ss.; S. Carotti, *Distacco: requisiti e limiti*, in *Dir. prat. lav.*, 2005, 42, 2291 e ss.; P. Rausei, S. di Biase, *Il distacco in Italia e in Ue*, in *Dir. prat. lav.*, 2005, 11, inserto; R. Cosio, *Il distacco dopo la legge sul mercato del lavoro*, in *Dir. prat. lav.*, 2004, 18, 1222 e ss.; F. Rotondi, *Disciplina legislativa del distacco: opportunità o limite?*, in *Dir. prat. lav.*, 2004, 6, 400 e ss.; E. Signorini, *Trasferimento, trasferta e distacco nei gruppi di imprese*, in *Dir. prat. lav.*, 1998, 43, 2870 e ss.

(2) La legge 3 ottobre 1987, n. 398 ha previsto l'obbligo del versamento in Italia dei contributi di invalidità, vecchiaia, superstiti, tubercolosi, disoccupazione involontaria, infortuni sul lavoro e malattie professionali, malattia e maternità. In particolare, il primo comma dell'articolo 1, rubricato «*Obbligatorietà delle assicurazioni sociali per i lavoratori italiani operanti all'estero*» della legge 3 ottobre 1987, n. 398 stabilisce che «*lavoratori italiani operanti all'estero, in Paesi extracomunitari con i quali non sono in vigore accordi di sicurezza sociale, alle dipendenze dei datori di lavoro italiani e stranieri di cui al comma 2, sono obbligatoriamente iscritti alle seguenti forme di previdenza ed assistenza sociale, con le modalità in vigore nel territorio nazionale, salvo quanto disposto dagli articoli da 1 a 5: a) assicurazione per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti; b) assicurazione contro la tubercolosi; c) assicurazione contro la disoccupazione involontaria; d) assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali; e) assicurazione contro le malattie; f) assicurazione di maternità.*».

(3) Nelle fattispecie previste dalla normativa, le retribuzioni convenzionali devono essere utilizzate quale base imponibile non solo per la liquidazione delle prestazioni pensionistiche e delle prestazioni economiche di malattia e maternità, ma anche per il trattamento ordinario di disoccupazione per i lavoratori rimpatriati.

Approfondimenti

assegnazione e della durata della permanenza all'estero.

### **Distacchi in ambito comunitario**

La disciplina previdenziale della mobilità intra-comunitaria dei lavoratori è attualmente contenuta nel regolamento (Cee) n. 1408 del 14 giugno 1971, e nel relativo regolamento di attuazione n. 574 del 21 marzo 1972. Le relative disposizioni trovano applicazione nei Paesi aderenti all'Unione europea (Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Irlanda, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Repubblica Ceca, Romania, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Svezia, Ungheria), nei Paesi appartenenti all'Area europea di libero scambio (Aels - Islanda, Liechtenstein e Norvegia) ed in Svizzera (4). A partire dal 1° maggio 2010, a seguito dell'approvazione il 16 settembre 2009 del regolamento Ce n. 987/2009 e n. 988/2009, sarà operativo il regolamento Ce n. 883/2004, che sostituirà il regolamento (Cee) n. 1408 del 14 giugno 1971 (5).

Limitandoci ad una breve analisi delle disposizioni attualmente in vigore (6), e rinviando una più attenta verifica della nuova normativa a successivi interventi, si osserva come il principio di territorialità, la c.d. *lex loci laboris*, prevede che, nel corso dell'assegnazione estera, il lavoratore versi i contributi nel Paese estero in cui svolge la propria prestazione lavorativa, alle medesime condizioni e con le stesse modalità previste per i cittadini stranieri residenti. Nei particolari casi dei distacchi, caratterizzati dal requisito della temporaneità della permanenza all'estero, i regolamenti comunitari consentono al lavoratore di continuare a versare i contributi nel proprio Paese, in deroga al principio di territorialità, per un periodo massimo,

previo rilascio di idonea documentazione da parte delle Autorità previdenziali italiane e/o estere (7). Nel corso del periodo di esonero concesso dalla normativa comunitaria, i contributi dovuti in Italia dal lavoratore devono essere calcolati sulla retribuzione effettiva, così come individuata dall'articolo 12 della legge 30 aprile 1969, n. 153, secondo le disposizioni nazionali ordinarie vigenti per i lavoratori operanti sul territorio nazionale, a nulla rilevando le retribuzioni convenzionali.

### **Distacchi in Paesi convenzionati**

La disciplina previdenziale del lavoratore italiano distaccato all'estero in Paesi convenzionati è regolata dallo specifico accordo stipulato e ratificato dall'Italia con il Paese di assegnazione. Trattandosi di negozi bilaterali di diritto internazionale, le relative disposizioni vincolano esclusivamente gli Stati contraenti e tendono a prevalere sulle norme interne (8). Nella verifica del regime previdenziale applicabile in tali circostanze, occorre distinguere gli accordi di sicurezza sociale in convenzioni "piene" e convenzioni "parziali".

Nelle convenzioni c.d. "piene" risultano coperti tutti i rischi assicurativi previsti nel nostro sistema di sicurezza sociale e, al pari di quanto disposto dai regolamenti comunitari, il lavoratore ha la possibilità di mantenere, per un periodo massimo indicato nell'accordo, la propria posizione assicurativa in Italia. Durante il periodo di esenzione dalla legislazione estera, i contributi devono essere calcolati sulla retribuzione effettiva, secondo le disposizioni nazionali ordinarie vigenti e non sulle retribuzioni convenzionali (9).

Viceversa, nelle convenzioni c.d. "parziali", risulterebbero coperti solo i rischi espressamente richiamati ed i contributi dovuti in Italia dal lavoratore devono essere determinati sul-

la base di un procedimento di tipo "misto". Da un lato, per il calcolo delle forme assicurative contemplate nell'accordo, l'imponibile contributivo è rappresentato dalla retribuzione effettivamente corrisposta, mentre, dall'altro, per le forme di contribuzione non regolamentate trova integrale applicazione la legge 3 ottobre 1987, n. 398, ed i relativi contributi devono essere calcolati sulla base delle retribuzioni convenzionali. Conclusosi il periodo di esonero dalla contribuzione estera previsto dalla specifica convenzione, e sino al rientro in Italia, il lavoratore è tenuto a versare nello Stato estero i contributi in precedenza coperti dall'accordo e, in

#### **Note:**

(4) Si veda F. Bano, *Diritto del lavoro e libera prestazione di servizi nell'Unione europea*, 2008, Bologna, Il Mulino.

(5) Si veda M. Strafile, M. Cicciù, *Trattamenti europei coordinati*, in *Italia Oggi* del 5 ottobre 2009, 19.

(6) Per un'analisi più approfondita della disciplina, si veda A. Costa, *La mobilità del lavoratore dipendente in Europa*, in *Dir. prat. lav.*, 2009, 37, 2183-2194.

(7) Terminato il periodo massimo di esonero dal versamento dei contributi all'estero, l'obbligo assicurativo deve essere soddisfatto, a parità di condizioni dei cittadini stranieri residenti, esclusivamente nello Stato di assegnazione.

(8) L'Italia ha stipulato e ratificato apposite convenzioni bilaterali in materia di sicurezza sociale con i seguenti Stati: Argentina, Australia, Brasile, Canada e Quebec, Capoverde, Croazia, Isole del Canale (Jersey, Guernsey, Alderney, Herm, Jethou), ex Jugoslavia (Repubbliche di Bosnia Erzegovina, Macedonia e Repubblica Federale di Jugoslavia costituita da Serbia, Montenegro e Kosovo), Principato di Monaco, San Marino, Santa Sede, Stati Uniti d'America, Tunisia, Uruguay, Venezuela. Con la Turchia è in vigore la Convenzione europea di sicurezza sociale, con il Messico è in vigore un Accordo che prevede unicamente la trasferibilità delle pensioni nei due Stati, con lo Stato di Israele è in vigore uno scambio di lettere sulla legislazione di sicurezza sociale applicabile ai lavoratori temporaneamente distaccati da un'impresa avente sede in uno Stato nel territorio dell'altro Stato contraente, con la Repubblica della Corea è in vigore un'Intesa amministrativa con la quale sono state concordate disposizioni relative alla legislazione applicabile.

(9) Superato il periodo massimo di esonero previsto dalla normativa convenzionale, il lavoratore è tenuto a versare i contributi esclusivamente all'estero, a parità di condizioni con i lavoratori locali.

Italia, ai sensi della legge n. 398 del 1987, i contributi per i rischi non contemplati dalla convenzione utilizzando, come base imponibile, le retribuzioni convenzionali.

## **Distacchi in Paesi non convenzionati**

In assenza di disposizioni convenzionali, il principio di territorialità deve essere coordinato con le disposizioni dettate dalla normativa interna. Come anticipato, l'entrata in vigore della legge n. 398 del 1987 ha contrassegnato un momento fondamentale con riferimento alla tutela previdenziale dei lavoratori italiani migranti operanti in Paesi extracomunitari, dal momento che, in precedenza, essi erano soggetti a contribuzione esclusivamente nel Paese estero. In tali fattispecie, qualora il Paese estero non avesse contemplato uno specifico obbligo di contribuzione, il lavoratore italiano ne sarebbe risultato scoperto dal punto di vista previdenziale, in palese contraddizione con il dettato dell'articolo 35 della Costituzione italiana. Con la legge n. 398 del 1987, in attuazione dei principi costituzionali, è stata prevista una tutela minima per il lavoratore italiano inviato all'estero, indipendentemente dalla circostanza che il lavoratore sia tenuto a versare i contributi anche all'estero in base al principio di territorialità (10).

Dunque, nelle assegnazioni in Paesi non convenzionati, il lavoratore è tenuto a continuare a versare in Italia i contributi previsti nella legge n. 398 del 1987, da calcolarsi sulla base delle retribuzioni convenzionali (11).

## **Individuazione della base imponibile convenzionale**

Nei casi in cui trovi applicazione la legge n. 398 del 1987, dunque, la retribuzione convenzionale deve essere utilizzata per il calcolo dei contributi dei lavoratori italiani in-

viati in distacco in Paesi non convenzionati, ovvero in Paesi convenzionati la cui convenzione non prevede la completa copertura di tutti i rischi assicurati in Italia. Trattandosi di importi forfetari mensili che prescindono da quanto effettivamente corrisposto al lavoratore in costanza di assegnazione estera, risulta esente da contribuzione quella parte della retribuzione e degli eventuali *benefit* che ne eccedono i limiti mensili.

La determinazione delle retribuzioni convenzionali mensili, effettuata annualmente sulla base delle retribuzioni previste nei contratti collettivi, varia in funzione del settore di appartenenza e della qualifica del lavoratore. Operativamente, per individuare la retribuzione mensile convenzionale da utilizzare come base imponibile per il calcolo dei contributi, occorre effettuare un raffronto con la fascia di retribuzione nazionale corrispondente individuata nel relativo decreto ministeriale (12). La retribuzione nazionale consiste nel trattamento economico mensile, inteso come la retribuzione annuale lorda prevista dal contratto collettivo nazionale applicato divisa per dodici, comprensiva degli emolumenti riconosciuti per accordo dalle parti (retribuzione *ad personam*, incluso superminimo e altre indennità), con esclusione dell'indennità estero (13). La circolare Inps n. 23 del 19 febbraio 2009 chiarisce che «I valori convenzionali così individuati possono essere ragguagliati a giornata solo in caso di assunzione, risoluzione del rapporto, trasferimento nel corso del mese; in tal caso l'imponibile mensile deve essere diviso per 26 giornate e, successivamente, si moltiplica il valore ottenuto per il numero dei giorni, domeniche escluse, comprese nella frazione di mese interessata. Al di fuori dei predetti casi, i valori in questione non sono frazionabili». Casi particolari possono sussistere qualora vi sia un passaggio di qualifica nel corso del mese, ovvero un muta-

mento nel corso del mese del trattamento economico individuale da contratto collettivo, nell'ambito della qualifica di "quadro", "dirigente" e "giornalista", o per passaggio di qualifica. In tali casi deve essere attribuita, con la stessa decorrenza della nuova qualifica o della variazione del trattamento economico individuale, la retribuzione convenzionale corrispondente al mutamento intervenuto. Inoltre, continua la circolare Inps n. 23 del 19 febbraio 2009, qualora «maturino nel corso dell'anno compensi variabili [...], non inclusi all'inizio dell'anno nel calcolo dell'importo della retribuzione globale annuale da prendere a base ai fini dell'individuazione della fascia di retribuzione applicabile [...], occorrerà provvedere a rideterminare l'importo della stessa comprensivo delle predette voci retributive e di ridividere il valore così ottenuto per dodici mensilità. Se per effetto di tale ricalcolo si dovesse determinare un valore retributivo mensile che comporta una modifica della fascia da prendere a riferimento nell'anno per il calcolo della contribuzione rispetto a quella adottata, si renderà necessario procedere ad una operazione di conguaglio, per i periodi pregressi a partire dal mese di gennaio dell'anno in corso».

## **Note:**

(10) Si veda F. deli Falconi, G. Marianetti, *La gestione del personale all'estero*, Milano, Ipsoa, 2008, 282 e ss.

(11) L'eventuale doppia contribuzione in Italia e all'estero sui medesimi redditi è attenuata dall'utilizzo di importi forfetari, le retribuzioni convenzionali, nella determinazione della base imponibile e dalla previsione dell'abbattimento di 10 punti percentuali dell'aliquota complessiva dovuta per l'assicurazione per l'invalidità, la vecchiaia, i superstiti.

(12) Le retribuzioni convenzionali in tal modo determinate, devono essere poi moltiplicate per dodici mensilità al fine di determinare la retribuzione convenzionale annua. Si veda R. Rocchi, *Invio di lavoratori italiani all'estero e di lavoratori stranieri in Italia*, Milano, Il Sole 24 Ore, 48.

(13) Si veda la circolare del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 72 del 21 marzo 1990.

## Aspetti fiscali

Dal punto di vista fiscale, in deroga alle disposizioni che impongono la determinazione analitica dei redditi di lavoro dipendente (14), al verificarsi delle condizioni previste dal comma 8-bis dell'articolo 51 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in avanti Tuir) (15), le retribuzioni convenzionali devono essere utilizzate come base imponibile per la determinazione delle imposte dovute in Italia dai lavoratori italiani distaccati all'estero.

### Il comma 8-bis dell'articolo 51 Tuir

In occasione dei distacchi transnazionali, la modalità di tassazione dei redditi di lavoro dipendente percepiti dai lavoratori italiani si basa sul concetto della residenza fiscale. Sono residenti fiscali in Italia, ai sensi dell'art. 2 del Tuir, i lavoratori che per la maggior parte del periodo di imposta (cioè più di 183 giorni nel corso dell'anno) sono iscritti nelle anagrafi della popolazione residente, oppure che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato il domicilio ai sensi del Codice civile, oppure che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la residenza ai sensi del Codice civile (16). È sufficiente che si verifichi una sola delle predette ipotesi per qualificare il lavoratore come residente fiscale, con la conseguente imposizione in Italia su tutti i redditi ovunque prodotti (principio della *world wide taxation*), così come stabilito dall'art. 3 del Tuir. Il comma 8-bis dell'art. 51 del Tuir prevede una particolare deroga per i lavoratori qualificati come residenti fiscali in Italia che, nell'arco di dodici mesi, soggiornino nello Stato estero di assegnazione per un periodo superiore a 183 giorni. In tali fattispecie, la base imponibile per il calcolo delle imposte dovute in Italia è rap-

presentata dalle retribuzioni convenzionali.

L'utilizzo delle retribuzioni convenzionali è dunque subordinato alla verifica delle quattro condizioni previste dalla disposizione in commento. Per il calcolo del periodo minimo di 183 giorni di permanenza all'estero non si deve fare riferimento al periodo di imposta, bensì alla durata contrattuale della permanenza all'estero, che può risultare anche a cavallo di due anni solari. Inoltre, il periodo da considerare per il computo dei giorni trascorsi all'estero non deve essere necessariamente continuativo e rientrano nel conteggio il periodo di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi, indipendentemente dal luogo in cui siano trascorsi (17). Nel rispetto del principio di prevalenza delle disposizioni convenzionali sulle disposizioni fiscali interne, la disciplina di cui al comma 8-bis dell'art. 51 del Tuir non trova applicazione qualora il dipendente venga distaccato in un Paese con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo per evitare le doppie imposizioni che preveda la tassazione esclusivamente nel Paese estero (18). Analogamente a quanto stabilito ai fini previdenziali, la retribuzione mensile convenzionale va individuata in base al settore di appartenenza e al livello di inquadramento del lavoratore distaccato, raffrontandola con lo scaglione della corrispondente retribuzione nazionale. Inoltre, in caso di assunzioni, cessazioni, assegnazioni nel corso del mese, tali valori convenzionali sono

#### Note:

(14) Il comma 1 dell'art. 51 del Tuir prevede che costituiscano reddito di lavoro dipendente tutte le somme ed i valori che il dipendente percepisce nel periodo d'imposta, a qualunque titolo, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro e nel rispetto del criterio di cassa.

(15) Le disposizioni contenute nel comma 8-bis dell'art. 51 del Tuir sono state introdotte dalla

legge n. 342 del 21 novembre 2000. In particolare, il comma 8-bis recita «In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398». Sin al 2001, indipendentemente dalla qualifica di residente fiscale del lavoratore, i redditi prodotti all'estero risultavano esenti, ai sensi del comma 2, dell'art. 3 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 e della lettera c), del comma 3, dell'art. 3 del Tuir. Per un'analisi più approfondita delle disposizioni contenute nel comma 8-bis, si veda M. Leo, *Le imposte sui Redditi nel Testo Unico*, Milano, Giuffrè, 2007, I, 965 e ss.; M. di Terlizzi, L. Occhetta, F. Oneglia, *Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, Milano, Giuffrè, 2008, 320 e ss.; AA.VV., *Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, Milano, Il Sole 24 Ore, 2009, 366-367.

(16) Per un approfondimento, si veda A. Costa, *Distacchi all'estero di lavoratori married unaccompanied e obblighi di sostituzione d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 940 e ss.

(17) Si veda la circolare 207/E del 16 novembre 2000.

(18) Sono attualmente in vigore le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni tra l'Italia e i seguenti Paesi: Albania, Algeria, Arabia Saudita, Argentina, Armenia, Australia, Austria, Bangladesh, Belgio, Bielorussia, Brasile, Bulgaria, Canada, Cina, Cipro, Corea del Sud, Costa d'Avorio, Croazia, Danimarca, Ecuador, Egitto, Emirati Arabi Uniti, Estonia, Etiopia, Federazione Russa, Filippine, Finlandia, Francia, Georgia, Germania, Ghana, Giappone, Grecia, India, Indonesia, Irlanda, Islanda, Israele, Ex Jugoslavia (Bosnia Herzegovina, Serbia, Montenegro), Kazakistan, Kuwait, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Macedonia, Malaysia, Malta, Marocco, Mauritius, Messico, Mozambico, Norvegia, Nuova Zelanda, Oman, Paesi Bassi, Pakistan, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Repubblica Ceca, Repubblica Slovacca, Romania, Senegal, Singapore, Siria, Slovenia, Spagna, Sri Lanka, Stati Uniti, Sud Africa, Svezia, Svizzera, Tanzania, Thailandia, Trinidad e Tobago, Tunisia, Turchia, Ucraina, Uganda, Ungheria, Ex Unione sovietica (Azerbaijan, Moldavia, Kirghizistan, Tagikistan, Turkmenistan), Uzbekistan, Venezuela, Vietnam, Zambia. Con riferimento ai redditi di lavoro dipendente, le disposizioni contenute nella maggior parte dei Trattati stipulati dall'Italia, è conforme all'articolo 15 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni previsto dal Comitato degli Affari fiscali dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (c.d. Modello Ocse). Si veda A. Costa, *Distacchi all'estero di lavoratori married unaccompanied e obblighi di sostituzione d'imposta*, op. cit., 947 e ss. Per una verifica dell'evoluzione del testo convenzionale dell'articolo 15 nelle diverse versioni, si veda G. Maisto *Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni*, Milano, Giuffrè, 2008.

frazionabili in 26 giornate (19).

### **“Incompleta” armonizzazione delle basi imponibili fiscali e previdenziali**

Il principio di armonizzazione delle basi imponibili fiscali e previdenziale, introdotto nel nostro sistema ad opera del decreto legislativo n. 314 del 2 settembre 1997, prevede che la base imponibile previdenziale da assoggettare a contribuzione coincida con quanto rappresenta reddito ai fini fiscali, a meno di espresse previsioni di esclusione ad opera della legislazione previdenziale. Da tale principio la dottrina maggioritaria ha desunto che, qualora fossero rispettati i presupposti di cui al comma 8-bis dell'articolo 51 del Tuir, anche i contributi debbano essere calcolati sulle retribuzioni convenzionali, indipendentemente dal Paese di assegnazione. Difatti, è stato osservato come, nelle fattispecie di cui al comma 8-bis dell'art. 51 del Tuir, l'adozione delle retribuzioni convenzionali come base imponibile ai fini previdenziali discenderebbe direttamente dal combinato disposto delle disposizioni contenute nello stesso comma 8-bis e dell'art. 12 della legge 30 aprile 1969, n. 153 (20). Tra le esclusioni dal principio di armonizzazione delle basi imponibili fiscali e previdenziali previste dal quarto comma, e definite come tassative dal quinto comma del medesimo articolo, non è riscontrabile quanto previsto dal comma 8-bis dell'art. 51.

La tesi della dottrina maggioritaria non è stata condivisa dal Ministero del lavoro che, con la nota del 19 gennaio 2001, è intervenuto in via interpretativa sostenendo che quanto previsto dal comma 8-bis abbia valenza esclusivamente fiscale, e non anche previdenziale. La ricostruzione del Ministero non sembra fondarsi su un effettivo riscontro normativo, ma sull'analisi dei principi generali e di una serie di considerazioni

non sempre condivisibili. Tale impostazione, confermata anche dall'Inps (21), è stata fortemente criticata dalla dottrina, soprattutto laddove effettua una ricostruzione basata sui principi generali e non effettua un'analisi specifica del dato normativo (22).

Da ultimo, anche nel decreto ministeriale del 21 gennaio 2010 in commento sembra trovare conferma l'orientamento che vede, nei casi di specie, un'eccezione al principio dell'armonizzazione delle basi imponibili previdenziali e fiscali (23).

### **Conclusioni**

Con decreto 21 gennaio 2010 del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 24 del 30 gennaio 2010, sono state individuate le retribuzioni convenzionali per il 2010. Il decreto stabilisce che tali importi forfetari debbano essere utilizzati, da un lato, come base imponibile per la determinazione dei contributi dovuti in Italia nei casi di invii di lavoratori dipendenti italiani in Paesi non convenzionati, ai sensi della legge 3 ottobre 1987, n. 398, ovvero in Paesi convenzionati la cui convenzione non prevede la copertura di tutti i rischi assicurativi previsti in Italia, e, dall'altro, come base imponibile per il calcolo delle imposte dovute in Italia nel caso in cui i presupposti di cui al comma 8-bis dell'articolo 51 del Tuir.

Ad avviso del Ministero del lavoro, in tali circostanze non trova riscontro il principio di armonizzazione delle basi imponibili fiscali e previdenziali, in quanto le disposizioni di cui al comma 8-bis dell'articolo 51 del Tuir hanno valore unicamente ai fini fiscali e non estendono la propria valenza anche ai fini previdenziali. Tale impostazione, fortemente contrastata dalla dottrina maggioritaria, non sembrerebbe trovare un effettivo riscontro normativo nelle disposizioni in vigore.

### **Note:**

(19) Occorre osservare come nelle retribuzioni convenzionali non rientrino gli altri redditi posseduti dal lavoratore, che ne conserva la piena soggettività passiva. Con specifico riferimento al trattamento di fine rapporto, come «chiarito dall'Amministrazione finanziaria, non può invocarsi alcuna esclusione dalla tassazione per le indennità di fine rapporto composte da imprese italiane al personale italiano che abbia prestato lavoro all'estero alle loro dipendenze, anche per la parte relativa alle annualità in cui l'attività lavorativa è stata effettivamente prestata all'estero». M. Leo, *Le imposte sui Redditi nel Testo Unico*, op. cit., 968.

(20) Si veda F. deli Falconi, G. Marianetti, *La gestione del personale all'estero*, op. cit., 270-271.

Nello specifico, l'art. 12 prevede, al primo comma, che «costituiscono redditi di lavoro dipendente ai fini contributivi quelli di cui all'articolo 46 (ora art. 49, n.d.A.), comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, maturati nel periodo di riferimento» e, al secondo comma, che «per il calcolo dei contributi di previdenza e di assistenza sociale si applicano le disposizioni contenute nell'art. 48 (ora art. 51, n.d.A.) del Tuir, salvo quanto specificato nei seguenti commi».

(21) La circolare n. 86 del 10 aprile 2001 che chiarisce che «[...] al personale distaccato all'estero in Paesi Cee o legati all'Italia da accordi di sicurezza sociale continuano ad applicarsi le disposizioni nazionali ordinarie vigenti per i lavoratori operanti in Italia, e quindi la relativa base imponibile previdenziale deve essere determinata con riferimento alla retribuzione effettiva [...] escludendo dal generale riferimento all'articolo 48 del Tuir il disposto del nuovo comma 8-bis, che per quanto sopra illustrato esplica i suoi effetti esclusivamente ai fini degli adempimenti fiscali».

(22) Si veda, tra gli altri, I. Azzollini, *Il reddito di lavoro dipendente svolto all'estero: casi e questioni*, in *Il fisco*, 2001, 26, 8939; P. Revelant, *Il lavoro dipendente all'estero tra diritto interno e normativa convenzionale*, in *Corr. trib.*, 2001, 3547; A. Iorio, *La tassazione del lavoro dipendente svolto all'estero*, in *Corr. trib.*, 2002, 14, 1218; P.L. Cardella, *Il punto sulla disciplina dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero*, in *Rassegna tributaria*, 2003, 3, 894 e ss.; e, più di recente, M. di Terlizzi, L. Occhetta, F. Oneglia, *Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, op. cit., 326; F. deli Falconi, G. Marianetti, *Fissati i livelli di retribuzione convenzionale per il lavoro prestato all'estero*, in *Corr. trib.*, 2006, 12, 925-926.

(23) Nel decreto si stabilisce che le retribuzioni convenzionali debbano essere prese «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». Non è fatto alcun riferimento alla circostanza che le medesime retribuzioni convenzionali debbano essere utilizzate ai fini previdenziali anche nei casi di invio all'estero di personale italiano che rispetti i requisiti di cui al comma 8 bis dell'art. 51 del Tuir.