# IL REGIME PREVIDENZIALE E FISCALE DEI LAVORATORI ITALIANI IN TRASFERTA E DISTACCATI IN FRANCIA ALLA LUCE DELLE NORME DI DIRITTO INTERNO E DEL REGIME CONVENZIONALE

## 1. Il regime previdenziale

Affinché possa parlarsi di distacco occorre, ma non è obbligo, che esista un'appendice contrattuale con la quale l'azienda di comune accordo con il lavoratore decida il distacco in un paese terzo. E' consigliabile in questo caso la comunicazione dell'avvenuto distacco agli organi preposti.

Inoltre, le condizioni perché si possa parlare di distacco sono che il lavoratore sia distaccato temporaneamente, <u>con continuità</u> intendendosi cioè con un carattere di permanenza o di sufficiente stabilità, alle <u>esclusive dipendenze</u> del distaccante e <u>per un periodo di tempo</u> (fiscalmente) superiore a 183 giorni.

Possono comunque prevedersi dei periodi di distacco inferiori ai 183 giorni per i quali non si applica (fiscalmente) l'apposito regime previsto dal comma 8 bis dell'articolo 51 del TUIR.

Condizione *sine qua non* è che il frutto dell'attività lavorativa appartenga all'impresa distaccante; ciò significa che debba esistere un rapporto organico tra il lavoratore distaccato e l'impresa distaccante (vedasi in questo senso il messaggio INPS 16085 *"il distacco comunitario"* e tutta la dottrina in merito) e che sul lavoratore venga esercitato il controllo gerarchico tipico di un'attività di lavoro subordinato. In questo senso la somministrazione di mano d'opera (tipico del mondo interinale) non configurando un rapporto il cui frutto va a beneficio dell'impresa distaccante, ma bensì va a beneficio dell'impresa interinale, non consente l'applicazione della nozione di distacco.

Nel caso di specie trattandosi di lavoratori italiani che:

- 1. non hanno sottoscritto un'appendice contrattuale di distacco
- 2. la società distaccante non ha effettuato la comunicazione dell'avvenuto distacco agli organi preposti
- 3. il dipendente pur avendo, se del caso, superato i 183 giorni è stato considerato come trasfertista
- 4. il ribaltamento del costo del personale sulla sede secondaria è avvenuto tramite una semplice ripartizione del costo annuo della mano d'opera in funzione dei giorni effettivamente lavorati per la sede secondaria e per la società distaccante
- 5. il dipendente non si è iscritto all'AIRE nel periodo considerato

noi riteniamo non sia applicabile il regime previdenziale del distacco.

#### 2. Il regime fiscale

Affinché possa applicarsi fiscalmente il regime del distacco, e cioè il cosiddetto regime convenzionale previsto dal comma 8 bis dell'articolo 51 del TUIR, occorre che tutte le condizioni sopraccitate e cioè la continuità, la dipendenza esclusiva con la società distaccante, il superamento dei 183 giorni vengano riunite; vedasi in tal senso la risoluzione n.245 del 2007 dell'Agenzia delle Entrate.

L'assenza anche di una sola delle suddette condizioni non consente l'applicazione di questo particolare meccanismo agevolativo per i lavoratori distaccati.

Resta ben inteso che anche in questo caso la condizione *sine qua non* di applicabilità è che il dipendente non sia iscritto all'AIRE e che rientri nel novero di applicabilità di cui all'articolo 2 del TUIR, e cioè sia residente fiscale in Italia, essendo lo stesso iscritto all'anagrafe della popolazione residente o avendo lo stesso nel territorio dello stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

A queste condizioni il dipendente riceverà il CUD e sarà assoggettato agli obblighi dichiarativi (730/Unico PF) ricorrendone le condizioni.

La società inserirà il dipendente nel proprio modello 770 SA.

### 3. Il regime convenzionale

L'articolo 15 della convenzione Italia – Francia dispone che affinché il lavoro subordinato e le remunerazioni ivi afferenti che un lavoratore italiano percepisce in corrispettivo di un'attività svolta in Francia siano imponibili solo in Italia deve riunire simultaneamente le tre condizioni previste dalle lettere a) b) e c) del secondo comma:

- <u>il soggiorno</u> del lavoratore italiano in Francia non deve superare complessivamente i 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato (per il computo si fa rinvio al commentario in materia)
- <u>le remunerazioni</u> sono pagate da o per conto della società italiana
- <u>l'onere delle remunerazioni</u> non è sostenuto da una stabile organizzazione che la società italiana ha in Francia.

Per quanto riguarda il primo punto, a parte le difficoltà di computo dei 183 giorni, non sussistono dubbi in merito

Sul secondo punto, a mio parere, allorquando ci troviamo nel caso di cui al punto 4 del paragrafo 1, non sussistono le condizioni in quanto le remunerazioni sono pagate direttamente dalla società italiana poiché la stabile organizzazione (leggasi sede secondaria nel nostro caso) non possiede (o non utilizza) il conto corrente bancario da cui attingere per i pagamenti delle remunerazioni.

Sul terzo punto, anche l'analisi del commentario al modello OCSE di convenzione non consente di andare al di là di una interpretazione puramente letterale del disposto della convenzione; in verità le istruzioni di parte francese (BOI  $14 \, \mathrm{B} - 1 - 94 \, \mathrm{n.61}$  del 26.03.1994) hanno inserito un "di fatto" ("en fait") che non esiste nel disposto della convenzione, sembrerebbe a volere rafforzare la tesi che qualunque condizione può essere valida al fine di dimostrare che l'onere delle remunerazioni è stato sostenuto dalla stabile organizzazione.

Di questo passo si potrebbe sostenere che anche un semplice ribaltamento dei costi, vedesi il punto 4 del paragrafo 1, possa determinare lo stesso risultato.

Dissento completamente da tale tesi per due ragioni:

la prima è una semplice constatazione; anche in occasione di una verifica recente da parte dell'Amministrazione fiscale francese questa strada, in un primo tempo intrapresa, è stata successivamente abbandonata;

la seconda ragione, che è ben più cogente della prima, è che in assenza di istruzioni in merito vale il senso letterale della norma; prova ne sia che la stessa situazione si è verificata in materia di stabile organizzazione ai fini IVA da parte dell'Amministrazioni fiscale francese. Allorquando si trattava di dover esplicitare il senso dell'articolo 259 del CGI che diceva che l'operazione era assoggettata ad IVA allorquando era effettuata tramite una stabile organizzazione, normalmente, in assenza di istruzioni, si faceva erroneamente rinvio alla nozione di stabile organizzazione prevista dall'art. 4 della Convenzione Italia – Francia (che notoriamente disciplina le imposte dirette e non l'IVA).

Solamente recentemente (vedasi le istruzioni del 04.01.10 3°-1-10) tale nozione di stabile organizzazione ai fini IVA è stata esplicitata nell'esistenza di un coacervo di indizi (mezzi tecnici, umani, finanziari ecc.) che presi singolarmente possono determinare, nel complesso, l'esistenza della stabile organizzazione come una entità di fatto e non solo giuridica.

Necessita in questo senso un approfondimento, ma solo accademico nel nostro caso, se la sede secondaria può essere ai fini dell'art. 4 della Convenzione Italia – Francia equiparabile alla nozione di succursale ivi prevista; nel nostro caso non interessa perché comunque l'esistenza della stabile organizzazione non deriva dall'esistenza della sede secondaria (rectius succursale) ma bensì dall'esistenza di una serie di cantieri (o di un solo cantiere) che superano i 12 mesi.

Ritornando alla nozione di sostenuti (con riferimento alle remunerazioni di cui alla lettera c.) e dovendosi a mio parere effettuare una analisi letterale della norma per le ragioni di cui sopra, osservo che la versione italiana della parola è sensibilmente differente da quella francese; la parola francese parla di "supportée" che sta a significare un onere messo a carico di, mentre la parola italiana, parlando di sostenuti, potrebbe e dovrebbe lasciare intendere che sono tali solo quei costi che partono direttamente dalla stabile organizzazione in virtù di un rapporto diretto e organico tra la stabile organizzazione ed il lavoratore subordinato.

E' un argomento che sicuramente merita un approfondimento da parte di giuristi internazionali della materia.

In conclusione almeno per coloro che non superano i 183 giorni ritengo che, nel caso di specie, le disposizioni di cui alla lettere a) b) e c) del secondo comma dell'art.15 della Convenzione Italia – Francia non siano riunite ed in conseguenza, per il lavoratore subordinato, permane l'obbligo dichiarativo in Italia del reddito maturato in Francia.

Per coloro che superano i 183 giorni, ritengo che, essendo venuto meno anche uno solo dei requisiti, di cui alle lettere a) b) e c) del secondo comma dell'art.15 della Convenzione Italia – Francia, (nella fattispecie quello dei 183 giorni) scatta l'obbligo dichiarativo in Francia del reddito maturato in Francia (che si sovrappone ovviamente a quanto previsto dal comma 8 bis dell'articolo 51 del TUIR).

#### 4. Il regime fiscale in Francia

Sulla base dell'articolo 182 A I del CGI i salari "servis" a delle persone che non sono fiscalmente domiciliate in Francia (e fatta applicazione del regime convenzionale), danno luogo all'applicazione di una ritenuta alla fonte.

Tale ritenuta è calcolata sulla base delle percentuali previste al n. III e si imputa sull'importo dell'imposta sul reddito secondo le indicazioni dell'art. 197 A del CGI.

Di conseguenza coloro i quali hanno una remunerazione in Francia che non supera attualmente l'importo di 40.716,00 euro (corrispondente allo scaglione di applicazione della ritenuta alla fonte del 20%) e non dispongono di altri redditi in Francia sono esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi (2042).

Coloro al contrario che superano tale importo di remunerazione (40.716,00 euro) hanno l'obbligo di presentare le dichiarazioni 2041E, 2042 e 2042c nella quale ultima dichiarazione va riportato nel rigo 8TA l'importo della(e) ritenuta(e) subita(e).

In entrambi i casi la società dovrà redigere la dichiarazione 2494 ed effettuare il versamento della(e) ritenuta(e) effettuata(e).

In conclusione almeno per coloro che non superano i 183 giorni ritengo che, nel caso di specie, le disposizioni di cui alla lettere a) b) e c) del secondo comma dell'art.15 della Convenzione Italia – Francia non siano riunite così come non siano applicabili neppure quelle di cui all'art. 182 A del CGI in quanto in presenza delle condizioni di cui al citato n .4 paragrafo 1 ed in conseguenza per il lavoratore subordinato permane l'obbligo dichiarativo in Italia del reddito maturato in Francia così come nessun obbligo dichiarativo permane in capo alla società.

E' evidente che il venir meno anche di uno solo dei presupposti di cui all'art.15 della Convenzione Italia – Francia (più di 183 giorni, remunerazioni non pagate dal datore di lavoro italiano, costi del personale sostenuti dalla stabile organizzazione in Francia) fa scattare l'obbligo per la società dell'effettuazione della(e) ritenuta(e) alla fonte e l'obbligo di redazione della dichiarazione 2494.

Concernente la doppia imposizione Italia – Francia sulle remunerazioni dei lavoratori dipendenti, a mio avviso il meccanismo è il seguente:

una volta effettuate le ritenute alla fonte a titolo definitivo ( perché la remunerazione del singolo lavoratore dipendente non supera € 40.716,00), o la 2042 c nel caso di redditi che superano i 40.716,00 euro, il lavoratore dipendente recupera le imposte assolte all'estero in via definitiva (3° comma dell'art.23

del DPR 600) nel primo caso (ritenute alla fonte a titolo definitivo) direttamente con il conguaglio di fine anno, o di fine rapporto, mentre nel secondo caso con il 730/ Unico PF dell'anno successivo determinando di fatto uno sfasamento temporale di almeno un anno e mezzo tra la data di effettuazione delle ritenute e la data dell'effettivo conguaglio (di più in caso di rimborso).

Esempio: ritenute alla fonte a titolo d'acconto effettuate nell'anno 2009," avis d'impot" settembre-ottobre 2010 (ammesso che non arrivi in ritardo nel 2011) 730 o Unico PF nel 2011 (o nel 2012 in caso di avis d'impot tardivo). Qualora il lavoratore dipendente non abbia più un sostituto d'imposta (o non abbia altri redditi da dichiarare in Unico PF) dovrà fare alternativamente un riporto del credito da dichiarazione oppure una richiesta di rimborso che allungherà ovviamente i termini.

Piccolo problema: in caso di sfasamento tra reddito dichiarato e credito d'imposta maturato (a titolo definitivo) ed in assenza di ulteriori redditi prodotti in Italia, il credito d'imposta va perduto. In sostanza il credito d'imposta dell'ultimo anno di reddito dichiarato all'estero in assenza di ulteriori redditi prodotti in Italia, di fatto non viene più recuperato.

Lacchiarella, 06 Luglio 2010