



MEMORANDUM n. 8 /2016

L'internazionalizzazione e la legislazione applicabile ai lavoratori

**A cura del Gruppo
Rapporti di Lavoro
Autonomo, Arbitrato e
Certificazione dei
contratti di lavoro – Area
Commercialista del
Lavoro**

CONSIGLIERE DELEGATO

Vito Jacono

PRESIDENTE COMMISSIONE

LORENZO DI PACE

COORDINATORE

Marialuisa De Cia

COMPONENTI

Anna Castoldi

Alberto Ceccarelli

Stefano Danieli

Lorena Marcugini

Federica Ronchetti

Indice

1. Il lavoro nella dimensione transnazionale	5
2. Il distacco e la somministrazione transnazionale – dalla prima alla seconda Direttiva ai giorni nostri.....	9
3. La libera circolazione e il soggiorno dei cittadini comunitari	17
4. Aspetti fiscali per i redditi prodotti all'estero.....	20
5. Aspetti previdenziali nella mobilità transnazionale	26
6. Link utili per la gestione del lavoro transnazionale	37

Premessa

Nell'epoca della globalizzazione, dove i mercati sono sempre più rivolti a occupare spazi che vanno oltre il territorio nazionale, dove la libera circolazione delle merci non può che andare di pari passo con la libera circolazione del lavoro e dei lavoratori, i vincoli normativi, fiscali, previdenziali e assicurativi che caratterizzano ogni singolo Paese, diventano spesso un ostacolo arduo da superare.

In ambito comunitario e non solo, l'esigenza di una uniformità di trattamenti è sempre più sentita. Uniformità che si ripercuote inevitabilmente anche su una corretta e coerente disciplina della gestione dei lavoratori finalizzata, tra l'altro, ad evitare fenomeni di abuso del diritto dei lavoratori.

È indubbiamente difficile, gestire la mobilità dei lavoratori in Paesi esteri. E chi, come il commercialista del lavoro, è chiamato in prima persona a sbrogliare le nostre non sempre chiare norme, le procedure spesso complesse e di non facile applicazione, necessita di un supporto che gli consenta di operare nel rispetto dei principi fondamentali delle leggi e direttive che i Paesi hanno emanato per tutelare i lavoratori e le aziende.

Il presente documento vuole essere uno strumento che, attraverso un'analisi dei vari aspetti normativi, consenta di avere una visione d'insieme quanto più esaustiva e compiuta su quello che è l'internazionalizzazione del mondo del lavoro oggi.

1. Il Lavoro nella dimensione transnazionale

La globalizzazione o mondializzazione dei mercati ha indotto le imprese ad adeguare le modalità organizzative e di produzione al nuovo contesto economico.

La globalizzazione economica ha reso il diritto internazionale del lavoro assai più ricco di implicazioni, non solo nell'attuazione di una regolamentazione adeguata alla realtà mondiale dei processi di riorganizzazione e alla dimensione sempre più transnazionale dell'impresa, ma anche per i sistemi giuridici nazionali e sovranazionali dando rilevanza ai fattori di regolazione dei fenomeni sociali. I problemi posti dalla globalizzazione - concorrenza tra sistemi sociali, dumping sociale, libera circolazione, diseguaglianze sociali su scala mondiale, politiche economiche, e altro - richiedono, infatti, risposte normative specifiche e più articolate rispetto a quanto avveniva negli anni novanta e all'inizio delle relazioni di mercato internazionali.

Internazionalizzazione è diventata la parola d'ordine per le aziende nell'attuale scenario di competizione economica, dove i modelli tradizionali appaiono ormai insufficienti per assicurare la presenza all'estero della maggior parte delle aziende non di grandi dimensioni o poco strutturate.

Con il termine internazionalizzazione si indica l'espansione dell'impresa al di fuori del proprio mercato nazionale, in forma diretta, con la partecipazione in società o attività all'estero, o in forma intermedia, con contratti di assistenza tecnica e commerciale ad operatori locali di paesi esteri, per periodi anche brevi.

La mobilità transnazionale è da sempre valutata con favore poiché ritenuta volano di sviluppo delle competenze tecnico professionali e manageriali degli imprenditori e dei lavoratori coinvolti. Per transnazionale si intende quella dimensione che, ponendosi al di fuori della dimensione nazionale delle relazioni industriali, si sposta per trovare nuove opportunità in un altro Stato diverso dal proprio.

Nell'attuale fase di apertura dei mercati a livello internazionale, sono sempre più numerosi i lavoratori che si spostano, oltre confine per motivi di lavoro. Capita assai di sovente che siano le aziende italiane a svolgere attività al di là dei confini nazionali, utilizzando il proprio personale dipendente italiano in attività all'estero. Ciò implica inevitabili ripercussioni nella gestione fiscale e previdenziale di cui occorre tener conto; è necessaria, infatti, un'attenta valutazione dei mercati e una conoscenza approfondita delle dinamiche economiche del paese straniero in cui si intende operare, per garantire la sostenibilità e la crescita all'interno dei moderni contesti economici internazionali.

Lo scenario economico evidenzia notevoli differenze tra i paesi emergenti e quelli avanzati, tra quelli virtuosi e rigidi e quelli senza una propria identità di regole, con contesti politici, economici, culturali, religiosi, doganali, e quant'altro.

Possiamo individuare tre macro aree geografiche:

- I 28 paesi dell'Unione Europea e aderenti all'accordo SEE – Spazio Economico Europeo;
- Paese extra UE con i quali esiste una convenzione;
- Paesi extra UE privi di convenzione.

Nell'ambito del diritto del lavoro si suole distinguere, tra fattispecie contrassegnate da una transnazionalità connessa al luogo di esecuzione della prestazione e fattispecie contrassegnate dall'appartenenza ad uno o più soggetti coinvolti nel rapporto tra Stati diversi tra loro.

Il principale aspetto da considerare attiene alla legislazione applicabile al lavoratore, mediante l'analisi della disciplina comunitaria e nazionale nonché a quanto in materia statuito dalla contrattazione collettiva, per rilevare le criticità e le problematiche, anche con riferimento alla copertura assicurativa di competenza.

All'interno della UE esiste il principio di libera circolazione del lavoro e dei lavoratori. Ci sono poi ulteriori accordi, tra cui lo SEE, sottoscritti tra alcune nazioni e la stessa Unione Europea, che recepiscono lo stesso principio: Islanda, Norvegia, Lichtenstein e Svizzera.

I regolamenti dell'Unione Europea, stabiliscono che al lavoratore si debba applicare una sola legislazione, precisamente quella del Paese di occupazione, principio della territorialità.

Nei Paesi extra UE con i quali esiste una convenzione, è necessario fare sempre riferimento alla convenzione in vigore. Gli schemi convenzionali richiamano il modello OCSE, fatta eccezione per i trattati in essere con i c.d. paesi emergenti che in genere adottano lo schema di convenzione dettato dall'ONU. I due modelli, quanto meno nelle questioni di sostanza, non divergono molto tra loro.

Tuttavia nella valutazione dei contenuti, si deve porre attenzione, agli aspetti fiscali e ai differenti aspetti di carattere previdenziale.

Nel primo aspetto, la normativa contenuta nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni prevale rispetto a quella fiscale interna, per cui la tassazione è esclusiva nello stato di residenza fiscale del lavoratore.

Da un punto di vista contrattuale, l'attività all'estero da parte del personale dipendente delle imprese italiane interessa l'istituto della trasferta, del trasferimento e del distacco.

La trasferta implica un mutamento provvisorio e temporaneo del luogo di lavoro, per esigenze di carattere contingente e transitorio che comporta un disagio nello spostamento del lavoratore dal luogo abituale di prestazione ancorché finalizzato a un rientro in tempi brevi. Gli elementi sono racchiusi nella temporaneità, nella disposizione unilaterale del datore di lavoro per esigenze aziendali, l'etero-organizzazione, l'erogazione della indennità di trasferta. Il lavoratore inviato all'estero in trasferta, rimane soggetto alla legislazione fiscale e previdenziale disciplinata in Italia.

Il trattamento fiscale dell'indennità di trasferta è disciplinato dall'art. 51 comma 5 del TUIR, che prevede l'esenzione totale dalla tassazione dell'indennità di trasferta per la prestazione all'estero per un importo giornaliero fino a € 77,47. L'eventuale maggior importo erogato è soggetto alla piena imposizione contributiva e fiscale.

Il principale istituto di diritto comunitario con il quale vengono disciplinate le vicende modificative della prestazione lavorativa del lavoratore in termini di mobilità territoriale è il distacco.

La nozione di distacco accolta dall'ordinamento comunitario è assai più ampia di quella recepita dall'ordinamento italiano in quanto ricomprende anche la somministrazione di lavoro e non richiede la sussistenza dell'interesse del datore di lavoro distaccante, mentre, nella normativa italiana, il distacco è solo una modalità di esecuzione della prestazione lavorativa, che viene

considerata legittima a condizione che sia limitata ad un arco temporale specifico e che sussista l'interesse del distaccante.

Tanto nell'ambito comunitario quanto nell'ambito del diritto interno uno degli elementi peculiari che accomuna le diverse figure di distacco è la temporaneità, che serve a distinguere la fattispecie del distacco da quella del trasferimento.

La specificità del distacco rispetto al trasferimento ed alla trasferta è costituita dal fatto che una parte dei poteri del datore di lavoro, come ad esempio il potere direttivo, viene in concreto esercitata dal soggetto utilizzatore, per essere integrata nell'organizzazione produttiva del destinatario - distaccatario.

Una forma di distacco prevista dalla direttiva 96/71/CE all'art. 1, comma 3, lettera b) è riferita al c.d. infragruppo, ovvero quelle ipotesi in cui un'impresa distacchi un lavoratore in uno stabilimento o in un'impresa appartenente al Gruppo ed ubicata in altro Stato membro, purché durante il periodo di distacco il lavoratore continui ad essere alle dipendenze dell'impresa che ha effettuato il distacco.

Per "gruppo" si intende l'impresa multinazionale che si struttura intorno ad un'impresa centrale grazie ed in forza di legami stabili di carattere societario e finanziario tra questa e le imprese-figlie controllate, *inest in re ipsa*.

Un'ulteriore definizione di distacco disciplinata dalla Direttiva all'art. 1, comma 3, lettera c) riguarda l'ipotesi di somministrazione transnazionale di lavoro, ovvero quelle ipotesi in cui il lavoratore distaccato sia alle dipendenze di un'impresa di lavoro temporaneo o di un'impresa che effettui la cessione temporanea di lavoratori e venga inviato presso un'impresa utilizzatrice avente sede o un centro di attività nel territorio di un altro Stato membro. Nel corso dell'intero periodo di distacco deve sussistere un rapporto di lavoro temporaneo tra l'impresa che lo cede temporaneamente ed il lavoratore.

Due fattispecie ulteriori di mobilità transnazionale di lavoratori sono infine rappresentate dal lavoro frontaliero e dal distacco posto in essere nell'ambito di un contratto di rete di impresa transnazionale.

Per quanto riguarda il lavoro transfrontaliero, il criterio distintivo tra lavoratore frontaliero e le altre fattispecie di lavoratore migrante è, in genere, individuato nel fatto che, mentre il lavoratore migrante lascia il suo Paese di origine per lavorare ed abitare in uno Stato diverso, il lavoratore frontaliero, pur lavorando in un determinato Stato estero, risiede stabilmente in un altro.

Una ulteriore modalità di distacco transnazionale riguarda, infine, l'ipotesi di distacco effettuato nell'ambito di un contratto di rete di impresa cui partecipino imprese di diversa nazionalità. Per le imprese che abbiano sottoscritto un contratto di rete viene ammessa, per i dipendenti ingaggiati secondo le regole stabilite dal contratto di rete stesso, la c.d. codatorialità.

Poiché, come rilevato, nulla esclude che il contratto di rete sia composto anche da imprese di diversa nazionalità, potrebbero in astratto verificarsi situazioni di codatorialità, in cui la regolamentazione del rapporto, rimessa come detto all'autonomia negoziale, dovrà coordinarsi nell'ambito di una disciplina giuslavoristica internazionale.

Se la direttiva 96/71/CE disciplina il solo versante lavoristico del distacco, il versante previdenziale trova la propria disciplina in altro e diverso testo comunitario, ovvero sia nel

Regolamento (CEE) n. 1408/71 relativo all'applicazione dei regimi di sicurezza sociale ai lavoratori subordinati, ai lavoratori autonomi e ai loro familiari che si spostano all'interno dell'Unione.

Il regolamento 1408/71, oggi sostituito dal Regolamento CE n. 883/2004 e dal Regolamento di applicazione n. 987/2009/CE, a loro volta ulteriormente modificati dal Regolamento UE n. 1244/2010, attua un coordinamento delle legislazioni degli Stati membri al fine di garantire all'interno dell'Unione la parità di trattamento di fronte alle diverse legislazioni nazionali, il mantenimento dei diritti e dei vantaggi acquisiti e/o in corso di acquisizione e l'unicità della legislazione applicabile.

Il lavoratore deve essere accompagnato dai Documenti Portabili rilasciati dall'INPS, modello A1 obbligatorio, e dall' INAIL, il modello DA1 non obbligatorio, la Tessera Europea di Assicurazione Malattia, TEAM, da richiedere al Servizio Sanitario Nazionale.

Il memorandum ha lo scopo di supportare la nostra attività da un punto di vista prettamente operativo per osservare le procedure di un corretto distacco in funzione del paese in cui ha sede l'impresa distaccataria, nell'interpretabilità del lavoro transnazionale nelle evoluzioni pratiche del fenomeno.

2. Il distacco e la somministrazione transnazionale – dalla prima alla seconda Direttiva ai giorni nostri

La Direttiva n. 96/71/CE, approvata il 16 dicembre 1996, definisce l'istituto del distacco transnazionale nell'ambito di una prestazione dei servizi, recepita dalla normativa italiana con il D. Lgs. n. 72 del 25 febbraio 2000.

Il decreto di accoglimento, estende notevolmente l'ambito di applicazione della regola sancita dal punto di vista delle condizioni di lavoro dell'uso della contrattazione collettiva individuati come fonti per determinare le condizioni di lavoro.

Le disposizioni richiamate individuano diverse ipotesi di mobilità temporanea di lavoratori alle quali è applicabile la disciplina del distacco comunitario (art. 1, comma 1, D. Lgs. n. 72/2000):

- da parte di un'azienda di un diverso Stato membro presso una propria filiale situata in Italia;
- da parte di un'azienda di un diverso Stato membro presso un'azienda italiana appartenente al medesimo gruppo di impresa;
- nell'ambito di un contratto commerciale (appalto di opera o di servizi, trasporto ecc.), stipulato con un committente avente sede legale o operativa sul territorio italiano.

L'elemento comune di tali fattispecie, non riconducibili all'istituto del distacco nazionale previsto dall'art. 30 del D. Lgs. n. 276/2003, è la sussistenza di un legame organico tra il lavoratore distaccato e impresa distaccante, la quale continua ad esercitare il proprio potere direttivo e disciplinare per la prestazione di lavoro, di durata limitata, resa nell'interesse e per conto dell'azienda del Paese di origine, mantenendo la responsabilità della gestione del rapporto, con gli adempimenti connessi di carattere contrattuale, amministrativo, retributivo, previdenziale.

La Direttiva 96/71/CE persegue l'arduo compito di conciliare le ragioni dello sviluppo economico, fondato sulla libertà di circolazione sancita dall'art. 49 del Trattato CE, con l'esigenza di tutela dei lavoratori: l'ambizione degli operatori economici del mercato europeo di esercitare liberamente la propria attività nell'ambito di uno spazio comune, deve trovare un bilanciamento nella necessità di scongiurare il verificarsi di situazioni di disparità di trattamento tra i lavoratori, sia sotto il profilo salariale, sia sotto il profilo normativo, a fronte dell'esecuzione di una medesima prestazione nello stesso luogo di lavoro.

La Direttiva relativa al distacco dei lavoratori del 1996, 96/71/CE, stabilisce misure essenziali di salvaguardia per tutelare i diritti dei lavoratori distaccati e impedire il dumping sociale, prevedendo un insieme di norme centrali e obbligatorie in materia di condizioni di occupazione che devono trovare applicazione quando un lavoratore viene distaccato in un altro Stato membro.

Al fine di garantire standard di tutela "uguali o analoghi" sull'intero territorio nazionale, l'art. 3, comma 1, D. Lgs. n. 72/2000 sancisce che nei confronti dei lavoratori "inviati" nel nostro Paese da una azienda situata in un diverso Stato membro trovino applicazione, durante il periodo del distacco, "le medesime condizioni di lavoro" previste da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative, nonché dai contratti collettivi nazionali di lavoro, per i lavoratori italiani che effettuino prestazioni lavorative subordinate analoghe.

Se l'attività lavorativa è svolta in Italia si applicano, durante il periodo del distacco, le norme italiane (fonti del diritto e contratti collettivi di lavoro) che disciplinano le seguenti materie:

- a) periodi massimi di lavoro e periodi minimi di riposo;
- b) durata minima delle ferie annuali retribuite;
- c) tariffe minime salariali, comprese le tariffe maggiorate per lavoro straordinario;
- d) condizioni di cessione temporanea di lavoratori da parte delle agenzie di somministrazione;
- e) sicurezza, salute e igiene sui luoghi di lavoro;
- f) parità di trattamento fra uomo e donna nonché altre disposizioni in materia di non discriminazione.

Pertanto, le imprese che operano distacchi transnazionali sono tenute a rispettare, nell'ambito delle materie elencate nell'art. 3, i livelli minimi di condizioni di lavoro fissati dalla normativa legale, regolamentare, amministrativa e contrattuale collettiva maggiormente rappresentativa, dello Stato di esecuzione della prestazione di lavoro. (c.d. principio *lex loci laboris*).

Con particolare riguardo alle tariffe salariali il Ministero, con risposta all'interpello n. 33 del 12 ottobre 2010, ha precisato "*che nella nozione di retribuzione devono essere ricomprese tutte le erogazioni patrimoniali del periodo di riferimento, al lordo di qualsiasi contributo e trattenuta. La retribuzione, così intesa, va dunque più strettamente legata alla definizione di "reddito da lavoro dipendente" valida ai fini fiscali e nella stessa rientrano tutte le erogazioni patrimoniali aventi causa nel rapporto di lavoro in senso lato, senza operare una comparazione per singola voce retributiva, che risulterebbe comunque impossibile in considerazione dei differenti regimi normativi applicabili nei diversi Paesi europei*".

L'art. 4 del D. Lgs. n. 72/2000 disciplina l'ipotesi della somministrazione transnazionale di lavoro, ossia la possibilità per le imprese fornitrici di lavoro temporaneo stabilite in uno Stato membro dell'Unione europea di distaccare lavoratori presso imprese utilizzatrici aventi sede o unità produttiva in Italia.

Con riferimento al profilo dei regimi autorizzativi, la disposizione, al 3° comma, prevedeva il rilascio, su richiesta dell'azienda interessata ad operare nel nostro Paese in forza di un provvedimento amministrativo di altro Stato membro, dell'attestazione di equivalenza da parte del Ministro del Lavoro. Tale attestazione aveva la medesima efficacia dell'autorizzazione rilasciata alle imprese operanti sul territorio nazionale, ai fini dell'iscrizione all'albo delle aziende fornitrici.

Tale comma è stato abrogato dal D. Lgs. n. 276/2003, così come modificato dal D. Lgs. n. 251/2004.

Attualmente le imprese fornitrici di lavoro temporaneo, le agenzie di somministrazione, stabilite in uno Stato membro diverso dall'Italia, per operare legittimamente nel nostro Paese, non necessitano dell'autorizzazione prevista dall'art. 4 del D.Lgs. n. 276/2003, qualora dimostrino di "operare in forza di un provvedimento amministrativo equivalente" rispetto a quello richiesto dalla legislazione italiana, rilasciato dalle competenti autorità dello Stato di provenienza (cfr. Circolare del Ministero del Lavoro n. 7 del 22 febbraio 2005).

Nelle ipotesi di lavoro somministrato da agenzie comunitarie, trova applicazione l'art. 23, comma 1, D. Lgs. 276/2003, che prevede il diritto del lavoratore interinale ad *"un trattamento economico e normativo complessivamente non inferiore a quello dei dipendenti di pari livello dell'utilizzatore"* e la responsabilità solidale di quest'ultimo per l'adempimento dei crediti retributivi e previdenziali.

Il proliferare di agenzie di somministrazione di altri Stati membri dell'Unione europea, ha portato il Ministero del Lavoro ad intervenire sulla corretta interpretazione delle norme applicabili, in particolare con la circolare n. 14 del 9 aprile 2015 ha precisato la fattispecie della somministrazione transnazionale dettando le indicazioni operative per una corretta applicazione del quadro regolatorio previsto al fine di non incorrere in sanzioni a carico delle imprese utilizzatrici.

Nello spirito di migliorare l'attuazione e l'applicazione della Direttiva 96/71/CE, nonostante avesse previsto a carico dei paesi membri un obbligo di *"collaborazione in materia di informazione"*, si è inserita la Direttiva 2014/67/UE per garantire un quadro giuridico che non andasse a stravolgere l'impianto della precedente Direttiva, ma che colmasse alcune zone d'ombra al fine di contrastare comportamenti elusivi alle regole dettate dalla direttiva 96/71 sulle condizioni di lavoro e sulle procedure da applicare ai lavoratori distaccati nello Stato ospitante, con strumenti nuovi e rafforzati.

La Direttiva Enforcement (2014/67/UE) concernente l'applicazione della Direttiva n. 96/71/CE non apporta modifiche al testo di quest'ultima, ma intende colmare le lacune regolatorie e superare le incertezze interpretative che hanno accompagnato la sua attuazione negli Stati membri.

La Direttiva 2014/67 del 15 maggio 2014, c.d. direttiva di applicazione, si prefigge l'obiettivo di *"garantire il rispetto di un appropriato livello di protezione dei lavoratori distaccati per una prestazione transfrontaliera di servizi"* e *"di facilitare l'esercizio della libertà di prestazione di"*

servizi per creare condizioni di concorrenza leale tra i prestatori di servizi, sostenendo in tal modo il funzionamento del mercato interno”.

La nuova Direttiva contribuisce, dunque, a garantire che tali norme siano applicate più efficacemente nella pratica, soprattutto in alcuni settori come le costruzioni e il trasporto di merci su strada ove spesso si presenta il fenomeno delle cosiddette “società di comodo” (senza alcuna attività economica reale nel loro paese “di origine”) nella misura in cui utilizzano “distacchi” fittizi per eludere le leggi nazionali in materia di sicurezza sociale e condizioni di lavoro.

In questa direzione si muovono le norme per l’individuazione del distacco, art. 4, e quelle intese a facilitare l’accesso alle informazioni sulle condizioni di lavoro e di occupazione, art. 5.

L’articolo di apertura della direttiva contiene, al par. 2, anche una clausola di salvaguardia, la cd. “clausola Monti”, secondo cui: *“La presente direttiva non pregiudica in alcun modo l’esercizio dei diritti fondamentali riconosciuti negli Stati membri e a livello di Unione, ivi compresi il diritto o la libertà di sciopero e il diritto o la libertà di intraprendere altre azioni contemplate dalla disciplina delle relazioni industriali negli Stati membri, secondo il diritto e/o le prassi nazionali, né il diritto di negoziare, concludere ed applicare accordi collettivi e promuovere azioni collettive secondo il diritto e/o le prassi nazionali”.*

L’art. 4, detta i criteri per identificare un distacco “genuino”, al fine di prevenire e contrastare un suo utilizzo abusivo finalizzato ad eludere la normativa del paese ospitante. In breve, la norma dovrebbe delineare i confini di liceità del distacco transnazionale. La direttiva 96/71 non contiene infatti indicazioni in merito, ma si limita a dare una generica definizione di “*lavoratore distaccato*”, identificato in colui che per un “*periodo limitato*” svolge il proprio lavoro nel territorio di uno Stato membro diverso da quello nel cui territorio “*lavora abitualmente*” (art. 2), purché permanga durante il periodo di distacco un rapporto di lavoro fra distaccato e datore di lavoro distaccante.

Nell’art. 4 vengono quindi elencati gli “*elementi fattuali*” funzionali sia a determinare se l’impresa che opera il distacco sia effettivamente stabilita in uno Stato diverso (Stato d’origine) da quello dove il distacco è eseguito (Stato ospitante); sia ad accertare che il lavoratore venga effettivamente “*distaccato*”, ovvero svolga “*temporaneamente*” un’attività lavorativa sul territorio dello Stato ospitante restando alle dipendenze dell’impresa stabilita nello Stato di origine.

Tali “*elementi*” sono finalizzati ad indirizzare le autorità competenti degli Stati membri nella loro attività ispettiva, agevolandola e favorendo una convergenza verso criteri interpretativi comuni così, nel considerando 7 della direttiva 2014/67.

L’obiettivo del disposto dell’art. 4, par. 2 è dunque, in primo luogo, il contrasto alle cd. “*letter box company*” (società “*cassetta delle lettere*”) create *ad hoc* in altri Stati membri: l’imprenditore di uno Stato membro sposta la propria sede in altro Stato; applica ai dipendenti assunti in loco il relativo trattamento imposto dalla normativa di quello Stato, salvo poi utilizzare il medesimo personale in regime di distacco nello Stato di originaria sede, senza dovergli riconoscere il trattamento normativo ed economico di maggior favore che spetta ai lavoratori ivi occupati.

Ebbene ai sensi dell’art. 4, par. 2, della direttiva 2014/67, al fine di determinare se l’impresa stabilita all’estero vi eserciti effettivamente “*attività sostanziali diverse da quelle puramente interne di gestione e/o amministrazione*”, 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:

- a) il luogo in cui l'impresa ha la propria sede legale e amministrativa, ove utilizza uffici, paga imposte e contributi previdenziali, in conformità al diritto nazionale, ove è iscritta in un albo professionale o è registrata presso la camera di commercio;
- b) il luogo in cui i lavoratori distaccati sono assunti e quello da cui sono distaccati;
- c) la legge applicabile ai contratti stipulati dall'impresa con i suoi lavoratori e con i suoi clienti;
- d) il luogo in cui l'impresa esercita la propria attività economica principale e in cui è occupato il suo personale amministrativo;
- e) il numero di contratti eseguiti e/o l'ammontare del fatturato realizzato nello Stato membro di stabilimento.

Il legislatore europeo non si è limitato a definire gli elementi di legittimità giuridica dell'istituto, ma ha dato delle precise indicazioni agli Stati membri sulle modalità organizzative della vigilanza di questo istituto. Le indicazioni fornite dal legislatore riguardano la condivisione delle informazioni e la cooperazione tra le amministrazioni dei diversi stati. Le difficoltà di accesso alle informazioni relative alle condizioni di impiego infatti costituiscono molto spesso il motivo della mancata applicazione delle norme vigenti da parte dei prestatori di servizi. Gli Stati membri dovrebbero pertanto garantire che tali informazioni siano messe a disposizione di tutti a titolo gratuito e siano rese effettivamente accessibili non solo ai prestatori di servizi di altri Stati membri, ma anche ai lavoratori distaccati interessati. In tal senso l'art. 5 della direttiva n. 2014/67/UE introduce alcune norme volte a facilitare l'accesso alle informazioni da parte dei lavoratori stranieri e delle imprese sulle condizioni di lavoro da rispettare nello Stato ospitante, comprese quelle previste dai contratti collettivi. Gli Stati rendono pubbliche *"gratuitamente in modo chiaro, trasparente, esauriente e facilmente accessibile a distanza e per via elettronica, in formati e in conformità di standard web di accessibilità che permettano l'accesso alle persone con disabilità"*, le informazioni sulle condizioni di lavoro di cui all'art. 3 par. 1 della direttiva n. 96/71/EC che i prestatori di servizi devono rispettare.

Gli Stati, tra l'altro:

- indicano chiaramente, *"in un unico sito web ufficiale nazionale e mediante altri strumenti idonei"*, quali condizioni di lavoro e/o quali parti della rispettiva legislazione nazionale e/o regionale devono essere applicate ai lavoratori distaccati nel loro territorio (par. 2, lett. a);
- adottano le misure necessarie per rendere pubbliche, *"sull'unico sito web ufficiale nazionale e mediante altri strumenti idonei"*, informazioni sui contratti collettivi applicabili (e sul loro ambito di efficacia soggettiva) e sulle condizioni di lavoro che i prestatori di servizi provenienti da altri Stati devono applicare in base alla direttiva n. 96/71/EC, indicando link a siti web delle pari sociali (lett. b);

- mettono le suddette informazioni a disposizione dei lavoratori e dei prestatori di servizi a titolo gratuito nella lingua dello Stato ospitante e nelle lingue più pertinenti in funzione delle esigenze del mercato del lavoro nazionale (lett. c);
- indicano una persona di contatto dell'ufficio di collegamento incaricata di rispondere alle richieste di informazioni (lett. e).

Inoltre, gli Stati si accertano che i sindacati mettano a disposizione dei prestatori di servizi e dei lavoratori distaccati le informazioni attinenti alle tabelle salariali dei CCNL.

Ai sensi dell'art. 5, par. 4, della direttiva n. 2014/67/UE: "*Se, secondo le leggi, le tradizioni e le prassi nazionali, tra cui il rispetto dell'autonomia delle parti sociali, le condizioni di lavoro di cui all'articolo 3 della direttiva 96/71/CE sono stabilite in contratti collettivi, come previsto dall'articolo 3, paragrafi 1 e 8, di tale direttiva*" (e in questo il caso dell'Italia, con riferimento ai minimi salariali), "*gli Stati si assicurano che tali condizioni siano messe a disposizione dei prestatori di servizi provenienti da altri Stati membri e dei lavoratori distaccati in modo accessibile e trasparente, e si adoperano per coinvolgere le parti sociali al riguardo. Le pertinenti informazioni dovrebbero in particolare riguardare le diverse tariffe minime salariali e i loro elementi costitutivi, il metodo utilizzato per calcolare la retribuzione dovuta e, se del caso, i criteri per la classificazione nelle diverse categorie salariali*".

Si tratta di un adempimento che comporterà necessariamente il superamento dell'attuale situazione di incertezza che in alcuni casi si è determinata con le norme contenute nel D. Lgs. n. 72/2000; questo, nel prevedere genericamente il rispetto delle medesime condizioni di lavoro applicabili ai lavoratori nazionali, non permette di identificare le clausole del contratto collettivo vincolanti per le imprese straniere che distaccano lavoratori in Italia; posto che l'obbligo dell'integrale rispetto dei contratti collettivi non è ammesso dalla direttiva n. 96/71/EC (cfr. art. 3). La questione rileva in particolare per la definizione dei trattamenti retributivi, e chiama in causa il problema dell'assenza di efficacia generale (*erga omnes*) che caratterizza il nostro sistema contrattuale. In merito si è espresso il Ministero del lavoro con l'interpello n. 33/2010.

Per quanto concerne invece la cooperazione degli Stati membri, la modifica introdotta dalla direttiva consiste nel rispondere alle motivate richieste di informazioni da parte delle autorità competenti e nell'esecuzione di controlli, ispezioni e indagini in relazione a situazioni di distacco, comprese indagini su casi di inadempienza o violazione delle norme applicabili al distacco dei lavoratori. Le richieste di informazioni includono le informazioni relative al possibile recupero di una sanzione amministrativa e/o di un'ammenda, o alla notificazione di una decisione che irroga tale sanzione e/o ammenda.

La cooperazione amministrativa e l'assistenza reciproca tra le autorità competenti degli Stati membri sono attuate per mezzo del sistema di informazione del mercato interno (IMI).

Nello specifico tale disposizione è contenuta all'art. 6 della direttiva (che apre il Capo III – Cooperazione amministrativa) ed enuncia i principi generali, le regole e le procedure per una cooperazione amministrativa ed un'assistenza reciproca, "*senza indebiti ritardi*", a titolo gratuito (par. 9) e per via elettronica fra gli Stati (ad es., accesso in condizioni di reciprocità ai registri dei prestatori di servizi, sempreché gli Stati abbiano incluso tali registri nel sistema di informazione del mercato interno/IMI).

La cooperazione degli Stati consiste, in particolare, nel rispondere alle richieste di informazioni da parte delle autorità competenti e nell'esecuzione di controlli, ispezioni e indagini in relazione a situazioni di distacco di cui all'art. 1, par. 3, della direttiva n. 96/71/EC, ivi comprese indagini su casi di violazione delle norme applicabili al distacco (art. 6, par. 2, direttiva n. 2014/67/UE; vedi anche art. 10, par. 3).

Il controllo fattuale ai sensi dell'art. 7, parr. 1 e 6 della direttiva n. 2014/67/UE, sulle condizioni di lavoro da rispettare ex direttiva n. n. 96/71/EC e sulla regolarità del distacco viene effettuato dalle autorità dello Stato dove è prestato il servizio di propria iniziativa o su richiesta delle autorità dello Stato di stabilimento.

Le autorità del paese di stabilimento dell'impresa distaccante prestano assistenza allo Stato in cui i lavoratori distaccati svolgono la loro attività. Quest'ultimo Stato (ospitante) può chiedere ai sensi dell'art. 7 parr. 3 - 5 della direttiva n. 2014/67/UE, alle autorità dello Stato di stabilimento, per ciascuna prestazione o per ciascun prestatore di servizi, di fornire informazioni circa la legalità dello stabilimento del prestatore di servizi, la sua buona condotta e l'assenza di violazioni delle norme in vigore.

Lo Stato di stabilimento, per rispondere a una richiesta di assistenza proveniente dalle autorità di un altro Stato membro, dispone che i prestatori di servizi stabiliti nel proprio territorio comunichino alle rispettive autorità competenti tutte le informazioni necessarie per il controllo delle loro attività secondo la legislazione nazionale. Nel caso in cui incontrino difficoltà nel rispondere a una richiesta di informazioni o nell'effettuare controlli, le autorità dello Stato di stabilimento ne informano tempestivamente lo Stato richiedente al fine di trovare una soluzione. Nel caso di un rifiuto permanente di fornire informazioni da parte dei prestatori di servizi, la Commissione, dopo essere stata informata (se del caso attraverso l'IMI), adotta le misure necessarie. Le autorità dello Stato d'origine ai sensi dell'art. 6 parr. 4 - 6 della direttiva n. 2014/67/UE, sono tenute a fornire le informazioni in loro possesso per via elettronica entro 25 giorni dalla ricezione della richiesta (nei casi d'urgenza entro 48 ore).

Per adempiere ai suddetti obblighi le autorità dello Stato d'origine continuano ad esercitare un'azione di controllo e di monitoraggio nei riguardi dei lavoratori distaccati in un altro Stato membro, ma non effettuano controlli fattuali nel territorio dello Stato di distacco per la prestazione del servizio, rientrando – come sopra detto – questi ultimi nell'esclusiva competenza dello Stato ospitante (art. 7, parr. 2 e 6 della direttiva n. 2014/67/UE). Qualora fatti specifici indichino l'esistenza di irregolarità, uno Stato membro comunica di propria iniziativa e senza indebiti ritardi allo Stato membro interessato tutte le informazioni pertinenti. L'art. 8 detta misure di accompagnamento per favorire e promuovere la cooperazione amministrativa, anche attraverso il finanziamento da parte della Commissione di scambi di personale ispettivo tra Stati membri e di attività formative o il sostegno di iniziative delle parti sociali.

Nonostante la direttiva avesse previsto a carico dei Paesi membri un obbligo di "*Cooperazione in materia di informazione*", molti dei problemi riscontrati nella effettiva applicazione della direttiva derivano proprio da difetti di collaborazione tra le autorità designate dai Paesi Membri e quindi si va dalla incapacità per gli organismi preposti di eseguire i controlli relativi al rispetto della legge, alla difficoltà per le imprese di adempiere a tutte le formalità richieste da ciascun Paese. Rappresentano ostacoli le differenze linguistiche, le norme nazionali non rintracciabili in un unico

corpus, ma disseminate in una legislazione frastagliata, con i troppi adempimenti a cui sono sottoposte le imprese (si pensi all'obbligo, oltre un certo periodo, in genere 3 mesi, di registrare o immatricolare i lavoratori in trasferta presso organismi del lavoro, autorità amministrative competenti o presso la polizia o di redigere taluni documenti sociali e di lavoro, di tradurli e di tenerli a disposizione delle autorità di controllo o di conservarli per un determinato periodo di tempo nel paese di accoglienza, se non addirittura presso un rappresentante societario).

Sicuramente il consolidarsi di una piena ed effettiva cooperazione amministrativa tra le autorità competenti dei diversi Stati membri diventa determinante al fine di rendere effettivo il pieno rispetto della liceità dell'istituto del distacco, anche se è una strada tutta in salita, come dimostrano gli scarsi esempi di buone prassi che fino ad oggi sono emerse, di cooperazione tra ispettori di altri paesi e l'Italia.

È difficile pensare che basti l'invito alla "*mutua assistenza*" tra Stati ed alla "*azione di controllo*" da parte dello Stato di stabilimento per colmare deficienze strutturali dei sistemi ispettivi nazionali, aggravate dal contesto di crisi economica che ne indebolisce ovunque il funzionamento (art. 6 par. 1 e art.7 par. 1 n. 2014/67/UE).

La direttiva 96/71 come abbiamo detto è stata recepita nell'ordinamento italiano ad opera del D. Lgs. 25 febbraio 2000, n. 72, emanato dal Governo su delega del Parlamento con la Legge comunitaria per il 1998, le cui disposizioni sono integrate, modificate alla luce delle novità introdotte dalla Direttiva Enforcement, la 2014/67.

Il decreto legislativo attuativo alla direttiva 2014/67/UE, recentemente approvato dal Consiglio dei Ministri, viene applicato alle imprese che prestano servizi, in altro stato membro e consta di ventisei articoli.

Dall'esame della nuova direttiva si evincono disposizioni normative particolarmente rilevanti in materia ispettiva che richiedono la trasposizione da parte del legislatore dello Stato membro. Il termine per il recepimento della direttiva di applicazione è fissato, per lo Stato italiano, al 18 giugno 2016. Il decreto sostituisce, quindi abroga, la normativa prevista dal D. Lgs. 25 febbraio 2000, n. 72, che ricordiamo ha recepito nel nostro ordinamento la direttiva 96/71.

Gli articoli 1, 2 e 4 confermano quanto già stabilito dallo stesso D. Lgs. n. 72, seppur integrando e specificando per quanto attiene al distacco temporaneo dei lavoratori dal proprio datore di lavoro, in uno stato membro diverso da quello in cui lavorano abitualmente.

Gli articoli dal 6 all'11, richiamano il rispetto e l'accesso delle informazioni, al fine di realizzare un'efficace cooperazione amministrativa.

Gli articoli dal 12 al 22, disciplinano i casi di esecuzione transnazionale delle sanzioni amministrative pecuniarie nella materia della cooperazione amministrativa con gli stati membri dell'UE.

L'impresa che distacca lavoratori in Italia ha l'obbligo di comunicare il distacco al Ministero del lavoro e delle politiche sociali entro le ore ventiquattro del giorno antecedente l'inizio del distacco e di comunicare tutte le successive.

Come detto, l'art. 25, provvede all'abrogazione esplicita del D. Lgs. N. 72 del 2000.

Siamo di fronte a un provvedimento di grande rilevanza per le imprese e i cittadini.

3. La libera circolazione e il soggiorno dei cittadini comunitari

L'articolo 45 del trattato sul funzionamento dell'Unione Europea sancisce quale diritto fondamentale dei cittadini dell'UE la libera circolazione dei lavoratori.

Secondo questo principio, tutti i cittadini dell'UE hanno i seguenti diritti:

- cercare lavoro in un altro paese dell'UE;
- lavorare in tale paese senza bisogno di un permesso di lavoro;
- vivere in questo paese per motivi di lavoro;
- restarvi anche quando l'attività professionale è giunta al termine;
- godere della parità di trattamento rispetto ai cittadini nazionali per quanto riguarda l'accesso al lavoro, le condizioni di lavoro, la retribuzione, il licenziamento, la formazione professionale e le misure di riqualificazione, l'esercizio dei diritti sindacali nonché qualsiasi altro beneficio sociale e fiscale senza subire discriminazioni in relazione al requisito linguistico, che non deve andare al di là di ciò che è ragionevole e necessario solo per il lavoro in questione.

La direttiva 2004/38/CE introduce la cittadinanza UE quale status fondamentale dei cittadini degli Stati membri nell'esercizio del loro diritto di libera circolazione e di soggiorno nel territorio dell'UE. Ogni cittadino dell'UE ha diritto a soggiornare nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione per tre mesi senza condizioni o formalità.

Il diritto di soggiorno per un periodo superiore a tre mesi è soggetto a determinati requisiti per coloro che non rientrano nella categoria dei lavoratori autonomi o subordinati, ossia dipende dal fatto che essi dispongano o meno delle risorse economiche sufficienti per consentire loro di non diventare un onere per il sistema di assistenza sociale dello Stato membro e dispongano di un'assicurazione di malattia.

I cittadini dell'UE acquisiscono il diritto di soggiorno permanente nello Stato membro ospitante dopo cinque anni di soggiorno ininterrotto.

La direttiva 2004/38/CE modifica inoltre il regolamento (CEE) n. 1612/68 sul ricongiungimento familiare ed estende la definizione di "*familiare*" (coniuge, discendenti minori di 21 anni, figli a carico, ascendenti a carico) per includervi il partner che ha contratto un'unione registrata, qualora la legislazione dello Stato membro ospitante equipari l'unione registrata al matrimonio. A prescindere dalla nazionalità, questi familiari hanno diritto di soggiornare nello stesso paese del lavoratore.

La direttiva 2004/38/CE prevede inoltre il diritto di rimanere nel paese ospitante dopo aver cessato l'attività lavorativa. Una volta che i cittadini dell'UE hanno acquisito il diritto di soggiorno permanente nello Stato membro ospitante, non sono più soggetti a condizioni ma possono, se necessario, far ricorso all'assistenza sociale dello Stato membro ospitante al pari dei cittadini nazionali.

Come principio base della libera circolazione, ogni cittadino dell'UE dovrebbe essere in grado di esercitare la propria professione liberamente in qualsiasi Stato membro tuttavia l'attuazione in pratica di questo principio è spesso ostacolata dai requisiti nazionali previsti per l'accesso a determinate professioni nel paese ospitante. È stato modificato il sistema per il riconoscimento delle qualifiche professionali in modo da consentire una maggiore flessibilità dei mercati del lavoro e facilitare il riconoscimento automatico delle qualifiche professionali. La direttiva 2005/36/CE (aggiornata dalla direttiva 2013/55/UE) relativa al riconoscimento delle qualifiche professionali consolida e modernizza le 15 direttive esistenti che coprono pressoché tutte le norme sul riconoscimento prevedendo elementi innovativi quali la tessera professionale europea e la valutazione reciproca delle professioni regolamentate.

La UE ha compiuto sforzi notevoli per creare un ambiente propizio alla mobilità dei lavoratori fra cui:

- una carta di assicurazione sanitaria europea e una direttiva sull'assistenza sanitaria transfrontaliera,
- il coordinamento dei regimi di sicurezza sociale grazie al regolamento (CE) n. 883/2004 e al regolamento di applicazione CE n. 987/2009,
- l'adozione nell'aprile 2014 della direttiva 2014/50/UE relativa ai requisiti minimi per accrescere la mobilità dei lavoratori tra Stati membri migliorando l'acquisizione e la salvaguardia dei diritti pensionistici complementari,
- l'adozione nell'aprile 2014 della direttiva 2014/54/UE relativa alle misure intese ad agevolare l'esercizio dei diritti conferiti ai lavoratori nel quadro della libera circolazione prevedendo in modo specifico nuovi mezzi di ricorso per i lavoratori vittime di discriminazioni fra cui la conciliazione e la mediazione e la designazione in ogni Stato membro di organismi di difesa incaricati di prestare assistenza indipendente, giuridica e/o di altra natura ai lavoratori dell'UE.

La UE, nel tutelare il riconoscimento delle qualifiche professionali in termini di libera circolazione, ha creato una CARTA BLU UE ossia un documento di ingresso e soggiorno per i cittadini che intendano svolgere lavori altamente qualificati.

Per poter ottenere la CARTA BLU UE il cittadino richiedente deve presentare:

- un contratto di lavoro o un'offerta di lavoro vincolante con uno stipendio il cui ammontare corrisponde ad almeno una volta e mezza lo stipendio medio annuale lordo nello Stato membro interessato;
- un documento di viaggio valido e un permesso di soggiorno valido o un visto a lungo termine;
- la prova che beneficia di un'assicurazione contro le malattie;
- per le professioni regolamentate, documenti che dimostrino che la persona rispetta le condizioni necessarie e per le professioni non regolamentate, documenti che attestino il possesso di qualifiche professionali superiori.

Con tale CARTA BLU UE i cittadini di paesi terzi possono, insieme alla loro famiglia, entrare e soggiornare nello Stato membro di rilascio, uscirne e passare attraverso gli altri Stati membri,

accedere al mercato del lavoro nel settore interessato, beneficiare dello stesso trattamento riservato ai cittadini nazionali in particolare per quanto riguarda le condizioni di lavoro, la sicurezza sociale, la pensione, il riconoscimento dei diplomi, l'istruzione e la formazione professionale.

Se gli Stati membri che rilasciano ad un cittadino la CARTA BLU UE, quest'ultimo ne riceve una valida per un periodo da 1 a 4 anni.

Con la circolare del 5 maggio 2015 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali si semplificano le procedure operative per il rilascio della CARTA BLU UE, in particolare è prevista la possibilità, per il datore di lavoro, di sostituire la richiesta di nulla osta con una comunicazione indirizzata allo Sportello Unico per l'Immigrazione, della proposta di contratto di soggiorno. Tale procedura semplificata può essere attivata solo per quei datori di lavoro che abbiano sottoscritto un apposito Protocollo d'Intesa con il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali nel quale si impegnano a garantire la sussistenza dei requisiti previsti.

Tale Protocollo potrà essere sottoscritto dai datori di lavoro inviando apposita domanda all'indirizzo di posta elettronica: segreteria.dcpia@interno.it debitamente sottoscritta dal legale rappresentante, corredata da visura camerale e/o, in caso di società, dall'atto costitutivo.

Esistono le seguenti limitazioni alla libera circolazione dei cittadini dell'UE:

- la libera circolazione dei lavoratori non si applica agli impieghi nella pubblica amministrazione;
- gli Stati membri possono rifiutare a un cittadino dell'UE l'ingresso e il soggiorno per motivi di ordine pubblico, pubblica sicurezza o sanità pubblica. Tali provvedimenti devono essere adottati esclusivamente in relazione al comportamento personale dell'individuo interessato che deve rappresentare una minaccia sufficientemente grave e attuale per gli interessi fondamentali dello Stato;
- la libera circolazione dei lavoratori non si applica ai lavoratori distaccati ossia inviati dai datori di lavoro all'estero su base temporanea. I lavoratori distaccati vengono tutelati dalla direttiva relativa al distacco nell'ambito di una prestazione di servizi (direttiva 96/71/CE) che prevede determinate condizioni di lavoro e di occupazione minime nel paese ospite, ed alla direttiva di applicazione 2014/67/UE volta ad evitare che si praticino prezzi più bassi ai danni dei prestatori locali dei servizi.

Un'ulteriore limitazione può essere prevista, per un periodo transitorio, in una fase successiva all'adesione di nuovi Stati membri e possono differire da uno Stato membro all'altro. Attualmente sussistono periodi transitori per i cittadini croati, limitazioni che devono essere risolte entro il 2020.

4. Aspetti fiscali per i redditi prodotti all'estero

4.1. Tassazione redditi da lavoro dipendente prodotti all'estero

In una situazione di congiuntura economica negativa che stiamo affrontando già da diversi anni, molte sono le aziende che ravvisano il bisogno di internazionalizzarsi verso altri paesi utilizzando

la propria forza lavoro e, grazie all'apertura dei mercati internazionali, sono sempre più numerosi i lavoratori che migrano verso altri paesi per motivi di lavoro.

Diversa è la disciplina che regola i rapporti di lavoro subordinato di soggetti migranti a seconda che si spostino nei Paesi comunitari o extra-comunitari.

La mobilità internazionale dei lavoratori è sottoposta, inoltre, a specifiche regole di tassazione a seconda che il soggetto abbia o meno la residenza in Italia; infatti, potrebbero insorgere delle problematiche di carattere fiscale che potrebbero comportare l'applicazione congiunta e coordinata della normativa nazionale e quella convenzionale internazionale.

Prima di approcciarsi nella specifica trattazione della disciplina fiscale dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero da un soggetto residente, si ritiene opportuno focalizzare l'attenzione sul significato di residenza fiscale.

L'art. 3 del D.P.R. 917/86 stabilisce, infatti, una diversa connotazione fra soggetti residenti nel territorio nazionale e quelli non residenti; per i soggetti residenti nel territorio dello Stato, l'imposta si applica sul reddito complessivo formato da tutti i redditi posseduti e ovunque prodotti al netto degli oneri deducibili, mentre, per i non residenti l'imposta si applica solo sul reddito complessivo formato da redditi prodotti nel territorio nazionale.

La residenza fiscale viene determinata dall'art. 2 comma 2 del Tuir, il quale recita che sono considerati residenti *“le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”*.

Tali requisiti sono criteri alternativi e non concorrenti, quindi, è sufficiente il verificarsi di uno solo di essi per qualificare un soggetto come fisicamente residente in Italia (Circolare n. 304/E del 2.12.1997).

Altra condizione per essere considerati residenti è il requisito temporale; per la *“maggior parte del periodo di imposta”* il legislatore ha voluto intendere quelle condizioni in cui il lavoratore presti la propria attività lavorativa in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro dipendente per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco dei 12 mesi. A questo proposito pare opportuno classificare due distinte fattispecie:

1. quando il lavoratore residente soggiorna all'estero da oltre 183 giorni
2. quando il lavoratore residente soggiorna all'estero da meno di 183 giorni

Nel primo caso, l'art. 51 comma 8 bis del Tuir stabilisce che il reddito è determinato sulla base di retribuzioni convenzionali stabilite annualmente con decreto del Ministero del Lavoro e della previdenza sociale, mentre nel secondo caso il reddito sarà sottoposto ad una tassazione effettiva.

Altro fattore molto importante da tenere in considerazione per la determinazione del reddito risulta essere la presenza o meno di convenzioni contro le doppie imposizioni. Pertanto, si possono distinguere tre diverse fattispecie a seconda di dove viene svolta l'attività lavorativa:

1. Paese comunitario;
2. Paese extra-comunitario con il quale esiste una convenzione;

3. Paese extra-comunitario con il quale non esiste convenzione.

Nel primo caso vige il principio della libera circolazione dei lavoratori e non è necessaria alcuna specifica autorizzazione amministrativa preventiva (Direttiva 2004/38/CE, REG. N. 492/2011, D.Lgs. n. 30/2007); invece, nel caso in cui l'attività lavorativa venga svolta in un Paese extra-comunitario, con l'entrata in vigore del D. Lgs. n. 151/2015 recante *“Disposizioni in materia di razionalizzazione e semplificazione delle procedure e degli adempimenti a carico dei cittadini e imprese e altre disposizioni in materia di rapporto di lavoro e pari opportunità*, in attuazione della Legge delega 183/2014, e con effetto dal 24 settembre 2015, non necessita di alcuna specifica autorizzazione amministrativa per l'impiego di personale all'estero da parte delle aziende private, bensì è necessario far riferimento alla specifica convenzione.

Tutto ciò ne consegue che, al fine di tutelare il lavoratore residente operante in Paesi extra-Ue, il nuovo disposto normativo dispone che la garanzia del lavoratore non sarà più rimessa all'accertamento da parte del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali bensì sarà garantita sulla base di un piano contrattuale.

Infine, per quanto riguarda l'attività lavorativa svolta in un paese extra-comunitario con il quale non esiste una convenzione, si dovrà far riferimento alle disposizioni previste dal nostro ordinamento ed esattamente alla Legge n. 398 del 3.10.1987 nell'ambito della quale viene stabilita l'obbligatorietà delle assicurazioni sociali. Inoltre, l'art. 4 della predetta legge stabilisce delle retribuzioni convenzionali mensili, stabilite ogni anno dal Ministero del Lavoro, sulla base delle quali viene calcolata la relativa contribuzione.

Dal punto di vista fiscale, la tassazione dei redditi sorti da attività di lavoro dipendente svolta all'estero è applicata secondo un sistema di coordinamento fra la normativa nazionale e quella convenzionale. In particolare, è previsto che i redditi di lavoro dipendente percepiti da lavoratori residenti nel territorio dello Stato e prodotti in un Paese Extra-Ue in cui non esiste alcun tipo di convenzione contro le doppie imposizioni e per quelli in cui, invece, esiste una convenzione in base alla quale tali redditi devono essere assoggettati a tassazione sia in Italia che all'estero, il contribuente ha diritto ad un credito per le imposte pagate nel Paese estero a titolo definitivo ai sensi dell'art. 165 del Tuir. Ai sensi del 4° comma del citato articolo, tale credito d'imposta può essere utilizzato in detrazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta al quale si riferisce il reddito prodotto all'estero a condizione che il pagamento delle imposte estere a titolo definitivo sia avvenuto prima della presentazione della medesima dichiarazione.

Nel caso in cui esista una convenzione contro le doppie imposizioni in base alla quale tali redditi devono essere assoggettati a tassazione esclusivamente in Italia, per le imposte eventualmente pagate nello Stato estero, il contribuente ha diritto ad ottenere il rimborso inoltrando richiesta all'autorità estera competente.

L'articolo 15 del Modello OCSE prevede, quale regola generale, l'imponibilità dei redditi di lavoro dipendente nello Stato in cui viene esercitata l'attività di lavoro applicando la normativa di tale Stato. Tuttavia viene prevista una deroga a tale principio generale che prevede l'esenzione dalla tassazione fiscale nello Stato in cui viene svolta l'attività di lavoro dipendente, a fronte della tassazione nel caso in cui il lavoratore abbia la residenza in Italia. Tale deroga ha valore nel caso in cui siano rispettate congiuntamente le seguenti condizioni:

1. Il lavoratore deve soggiornare nello Stato in cui svolge l'attività lavorativa per un periodo non superiore a 183 giorni;
2. Le remunerazioni devono essere pagate da un datore di lavoro residente in Italia;
3. Le remunerazioni devono essere pagate da una stabile organizzazione o base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.

4.2. Il transfer pricing nel distacco del personale all'estero

Molte spesso accade che, per particolari ragioni economiche – organizzative, datori di lavoro residenti mettano temporaneamente a disposizione la propria forza lavoro ad altri datori di lavoro, in particolar modo ciò accade nelle società che appartengono allo stesso gruppo. Tale tipo di prestazione viene denominata “*distacco*”.

L'istituto del distacco si identifica come una prestazione di servizi che viene erogata da un soggetto distaccante in favore di un soggetto distaccatario tramite un lavoratore determinando un mutamento del luogo di lavoro e del potere direttivo fra un soggetto e l'altro pur rimanendo in capo al datore di lavoro distaccante l'obbligo al trattamento economico e normativo a favore del lavoratore stesso. Pertanto, viene a configurarsi una sorta di “*delega*” del potere direttivo fra soggetto distaccante, titolare del rapporto di lavoro, ed il soggetto distaccatario. Questo implica una corretta gestione del riaddebito dei costi inerenti al distacco transnazionale del personale dipendente anche ai fini dell'applicazione della disciplina del *Transfer pricing*.

Con riferimento alla prestazione di servizi, la linea guida OCSE detta i principi di verifica al fine di poter individuare l'esistenza o meno di un effettivo servizio:

- Principio del BENEFICIO del servizio nel senso che, per essere tale, deve aver generato un vantaggio inteso a migliorare la posizione economica e commerciale agli altri membri del gruppo;
- Rispetto del principio della non DUPLICAZIONE del servizio fra Capogruppo e CFC (*Controlled Foreign Companies*);
- Principio del rispetto della necessità di ATTIVITA' CENTRALIZZATE del servizio, ovvero rispetto della struttura organizzativa del Gruppo.

Al fine di non incorrere in una indeducibilità del costo del personale distaccato, è necessario predisporre un accordo di servizi (*intercompany service agreement*) nel quale dovranno necessariamente essere regolamentate le modalità di sostenimento e di riaddebito dei costi così da fornire un corretto supporto documentale e giustificativo alla deducibilità del costo in capo alla società distaccataria. Un eventuale mancato riaddebito del costo da parte della società italiana nei confronti della società estera fa generare il rischio di indeducibilità di quest'ultimo.

L'accordo dovrà contenere:

- termini e condizioni del distacco
- descrizione delle specifiche competenze del lavoratore distaccato richieste dalla società distaccataria
- descrizione della composizione effettiva del costo riaddebitato (elementi retributivi e relativi oneri sociali nonché l'eventuale *mark-up*)

-
- descrizione delle modalità di determinazione del costo riaddebitato (modalità di imputazione diretta o indiretta dei costi, periodicità della rifatturazione, ecc.)
 - eventuale *Cost Sharing Agreement* ovvero suddivisione diretta del costo sostenuto verso tutte le società destinatarie del servizio (OCSE, par. 8.12)

Facendo sempre riferimento alle linee guida OCSE, al fine di non incorrere in un non riconoscimento del costo, è necessario seguire un principio generale di ripartizione dei medesimi, ed esattamente:

- devono creare un effettivo *“Expected Benefit”* per ogni partecipante all’accordo di ripartizione dei costi;
- i costi ripartiti devono necessariamente essere inerenti all’attività di impresa della controllata;
- le prestazioni non devono essere svolte dalla Capogruppo in funzione della propria attività di Holding;
- il costo sostenuto deve essere in linea con i prezzi praticati da *“Third Party Supplier”* nello Stato della controllata;
- occorre un’adeguata documentazione scritta tra le parti.

A tale proposito, vediamo come debba essere riaddebitato il costo sostenuto dalla società distaccante residente alla società distaccataria estera; in particolare, andremo ora ad analizzare se tale onere debba essere riaddebitato con o senza *mark-up* e soprattutto se sia il valore di mercato o il valore normale da dover riaddebitare.

A questo punto viene naturale porsi la domanda di cosa si voglia intendere per valore normale.

Secondo la normativa nazionale, ed esattamente l’art. 9 comma 3 del Tuir, stabilisce che per valore normale si intende *“il prezzo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizione di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.”*

In tal senso, al fine di poter calcolare un prezzo di libera concorrenza si possono applicare le medesime tecniche di valutazione riferite al trasferimento di merci (il metodo del prezzo comparabile di libero mercato, il metodo del costo maggiorato, il metodo basato sui profitti, il metodo dei prezzi di rivendita, ecc.). Nel caso in cui il riaddebito del costo avesse un valore non conforme a quello di mercato, la legge impone la sostituzione con il valore normale qualora tale sostituzione sia più vantaggiosa per l’erario italiano. Pertanto, la disciplina dettata dall’art. 110 comma 7 del Tuir rappresenta una sorta di *“clausola antielusiva”* finalizzata ad evitare il trasferimento di utili all’interno del gruppo di società mediante l’applicazione di prezzi inferiori o superiori al valore normale del servizio ceduto con il solo scopo di sottrarli all’imposizione fiscale in Italia a favore di tassazioni estere inferiori.

4.3. La disciplina IVA nel distacco di lavoro all’estero

Ai sensi dell’art. 8 comma 35 della Legge 67/1988, il distacco del personale a fronte del quale il beneficiario rimborsi al concedente il solo costo del personale distaccato non è rilevante ai fini

IVA. Ciò viene anche confermato dalla sentenza della Suprema Corte n. 14053 del 3 agosto 2012 che ha ribadito il non assoggettamento al tributo purché l'impresa beneficiaria corrisponda "il solo costo di utilizzazione e, cioè, la retribuzione, gli oneri fiscali e previdenziali e le spese sostenute dai dipendenti".

Si tratta, quindi, di una norma speciale che esonera dall'applicazione dell'IVA l'ammontare della somma ricevuta dal distaccante solo se il costo riaddebitato è perfettamente uguale al costo del personale sostenuto.

L'Amministrazione Finanziaria ha stabilito che per non essere assoggettato ad IVA occorre una duplice condizione:

1. si tratti di un vero e proprio distacco del personale;
2. il distaccatario rimborsi al distaccante esattamente l'esatto costo della retribuzione e degli altri oneri sostenuti per l'impiego del personale.

Pertanto, il suddetto rimborso delle spese sostenute per il distacco è escluso dall'applicazione IVA ai sensi dell'art. 15 comma 1 n. 3 del D.P.R. 633/1972 ma solo nel caso in cui non venga riconosciuto un maggior corrispettivo (art. 26 L. 196/1997).

Viene da domandarsi se ciò accade anche nel caso di distacco di personale all'estero.

Secondo quanto stabilito dall'art. 7 comma 4 lett. d) del DPR 633/1972, le prestazioni relative al personale distaccato si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti ma che non hanno stabilito il domicilio all'estero ovvero a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, a meno che non vengano utilizzati in un territorio extra-UE.

Pertanto, anche nel caso in cui un lavoratore residente nel territorio dello Stato italiano che presta la propria attività di lavoro dipendente all'estero in virtù di un distacco, non vi sarà applicazione dell'IVA in quanto la prestazione viene eseguita all'estero in favore di una società che generalmente non ha il domicilio o una stabile organizzazione in Italia.

Di contro, nel caso in cui venga riaddebitata al distaccatario una somma maggiore rispetto al costo delle retribuzioni, l'importo della stessa assume natura di corrispettivo e pertanto andrà assoggettato ad IVA l'intero importo e non solo la parte eccedente l'onere sostenuto dall'impresa distaccante.

Pertanto, a conclusione del presente paragrafo, si ribadisce l'importanza della formalizzazione del distacco mediante l'accordo di servizi (*intercompany service agreement*) per una serie di ragioni:

- a) nei confronti del dipendente per disciplinare gli aspetti economici e normativi;
- b) tra il distaccante ed il distaccatario sia per dar prova della sussistenza dei motivi, richiesti dalla D. Lgs. 276/2003, a base del genuino distacco, sia per beneficiare delle agevolazioni in materia di imposte sul reddito che in materia di IVA.

5. Aspetti previdenziali nella mobilità transnazionale

5.1. Il principio di territorialità

È innegabile che la mobilità del lavoro e dei lavoratori verso nuove frontiere, richiede una particolare attenzione agli assetti previdenziali, nella sua accezione più ampia di sicurezza sociale, applicabili alle diverse tipologie di rapporti transnazionali.

Fondamentale è la corretta individuazione della legislazione applicabile ai rapporti di lavoro all'estero. Il principio di territorialità o *lex loci laboris* vige anche per l'individuazione della normativa previdenziale e assistenziale applicabile. Il lavoratore, infatti, è soggetto alla legislazione dello Stato sul cui territorio rende la propria prestazione lavorativa.

Tale previsione, se applicabile nell'ambito dei rapporti di lavoro che si instaurano tra lavoratori, pur di diversa nazionalità, residenti all'estero con aziende estere, trova importanti eccezioni in occasione del distacco. Ed è proprio nell'ambito del distacco che, al fine di evitare la doppia imposizione contributiva, sono state poste in essere norme di raccordo tra le diverse legislazioni di molti paesi derogando al principio della territorialità.

Tale deroga avrà effetti diversi a seconda che il lavoratore sia inviato in un Paese comunitario o assimilabile, in un Paese extracomunitario con il quale l'Italia ha in essere una convenzione oppure in un Paese non convenzionato.

5.2. Paesi Comunitari

In ambito comunitario, il coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale è affidato al Regolamento CE del 29 aprile 2004 n. 883/2004 e al regolamento di attuazione del 16 Dicembre 2009 n. 987.

La finalità di semplificazione della procedura e di tutela del lavoratore, sono la base dei regolamenti citati applicabili agli Stati Membri dell'Unione Europea, agli Stati dello Spazio Economico Europeo (S.E.E.) quali Islanda, Liechtenstein, Norvegia e, per finire, alla Svizzera.

Sulla base dei citati regolamenti, il lavoratore distaccato in ambito UE resta soggetto al regime previdenziale dello Stato di appartenenza dove dovranno essere assolti gli obblighi previdenziali secondo le regole del Paese stesso che dovranno, tuttavia, tener conto dei seguenti principi generali:

- parità di trattamento delle persone nei confronti delle legislazioni nazionali;
- unicità della legislazione applicabile;
- totalizzazione dei periodi assicurativi o di residenza negli Stati membri per il diritto alle prestazioni, per l'accesso all'assicurazione obbligatoria, facoltativa o volontaria, nonché per l'ammissione ai benefici previsti da una legislazione nazionale;
- esportabilità delle prestazioni;
- assimilazione di prestazioni, redditi, fatti o avvenimenti.

Affinchè si possa configurare il distacco, devono essere rispettate le seguenti condizioni:

-
- il lavoratore non deve essere distaccato per sostituire un altro lavoratore il cui distacco abbia già raggiunto il limite massimo di 24 mesi;
 - il datore di lavoro deve svolgere abitualmente l'attività nello Stato di invio;
 - durante il distacco, tra lavoratore distaccato e datore di lavoro distaccante deve perdurare il rapporto di lavoro e la prestazione dovrà essere resa per conto del distaccante.

Il datore di lavoro può effettuare l'assunzione di un lavoratore con la prospettiva di distaccarlo in un altro Stato membro a condizione che il lavoratore sia già stato soggetto alla legislazione dello Stato in cui il datore di lavoro ha la propria sede. Secondo la circolare INPS n. 83/2010, tale requisito si perfeziona con l'iscrizione di almeno un mese al regime assicurativo e previdenziale.

Il datore di lavoro italiano che intende inviare in distacco un proprio lavoratore, dovrà richiedere all'INPS l'emissione del mod. A1 (www.inps.it) che dovrà essere consegnato al lavoratore prima dell'inizio del distacco stesso. Il mod. A1 certifica l'assoggettamento previdenziale del lavoratore al Paese di origine. Per questo motivo ne costituisce il presupposto primo del distacco.

Con il messaggio n. 218 del 20.01.2016, l'INPS ha aggiornato il Mod. A1 e la procedura di rilascio dello stesso.

Per la compilazione del mod. A1 si dovrà preliminarmente individuare la fattispecie per la quale si richiede il rilascio del certificato della legislazione applicabile, in particolare:

- Dipendente pubblico distaccato (Art.11 par.3/b)
- Personale di volo e di cabina (Art.11 par.5)
- Lavoratore subordinato distaccato (Art.12 par.1)
- Lavoratore autonomo distaccato (Art.12 par.2)
- Lavoratore subordinato che esercita un'attività in più Stati (Art.13 par.1)
- Lavoratore autonomo che esercita un'attività in più Stati (Art.13 par.2)
- Lavoratore autonomo e subordinato che esercita un'attività in più Stati (Art.13 par.3)
- Dipendente pubblico che svolge attività di lavoro subordinato e/o autonomo in più Stati (Art.13 par.4).

Le domande di distacco relative ai lavoratori subordinati (opzione 3.) potranno essere presentate solo dai datori di lavoro o dai soggetti delegati da questi ultimi alla gestione delle posizioni contributive (rappresentanti legali o professionisti di cui alla Legge 12/1979).

In questi casi, una volta compilato il modello, lo stesso dovrà essere inoltrato all'Inps, con accesso tramite PIN, avvalendosi del cassetto bidirezionale e della funzionalità "contatti" e avendo cura di indicare nell'oggetto "certificazioni di distacco".

In tutti gli altri casi (opzioni 1., 2., 4., 5., 6., 7., 8.), gli utenti potranno inoltrare la richiesta tramite pec o con lettera raccomandata A/R da inoltrarsi alle strutture territoriali INPS competenti. Per tali casi è ancora possibile presentare il modulo a mano presso gli sportelli INPS di competenza in relazione alla residenza del lavoratore.

Ogni variazione inerente al mod. A1, dovrà essere tempestivamente comunicata all'INPS.

La durata massima del mod. A1, così come del distacco, è di 24 mesi. Eccezionalmente e solo per comprovate ragioni, sarà possibile prolungare il periodo di distacco previa autorizzazione che dovrà essere inoltrata alla Direzione Regionale dell'INPS competente per territorio.

All'INAIL va richiesto il mod. PD DA1 che, pur non essendo obbligatorio, è consigliabile predisporre per il lavoratore in distacco nell'ambito della Comunità Europea. La finalità è la copertura assicurativa in caso di infortunio o malattia professionale.

Il datore di lavoro così come il lavoratore autonomo, possono effettuare la richiesta del PD DA1 accedendo al sito Inail nella sezione "Servizi online". Il modulo di richiesta può essere scaricato anche nella sezione "Modulistica" e inviato tramite Pec alla sede Inail competente per territorio.

Va segnalato che, se il rapporto di lavoro che il lavoratore distaccato andrà a svolgere presso il distaccatario dovesse comportare un rischio infortunistico diverso da quello per il quale il datore di lavoro distaccante è assicurato presso l'INAIL, dovrà essere aperta una specifica posizione assicurativa presso l'Istituto che tenga conto del differente rischio.

Dal 1 Maggio 2014 i nuovi regolamenti prevedono che gli scambi di dati debbano avvenire per via telematica utilizzando il sistema europeo EESSI (Electronic Exchange Social Security Information o Scambio elettronico di informazioni in materia di sicurezza sociale), attraverso la compilazione automatizzata di specifici documenti elettronici strutturati (Structured Electronic Documents o SEDs), che sostituiranno gradualmente gli attuali formulari cartacei.

Per l'Italia, secondo quanto disposto con decreto del 29 gennaio 2009 emanato dal Ministero del lavoro, della salute e delle politiche sociali, relativo all'istituzione degli "Access Point" per l'applicazione del regolamento n. 883/2004, sono stati designati i seguenti "punti di accesso":

- 1) Ministero del lavoro, della salute e delle politiche sociali (attualmente Ministero della Salute) - "punto di accesso" per tutte le istituzioni competenti in materia di cure mediche;
- 2) INAIL - "punto di accesso" per le prestazioni in materia di infortuni sul lavoro e malattie professionali e per tutte le istituzioni che erogano prestazioni dello stesso tipo;
- 3) INPS - "punto di accesso" per le prestazioni pensionistiche e a sostegno del reddito di natura previdenziale ed assistenziale e per tutti gli enti pubblici e privati che erogano prestazioni dello stesso tipo, nonché per le prestazioni previdenziali dei dipendenti pubblici.

Il datore di lavoro distaccante, come già sopra evidenziato, è responsabile della contribuzione sociale dovuta per il lavoratore distaccato. Ne consegue che gli oneri contributivi dovuti saranno quelli previsti per il settore specifico di attività del datore di lavoro (terziario, industria) e la base imponibile saranno le retribuzioni effettive determinate ai sensi delle vigenti disposizioni normative.

Poiché nell'ambito del distacco il rapporto di lavoro tra lavoratore distaccato e datore di lavoro distaccante permane, quest'ultimo dovrà provvedere agli adempimenti di legge e, tra questi, all'invio dell'Uniemens.

5.3. Paesi Extra comunitari

Con alcuni paesi extra comunitari, l'Italia ha stipulato apposite convenzioni bilaterali finalizzate alla tutela, integrale o parziale, della sicurezza sociale, ossia gli stessi benefici previsti dalla

legislazione del Paese estero nei confronti dei propri cittadini. Le obbligazioni contributive che ne derivano, sono demandate alle singole convenzioni.

Le Convenzioni bilaterali si fondano su tre principi essenziali:

- la parità di trattamento, in base alla quale ciascuno Stato è tenuto ad assicurare ai cittadini degli altri Stati membri lo stesso trattamento e gli stessi benefici riservati ai propri cittadini;
- il mantenimento dei diritti e dei vantaggi acquisiti e la possibilità, quindi, di ottenere il pagamento delle prestazioni nel Paese di residenza anche se a carico di un altro Stato;
- la totalizzazione dei periodi di assicurazione e contribuzione, grazie alla quale i periodi di lavoro svolto nei vari Stati si cumulano, se non sovrapposti, nel rispetto e nei limiti delle singole legislazioni nazionali, per consentire il perfezionamento dei requisiti richiesti per il diritto alle prestazioni.

Attualmente le convenzioni in essere riguardano i seguenti Stati:

- Argentina – Fonti: Legge di ratifica del 18.01.1983 n. 32 in vigore dal 01.01.1984 - Circolare INPS n. 1415 del 30.01.1984 e n. 87 del 15.03.1994;
- Australia – Fonti: Accordo di sicurezza sociale del 13.09.1993 in vigore dal 01.10.2000 - Circolare INPS n. 163 del 21.07.1988 e n. 87 del 15.03.1994 – Messaggio n. 33170 del 13.12.2006 (la Convenzione non prevede il distacco previdenziale);
- Brasile– Fonti: Accordo di Emigrazione firmato a Roma il 9.12.1960 e ratificato con Legge 02.03.1963, n. 509 entrato in vigore il 26.02.1965. Protocollo Aggiuntivo firmato il 30.01.1974 ratificato con Legge 06.04.1977 n. 236, (regolamento degli aspetti di sicurezza sociale di cui agli articoli da 37 a 43 dell'Accordo di Emigrazione) in vigore dal 5 agosto 1977 - Circolare INPS n. 2201 del 25.02.1978 e n. 87 del 15.03.1994;
- Canada e Quebec– Fonti: Accordo di sicurezza sociale tra Italia e Canada, stipulato a Toronto il 17.11.1977 ratificato con legge 21.12.1978, n. 869 in vigore dall'01.01.1979. In pari data è entrata in vigore anche l'"Intesa" con il Québec, provincia del Canada in cui vige un sistema di sicurezza sociale distinto da quello federale - Circolare INPS n. 800 del 01.02.1980 e n. 87 del 15.03.1994;
- Città del Vaticano – Fonti: Convenzione in materia di sicurezza sociale del 16.06.2000, ratificata con legge 19.08.2003 n. 244 in vigore da 01.01.2004, amplia il campo di applicazione della precedente Convenzione del 6.06.1956 - Circolare INPS n. 64 del 15.04.2004;
- Paesi dell'ex Jugoslavia – Fonti: tra l'Italia e i Paesi della ex-Jugoslavia trovano applicazione la "Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Repubblica Popolare Federale di Jugoslavia in materia di assicurazioni sociali" firmata a Roma il 14.11.1957, ratificata con legge n. 885 dell'11.06.1960, entrata in vigore l'1.01.1961, e il Trattato di Osimo tra l'Italia e l'allora Repubblica Socialista Federativa di Jugoslavia, firmato il 10.11.1975, ratificato con legge n. 73 del 14.03.1977 ed entrato in vigore il 3.04.1977.
 - Croazia – ulteriori fonti: Circolare INPS n. 15 del 23.01.2004 e n. 165 del 03.12.2013;

-
- Repubblica di Bosnia-Erzegovina - ulteriori fonti: Circolare INPS n. 1501 del 31.08.1970 e n. 87 del 15.03.1994;
 - Repubblica del Kosovo,
 - Repubblica di Macedonia - ulteriori fonti: Circolare INPS n. 1501 del 31.08.1970 e n. 87 del 15.03.1994;
 - Repubblica di Montenegro - ulteriori fonti: Circolare INPS n. 1501 del 31.08.1970 e n. 87 del 15.03.1994;
 - Repubblica di Serbia e Vojvodina - ulteriori fonti: Circolare INPS n. 1501 del 31.08.1970 e n. 87 del 15.03.1994;
 - Slovenia - ulteriori fonti: Circolare INPS n. 1501 del 31.08.1970 e n. 87 del 15.03.1994;
- Israele – Fonti: Accordo bilaterale del 02.02.2010, ratificato con legge del 18 giugno 2015, n. 98 in vigore dal 01.12.2015 - Circolare INPS n. 87 del 15.03.1994;
 - Jersey e altre Isole del Canale (Guernsey, Alderney, Herm e Jethou) – Fonti: Tra l'Italia e le Isole del Canale trova applicazione la Convenzione italo-britannica in materia di sicurezza sociale del 28.11.1951, recepita con due successivi Scambi di note: dall'isola di Jersey, nel 19.05.1958, e dalle isole di Guernsey, Alderney, Herm e Jethou nel 07.06.1967. (Si precisa che la stessa Convenzione non è più applicata tra la Repubblica Italiana e il Regno Unito di Gran Bretagna e l'Irlanda del Nord dal 1° aprile 1973, data del loro ingresso nell'Unione Europea a cui è seguita l'adozione dei Regolamenti comunitari); la Convenzione si applica anche all'Isola di Man - Circolare INPS n. 87 del 15.03.1994;
 - Messico – Fonti: Accordo del 02.02.1977 pubblicato in GU n. 104 del 18.04.1977 in vigore dal 01.04.1977 - Circolare INPS n. 87 del 15.03.1994 (la Convenzione non prevede il distacco previdenziale);
 - Principato di Monaco- Fonti: Convenzione generale di sicurezza del 12.02.1982 ratificata con Legge 05.03.1985 n. 130 in vigore dal 01.10.1985 - Circolare INPS n. 1820 del 13.01.1986 e n. 87 del 15.03.1994;
 - Repubblica di Capo Verde – Fonti: Convenzione del 18.12.1980 ratificata con Legge n. 34 del 25.01.1983 in vigore dal 01.11.1983 - Circolare INPS n. 1501 del 12.05.1988 e n. 87 del 15.03.1994;
 - Repubblica di Corea – Fonti: Accordo bilaterale pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n° 215 del 15.09.2005 in vigore dal 01.04.2005. L'intesa amministrativa, che ne ha definito le modalità applicative, è stata firmata il 26.01.2006 - Messaggio INPS n. 14536 del 17.05.2006 e Circolare n. 48 del 05.03.2007;
 - Repubblica di San Marino – Fonti: Convenzione del 10.07.1974 ratificata con Legge 26.07.1975 n. 432 in vigore dal 01.11.1975, successivo emendamento con un Accordo di modifica del 21.12.1991 in vigore dal 01.05.1996 - Circolare INPS n. 600 del 20.01.1979 e n. 87 del 15.03.1994;

-
- Stati Uniti d’America – Fonti: Accordo stipulato il 23.05.1973 in vigore dal 01.11.1978, Accordo aggiuntivo del 17.04.1984 in vigore dal 01.01.1986 - Circolare INPS n. 700 del 13.03.1979, n. 90 del 21.03.1992, n. 37 del 11.02.1993 e n. 87 del 15.03.1994;
 - Tunisia – Fonti: Convenzione del 07.12.1984 ratificata con Legge 07.10.1986, n. 735 in vigore dal 01.06.1987 - Circolare INPS n. 3200 del 01.09.1987 e n. 87 del 15.03.1994;
 - Turchia – Fonti: Accordo del 08.05.2012 ratificato con Legge 11.03.2015, n. 35 in vigore dal 01.08.2015. L’Accordo sostituisce integralmente la Convenzione Europea di sicurezza sociale stipulata dagli Stati membri del Consiglio d’Europa con la Turchia e il relativo Accordo complementare, già in vigore, per l’Italia, dal 12 aprile 1990 - Circolare INPS n. 177 del 23.0.1990 e n. 87 del 15.03.1994;
 - Uruguay – Fonti: Convenzione del 07.11.1979 ratificata con Legge 15.10.1981 n. 669 in vigore dal 01.06.1985 - Circolare INPS n. 2300 del 13.01.1986 e n. 87 del 15.03.1994;
 - Venezuela – Fonti: Convenzione del 7.06.1988 ratificata con Legge 06.08.1991 n. 260 in vigore dal 01.11.1991 - Circolare INPS n. 67 del 04.03.1992 e n. 87 del 15.03.1994.

Un aspetto sostanziale che varia a seconda del contenuto specifico della singola Convenzione è quello del frazionamento dell’obbligo contributivo, infatti solo alcuni accordi possono essere considerati completi ed evitano l’onere del versamento di contributi per diverse prestazioni, sia nello Stato distaccante che nello Stato distaccatario.

L’obbligo di integrare la contribuzione potrebbe avvenire quando nello Stato di destinazione, siano in vigore norme di tutela minima obbligatorie in materia di sicurezza sociale che nella Convenzione non siano garantite, in tal caso la Convenzione sarà parziale.

Per l’Italia il regime minimo di sicurezza sociale, principio inderogabile, è contenuto nella Legge 398/1987, rappresentata anche nella circolare INPS n. 90 del 1992, che prevede l’obbligo di assicurazione per:

- Invalidità, vecchiaia e superstiti;
- TBC;
- Disoccupazione involontaria (ora NASPI);
- Infortunio sul lavoro e malattie professionali;
- Malattia;
- Maternità;
- Mobilità (per le imprese tnute);
- Fondo di garanzia per il TFR.

Ne consegue che, ove la Convenzione sia parziale, e quindi non copra tutte le assicurazioni obbligatorie, sia necessario versare in Italia alcuni dei contributi riconosciuti come inderogabili dalla Legge 398 del 3 ottobre 1987, che ha convertito con modifiche il D. L. 31/7/1987 n. 317. Per contro è possibile che nel Paese di destinazione viga un regime minimo di sicurezza sociale che preveda l’obbligo contributivo per poste inderogabili definite dalla legislazione del Paese stesso.

Per quanto riguarda la base imponibile sulla quale determinare gli oneri contributivi, questa è costituita:

- Dalla retribuzione convenzionale per i contributi non previsti dalla Convenzione ma obbligatori per la Legge 398/1987. In questo caso per il regime di invalidità, vecchiaia e superstiti, per la disoccupazione involontaria, per la TBC, è prevista una riduzione contributiva di 10 punti da utilizzare, fino a esaurimento, sulle singole aliquote delle gestioni assicurative interessate e nell'ordine di indicazione.
- Dalla retribuzione effettiva nei limiti degli eventuali massimali per i contributi previsti dalla Convenzione.

L'INPS ha, tuttavia, precisato i profili operativi con la circolare n. 87 del 15.03.1994.

Le Convenzioni definiscono anche i periodi di durata massima del distacco e l'eventuale possibile proroga dello stesso, durata che condiziona anche l'applicabilità del particolare regime di deroga alla territorialità dell'imposizione contributiva. In particolare:

- Argentina – Primo periodo 24 mesi – proroga SI;
- Australia – il distacco non è regolamentato dalla Convenzione;
- Brasile– Primo periodo 12 mesi – proroga SI;
- Canada e Quebec– Primo periodo 24 mesi – proroga SI;
- Città del Vaticano– Primo periodo 60 mesi – proroga NO;
- Paesi dell'ex Jugoslavia - Primo periodo 12 mesi – proroga SI;
- Israele - Primo periodo 36 mesi – proroga 12 mesi;
- Jersey e altre Isole del Canale - Primo periodo 6 mesi – proroga NO;
- Messico – il distacco non è regolamentato dalla Convenzione;
- Principato di Monaco- Primo periodo 12 mesi – proroga SI;
- Repubblica di Capo Verde - Primo periodo 24 mesi – proroga 24 mesi;
- Repubblica di Corea- Primo periodo 36 mesi – proroga 36 mesi;
- Repubblica di San Marino - Primo periodo 36 mesi – proroga SI;
- Stati Uniti d'America – No limiti;
- Tunisia – Primo periodo 36 mesi – proroga 12 mesi;
- Turchia - Primo periodo 12 mesi – proroga SI;
- Uruguay - Primo periodo 24 mesi – proroga 24 mesi;
- Venezuela - Primo periodo 24 mesi – proroga 12 mesi.

Nel caso in cui non sia determinata la durata del distacco e della relativa proroga, questa è rimessa alla valutazione, caso per caso, dell'ente previdenziale estero al quale la richiesta andrà presentata prima del distacco e della proroga stessa.

Tra gli aspetti più rilevanti del distacco per il lavoratore, la totalizzazione dei periodi di lavoro svolti all'estero è indubbiamente quello che richiede particolare attenzione.

Anche in questo caso intervengono le convenzioni che possono prevedere la totalizzazione semplice, la totalizzazione multipla o nessuna totalizzazione.

La totalizzazione consente al lavoratore di cumulare i periodi di occupazione, di assicurazione e di residenza a condizione che non vi sia sovrapposizione.

La totalizzazione semplice consente il riconoscimento del periodo di lavoro effettuato all'estero nell'ambito dei paesi convenzionati. È consentita la totalizzazione anche con paesi terzi con i quali non esiste una convenzione diretta a condizione che tali paesi siano a loro volta legati da analoghi accordi internazionali sia all'Italia sia all'altro Stato contraente. In tal caso si è in presenza di totalizzazione multipla. È, per esempio, possibile totalizzare i contributi versati in Perù con il quale l'Italia non ha una specifica convenzione, in quanto il Perù è convenzionato con l'Argentina.

5.4. Paesi Extra Comunitari non convenzionati

In assenza di una specifica convenzione, dal punto di vista previdenziale opera il principio di territorialità o *lex loci laboris*, i contributi previdenziali, pertanto, sono dovuti nel Paese ove la prestazione lavorativa viene resa.

Il D.L. 317/1987 convertito in Legge 398/1987 prevede una tutela minima obbligatoria con conseguente obbligo di contribuzione in Italia a prescindere da eventuali oneri dovuti per Legge nel Paese di destinazione. In tal caso si avrà una doppia imposizione contributiva. In Italia, infatti, saranno dovuti i contributi previsti dalla Legge 398/1987 e al Paese estero quelli ivi previsti.

Prima dell'entrata in vigore della norma citata, per i lavoratori inviati in Paesi extracomunitari non convenzionati, nessun onere contributivo era dovuto in Italia determinando scoperture previdenziali soprattutto laddove il Paese estero non prevedeva coperture di natura previdenziale o, se previste, non consentivano la portabilità dei contributi versati o la maturazione del trattamento di pensione, tutto questo in violazione dell'art. 35 della Costituzione che tutela i lavoratori italiani all'estero. La sentenza della Corte Costituzionale n. 369 del 30/12/1985 ha ribadito la non costituzionalità delle norme che non prevedevano una copertura assicurativa in Italia a favore di un lavoratore italiano inviato all'Estero in Paesi non convenzionati.

Ne consegue che, per poter essere distaccati, i lavoratori italiani dovranno essere iscritti obbligatoriamente alle seguenti forme di previdenza e assistenza sociale con le modalità in essere sul territorio nazionale:

- Assicurazione per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti;
- Assicurazione contro la TBC;
- Assicurazione contro la disoccupazione involontaria;
- Assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e malattie professionali;
- Assicurazione contro le malattie;
- Assicurazione per la maternità;
- Fondo gestione del TFR;
- Mobilità (solo per le imprese tenute).

Se il Paese estero eroga le prestazioni per malattia e infortunio/malattia professionale, in tal caso l'obbligazione contributiva sarà ridotta conseguentemente.

Per gli oneri sostenuti dal datore di lavoro per malattia e maternità, è prevista la compensazione secondo le norme in vigore. Per le indennità erogate a seguito di infortunio o malattia professionale, il rimborso dovrà essere richiesto all'INAIL.

Per arginare l'impatto sulla doppia contribuzione, la Legge 398/1987 prevede una riduzione del 10% sulle aliquote contributive complessive dovute dal datore di lavoro e in vigore per:

- Invalidità, vecchiaia e superstiti (IVS);
- Disoccupazione involontaria (DS).

La riduzione del 10% opera preliminarmente su IVS poi su DS.

La quantificazione dell'imposizione contributiva viene effettuata su retribuzioni convenzionali in relazione a tabelle pubblicate annualmente con Decreto del Ministero del Lavoro di concerto con il Ministero dell'Economia.

Le tabelle individuano le retribuzioni sulle quali devono essere adempiute le obbligazioni contributive tenuto conto dei settori di appartenenza (Industria, Autotrasporto e Spedizioni, Industria Edile, Assicurazioni, Commercio, Trasporto Aereo, Agricoltura, Artigianato, Industria Cinematografica, Credito, Spettacolo e Giornalismo) nonché della qualifica di inquadramento del lavoratore (Operaio, Impiegato, Quadro, Dirigente) e del livello corrispondente alle mansioni svolte.

Le retribuzioni convenzionali, così come determinate dalle tabelle ministeriali, costituiscono la base di calcolo dei contributi dovuti in Italia a prescindere dalle retribuzioni effettivamente riconosciute al lavoratore, siano esse inferiori o superiori a detto valore.

Valutate le differenti obbligazioni contributive nell'ambito del lavoro transnazionale con particolare attenzione al distacco, nell'ambito della gestione dei rapporti tra datore di lavoro e lavoratore, si ritiene necessario segnalare le particolarità inerenti alle erogazioni delle prestazioni.

5.5. Malattia e maternità

In ambito comunitario, il lavoratore distaccato all'estero ha diritto sia alle prestazioni in natura che in denaro erogate dall'INPS. Nulla varia rispetto a quanto previsto per i lavoratori in Italia sia in relazione al diritto alla prestazione che alla quantificazione economica della stessa, così come, per il datore di lavoro, alle modalità di recupero delle prestazioni anticipate. Analogamente ai lavoratori occupati sul territorio italiano, i lavoratori distaccati all'estero dovranno produrre all'INPS il certificato medico senza obbligo di traduzione entro due giorni dal sorgere dell'evento morboso. L'INPS potrà, tramite le istituzioni del Paese estero preposte, effettuare i controlli medici e gli accertamenti i cui esiti verranno notificati all'Istituto dalle istituzioni estere preposte.

In caso di distacco in un Paese Extracomunitario convenzionato, il lavoratore è tenuto a presentare, entro tre giorni, idonea certificazione medica all'istituzione estera competente che ne curerà l'inoltro all'INPS.

L'indennità sarà erogata in relazione ai corrispondenti oneri previdenziali previsti delle singole Convenzioni.

Per i lavoratori distaccati in Stati Extracomunitari non convenzionati, le prestazioni spettanti sono di competenza dell'INPS con anticipazione a cura del datore di lavoro determinate sulla retribuzione convenzionale.

Qualora lo Stato estero eroghi prestazioni economiche a seguito della contribuzione obbligatoria alla quale il lavoratore è assoggettato, l'indennità riconosciuta dall'INPS viene proporzionalmente ridotta.

I lavoratori dovranno, entro cinque giorni dal rilascio, curare l'inoltro della certificazione medica "legalizzata" all'Istituto stesso. E' richiesta la verifica della validità della certificazione medica da

parte di un medico di fiducia dell'Autorità diplomatica o consolare in relazione alle disposizioni locali nonché la traduzione del certificato stesso.

5.6. Infortunio e malattia professionale

Va preliminarmente effettuata all'INAIL la comunicazione di distacco a cura del distaccante.

Alla stregua dei lavoratori operanti sul territorio nazionale, per i lavoratori all'estero in Paesi comunitari, in caso di infortunio o malattia professionale le modalità di comunicazioni non differiscono così come non differiscono gli adempimenti ai quali i datori di lavoro distaccanti sono tenuti.

Dal punto di vista economico, si applicano le norme specifiche del settore di appartenenza del datore di lavoro distaccante. L'INAIL, pertanto, riconoscerà l'indennità economica e, ove previsto, il datore di lavoro sarà tenuto alla integrazione dell'indennità economica giornaliera. Ogni altro onere conseguente all'infortunio e alla malattia professionale deve essere considerato in relazione alla legislazione italiana vigente.

Per i lavoratori operanti all'estero in Paesi convenzionati, la denuncia di infortunio così come le obbligazioni economiche nei confronti dei lavoratori interessati, sono regolati dalla legislazione dello Stato membro competente.

6. Link utili per la gestione del lavoro transnazionale

Al fine di agevolare chi opera nell'ambito transnazionale si è ritenuto utile fornire i link di maggiore utilità.

Portale europeo della mobilità professionale:

<https://ec.europa.eu/eures/public/it/homepage>

Agenzia europea per la sicurezza e la salute sul lavoro:

<https://osha.europa.eu/it/about-eu-osha/national-focal-points/focal-points-index> - INERENTE SALUTE E SICUREZZA SUL LAVORO MA CON NUMEROSI LINK AI MINISTERI DEI SINGOLI STATI

Portale italiano Eures sul quale, per ciascun paese dell'Unione Europea, sono disponibili informazioni di carattere generale, nonché eventuali riferimenti ad enti esteri e (in alcuni casi) link di collegamento ai relativi siti internet

<https://www.cliclavoro.gov.it/EURES/LivingWorkingEurope/Pagine/default.aspx>

e altresì, sul medesimo portale,

<https://www.cliclavoro.gov.it/EURES/Trasfrontalieri/Pagine/default.aspx>

che contiene: riferimenti normativi comunitari, informazioni generiche su prestazioni di malattia e disoccupazione, regime fiscale e convenzioni bilaterali con Austria, Croazia, Francia, San Marino, Slovenia e Svizzera.

Elenco dei siti dei Ministeri del Lavoro degli stati dell'Unione Europea ed eventuali altri siti governativi

STATO	SITO MINISTERO DEL LAVORO	ALTRI LINK UTILI
AUSTRIA	https://www.sozialministerium.at/site/	
BELGIO	http://www.werk.belgie.be/home.aspx	
BULGARIA	http://www.mlsp.government.bg/index.php?section=HOMEN2&lang=eng	
CIPRO	http://www.mlsi.gov.cy/dli	
CROAZIA	http://www.mrms.hr/	
DANIMARCA	http://bm.dk/	
ESTONIA	http://www.sm.ee/et	
FINLANDIA	http://www.tem.fi/index.phtml?l=en	Servizio pubblico per l'impiego e alle imprese: www.mol.fi/mol/en
FRANCIA	http://travail-emploi.gouv.fr/	Servizio pubblico per l'impiego: https://www.service-public.fr/ Portale legislativo: www.legifrance.gouv.fr
GERMANIA	http://www.bmas.de/DE/Startseite/start.html	Portale istituzionale di offerte di lavoro: https://www.arbeitsagentur.de/
GRECIA	http://www.ypakp.gr	
IRLANDA	www.welfare.ie	
LETTONIA	http://www.vdi.gov.lv/en/	https://www.rsk.is/
LITUANIA	http://www.socmin.lt/en/home.html	
LUSSEMBURGO	www.etat.lu	Servizio pubblico per l'impiego: http://www.adem.public.lu/fr/marche-emploi-luxembourg/travailler-luxembourg/index.html Ispettorato del lavoro: http://www.itm.lu/home.html Ministero delle finanze: www.etat.lu/FI
MALTA		http://www.amblavalletta.esteri.it/AmbasciataLaValletta/Menu/Informazioni_e_servizi/Fare_affari_nel_Paese/
PAESI BASSI	https://www.government.nl/ministries/ministry-of-social-affairs-and-employment	https://www.ind.nl/ per iscriversi all'autorità locale dei Paesi Bassi se si vuole rimanere in Olanda per più di tre mesi

STATO	SITO MINISTERO DEL LAVORO	ALTRI LINK UTILI
POLONIA	http://www.mpips.gov.pl/	Ispettorato del lavoro – cooperazioni internazionali: https://www.pip.gov.pl/en/international-cooperation/18257_international-cooperation.html
PORTOGALLO	http://www.portugal.gov.pt/en/ministries/mtsss.aspx	
REGNO UNITO	http://labour.govmu.org/English/Legislations/Pages/default.aspx	https://www.gov.uk/
REPUBBLICA CECA	http://www.mpsv.cz/cs/	Ufficio controllo di stato del lavoro: http://www.suip.cz/
ROMANIA	http://www.mmuncii.ro/j33/index.php/ro/	
SLOVACCHIA	https://www.employment.gov.sk/sk/	
SLOVENIA	http://www.mddsz.gov.si/	
SPAGNA	http://www.empleo.gob.es/index.htm	
SVEZIA	http://www.regeringen.se/sveriges-regering/arbetsmarknadsdepartementet/	
UNGHERIA	http://www.ngm.gov.hu	

PAESI EFTA (European Free Trade Association)

STATO	SITO MINISTERO DEL LAVORO	ALTRI LINK UTILI
ISLANDA	https://www.vinnumalastofnun.is/	Agenzia delle Entrate: https://www.rsk.is/ Amministrazione sicurezza e salute lavoro: http://www.vinnueftirlit.is
LIECHTENSTEIN	http://www.llv.li/#/12481/amt-fur-volkswirtschaft	
NORVEGIA	http://www.arbeidstilsynet.no/	
SVIZZERA	www.seco.admin.ch	Ufficio federale delle assicurazioni sociali: http://www.bsv.admin.ch/index.html?lang=it Segreteria di stato della migrazione SEM: https://www.bfm.admin.ch/bfm/it/home/themen/fza_schweiz-eu-efta/meldeverfahren.html

ALTRI PAESI

STATO	SITO MINISTERO DEL LAVORO	ALTRI LINK UTILI
ARGENTINA	http://www.trabajo.gov.ar/	
BRASILE	www.mtps.gov.br/	
CANADA	http://www.canadainternational.gc.ca/italy-italie/index.aspx?lang=ita	Consolato generale d'Italia in Toronto: http://www.constoronto.esteri.it/consolato_toronto/it/in_linea_con_utente/per_chi_va_in_canada.html
CINA	http://www.lwb.gov.hk/	
EMIRATI ARABI	http://www.mohre.gov.ae/MOLWebsite/en/home.aspx	
GIAPPONE	http://www.mhlw.go.jp/english/	
INDIA	http://labour.gov.in/	
TURCHIA	http://turkishlaborlaw.com/work-permits-in-turkey/23-obtaining-a-work-permit-in-turkey	
STATI UNITI	https://www.dol.gov/	