

Soluzioni contrattuali e tipologie di assegnazione all'estero

*A cura di: Vittorio de Chaurand
Partner e Direttore Generale ECA Italia*



Driver decisivi nelle tipologie di espatrio

La scelta della formula contrattuale più appropriata per un'assegnazione all'estero richiede un'analisi approfondita di molteplici fattori interconnessi. Ogni decisione deve essere calibrata sulle specifiche esigenze aziendali e sulle caratteristiche dell'incarico.

Contenuto e durata

La natura della prestazione lavorativa e la sua durata prevista determinano la tipologia contrattuale più adeguata, influenzando aspetti fiscali e previdenziali.

Struttura giuridica

La presenza o assenza di un'entità giuridica nel Paese ospite condiziona significativamente le opzioni contrattuali disponibili per l'azienda.

Normativa applicabile

Il quadro normativo italiano e internazionale in ambito civile, amministrativo, fiscale e previdenziale definisce i limiti e le opportunità di ciascuna soluzione.

Vincoli Paese ospite

Le disposizioni locali in materia di immigrazione, diritto del lavoro, fiscalità e livelli retributivi minimi rappresentano vincoli inderogabili dell'assegnazione.

La trasferta: definizione ed elementi caratterizzanti

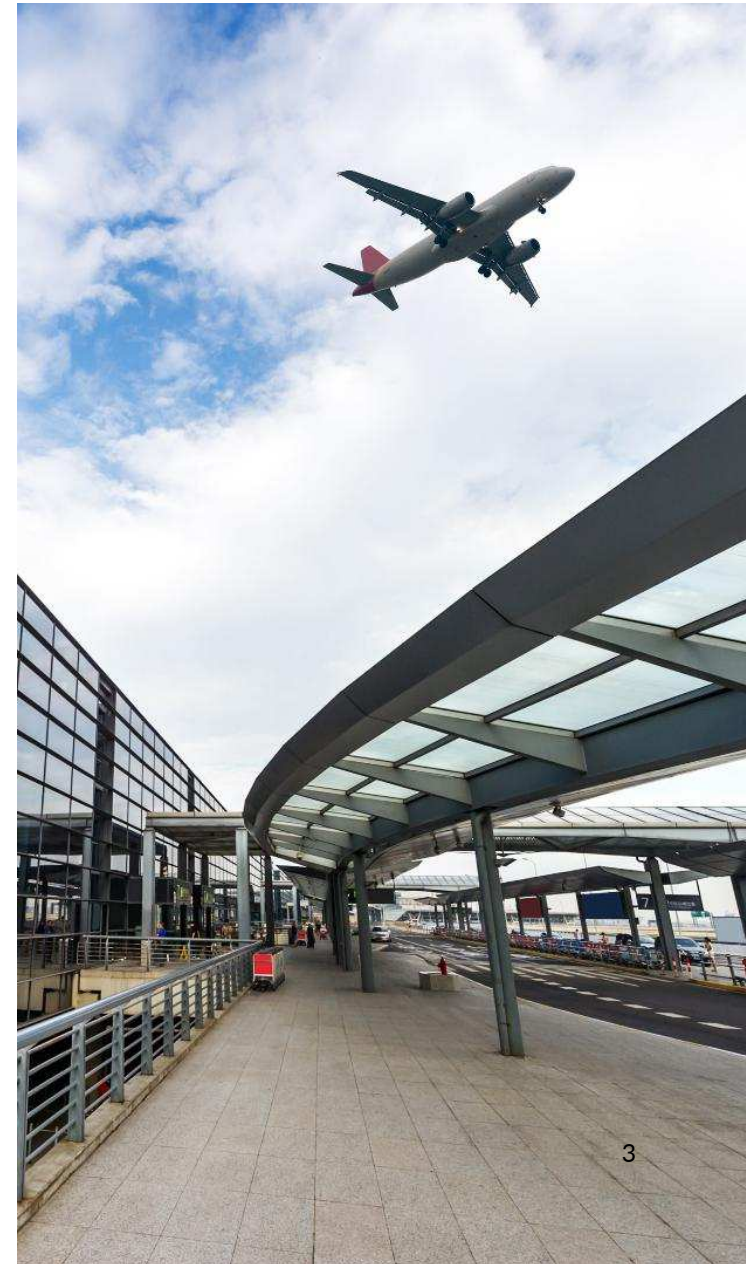
Inquadramento normativo

L'art. 51, comma 5 del TUIR disciplina gli aspetti fiscali e contributivi della trasferta, ma non la definisce

Giurisprudenza - elementi distintivi

- **Occasionalità** delle esigenze che la giustificano
- **Eccezionalità** rispetto alla normale prestazione
- **Precarietà** della permanenza all'estero
- **Temporaneità** dello spostamento

Spostamento temporaneo del lavoratore dall'originario luogo di lavoro a seguito di fatti occasionali e contingenti (Cass. 14.08.2004, n. 15889)



Trasferta: durata e nuovi orientamenti giurisprudenziali

La questione della durata massima della trasferta ha generato un importante dibattito, con orientamenti che si sono evoluti nel tempo privilegiando l'analisi sostanziale rispetto a rigidi criteri temporali.

Assenza di limite legale

La normativa italiana **non prevede un limite temporale massimo** espresso per la trasferta, lasciando spazio all'interpretazione caso per caso.

1

2

Circolare 326/E/2000

L'AdE ha individuato nei **240 giorni** un parametro di riferimento vincolante per la PA e meramente orientativo per i privati. Superare tale soglia è possibile se adeguatamente giustificato.

Cassazione 6240/2006

Sentenza che ha sancito il primato del **legame funzionale** con la sede di origine rispetto alla mera durata temporale dello spostamento.

3

4

Cassazione 2699/2014

Ha chiarito che l'**inserimento organico** nella struttura estera fa venir meno la natura di trasferta, configurando invece un distacco o trasferimento, indipendentemente dalla durata formale.

Elementi caratterizzanti la trasferta

L'attività del lavoratore continua ad essere organizzata e diretta dalla società di origine.

Il lavoratore non viene inserito funzionalmente all'interno dell'organizzazione della società estera.

Lo spostamento avviene nell'ottica del soddisfacimento di un interesse proprio della società di origine.

La società estera non viene coinvolta nel pagamento dei compensi e nel sostenimento dei relativi costi.



Attenzione: Una trasferta prolungata che maschera di fatto un distacco continuativo può essere riqualificata dall'autorità fiscale come distacco o trasferimento, con conseguenze significative sul piano fiscale e contributivo.

Quando utilizzare la trasferta

La trasferta rappresenta lo strumento ideale per rispondere a esigenze aziendali di natura temporanea e non continuativa. La sua corretta applicazione presuppone un'attenta valutazione delle caratteristiche dell'incarico e dei vincoli normativi.

Natura dell'incarico

Perfetta per attività **occasionali, integrative o sostitutive** quali ispezioni, controlli qualità, interventi di specialisti tecnici, attività di ricerca e sviluppo o supporto temporaneo a progetti specifici.

Durata indicativa

Pur non esistendo limiti legali assoluti, la prassi suggerisce una durata **inferiore ai 6 mesi** per evitare contestazioni sulla natura dell'istituto e inefficienze fiscali-contributive.

Limiti applicativi

La trasferta **non è adatta** per incarichi che richiedono continuità nell'organizzazione estera o che comportano un'integrazione strutturale nelle attività del Paese ospite.

Formule di assegnazione internazionale: panoramica

Le assegnazioni internazionali si distinguono dalla trasferta per la loro natura di **prestazione continuativa all'estero** con rientro programmato in Italia. Comportano sempre una modifica significativa del rapporto di lavoro, configurabile come novazione oggettiva o soggettiva.

Le Quattro Forme Tradizionali

01

Distacco o trasferimento temporaneo

Il lavoratore viene temporaneamente assegnato a un'altra entità giuridica mantenendo il rapporto con il datore di lavoro originario.

03

Localizzazione

Risoluzione del rapporto italiano e nuova assunzione alle condizioni locali del Paese ospite, con piena integrazione nella realtà locale.

02

Sospensione del rapporto italiano + assunzione estera

Il contratto italiano viene sospeso mentre viene attivato un nuovo rapporto di lavoro con la società estera del gruppo.

04

Dual employment / Doppio payroll

Gestione simultanea di due rapporti di lavoro (normalmente con split della retribuzione).

Ogni formula presenta vantaggi e criticità specifiche che devono essere valutate in relazione agli obiettivi aziendali, alla durata dell'assegnazione e al quadro normativo dei Paesi coinvolti.

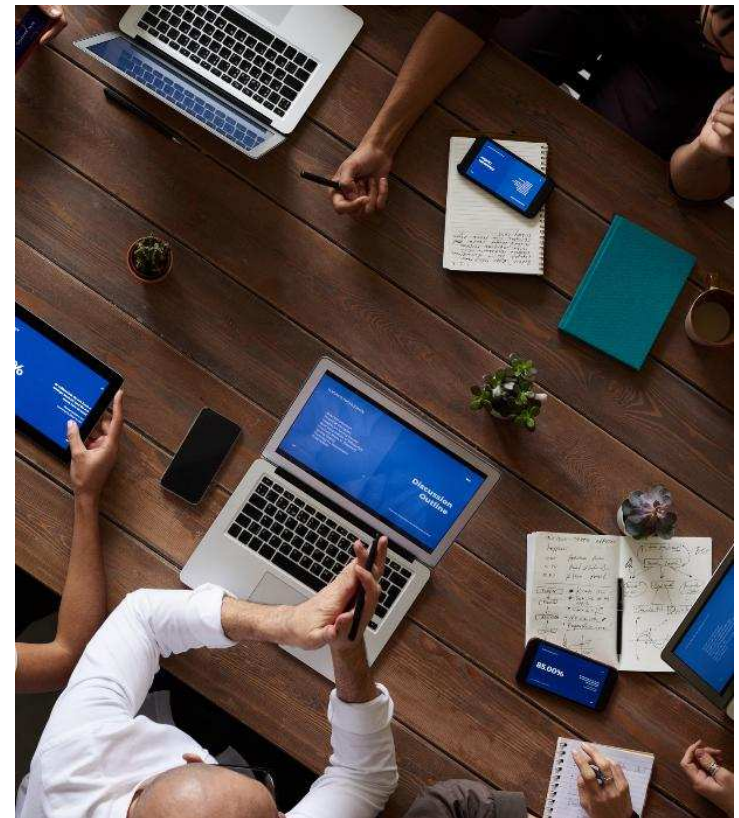
Il Distacco: definizione e struttura giuridica

Inquadramento normativo

L'Art. 30 del D.Lgs 276/2003 definisce il distacco come l'ipotesi in cui il datore di lavoro mette **temporaneamente** il lavoratore a disposizione di un altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa, nell'**interesse del distaccante**.

Responsabilità del datore originario

Nel distacco, il datore di lavoro **originario** mantiene la **piena responsabilità** del trattamento economico e normativo del lavoratore, pur essendo questi integrato funzionalmente nell'organizzazione del distaccatario.



Il Distacco: definizione e struttura giuridica



Società distaccante

Mantiene il rapporto di lavoro e tutte le responsabilità economiche e normative



Lavoratore distaccato

Presta temporaneamente la propria attività presso il distaccatario



Società distaccataria

Beneficia della prestazione lavorativa esercitando il potere direttivo

Presupposto fondamentale: la presenza di tre soggetti giuridici distinti è essenziale per configurare l'istituto del distacco.

L'interesse legittimante del distacco

Il distacco si distingue dalla somministrazione di lavoro vietata per la presenza di un **interesse produttivo** in capo alla società distaccante, che non persegue un mero fine di lucro dalla messa a disposizione del lavoratore.



Interesse produttivo specifico

Secondo la Circolare Ministeriale 3/2004, l'interesse del distaccante deve essere **diverso dalla somministrazione a fini di lucro** e collegato a esigenze produttive, organizzative o tecniche proprie dell'impresa.



Presunzione nell'ambito del gruppo

L'Interpello n. 1/2016 ha chiarito che nei distacchi **infragruppo** l'interesse del distaccante è **presunto**, essendo connaturato alla logica di razionalizzazione e ottimizzazione delle risorse all'interno del gruppo societario.



Finalità ammesse

L'interesse legittimo può riguardare il **buon andamento** dell'impresa, la **razionalizzazione organizzativa** del gruppo, il trasferimento di competenze specialistiche o la gestione di progetti comuni tra società collegate.

Distacco: patti contrattuali essenziali

La corretta strutturazione di un distacco internazionale richiede la formalizzazione di accordi chiari e dettagliati su più livelli, per garantire certezza giuridica e tutela delle parti coinvolte.



Accordo tra società

Il patto tra società distaccante e distaccataria deve definire:

- Ruoli e responsabilità di ciascuna parte
- Durata precisa del distacco
- Modalità di riaddebito dei costi sostenuti
- Condizioni di rinnovo o risoluzione anticipata



Contratto con il dipendente

L'accordo individuale deve prevedere:

- Sede estera di lavoro
- Mansioni assegnate
- Aspetti economici (retribuzione, benefit, indennità)
- Profili temporali (durata, condizioni di rientro)

Assegnazione/trasferimento temporaneo intra-group

Quando l'attività all'estero viene svolta nelle dipendenze della **stessa società** che mantiene il rapporto di lavoro, non si configura tecnicamente un distacco ma un'**assegnazione o trasferimento temporaneo**.

Rapporto unico

Persiste un **unico rapporto di lavoro** con la società italiana, che subisce una modifica temporanea dell'oggetto della prestazione, ma non della parte datoriale.

Modifica temporanea

La variazione riguarda il luogo di esecuzione e le modalità operative e il trattamento economico garantito durante l'assegnazione, ma il vincolo contrattuale rimane immutato con la società di origine.

Isolamento del periodo estero

Si **isola** il periodo di permanenza all'estero per evitare impatti negativi al rientro,

Profili contributivi nell'assegnazione internazionale

La soluzione del distacco/trasferimento temporaneo con conservazione del rapporto di lavoro italiano consente il mantenimento delle coperture assicurative nazionali

Paesi UE e Convenzionati

Nei Paesi UE e in quelli con accordi bilaterali di sicurezza sociale, il lavoratore può mantenere la previdenza italiana per periodi temporanei, tramite il certificato A1 (UE) o documenti equivalenti previsti dalle convenzioni.

Paesi Extra-UE non convenzionati

Per le assegnazioni in Paesi extracomunitari senza convenzione, la **Legge 398/1987** impone il **mantenimento obbligatorio** delle coperture assicurative e previdenziali italiane, con versamento dei contributi agli enti nazionali anche durante il periodo di lavoro all'estero.

Profili Fiscali: novità della Legge di Bilancio 2025

La **Legge di Bilancio 2025 (L. 207/2024)** ha introdotto (art. 1, comma 99) un'interpretazione autentica delle disposizioni di cui all'art. 51 comma 8-bis del TUIR

RIENTRI SETTIMANLI PER TELELAVORO: *sono determinati sulla base della retribuzione convenzionale applicabile anche i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto dai dipendenti che, nell'arco di dodici mesi, soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni **ritornando in Italia al proprio domicilio una volta alla settimana***”.

I lavoratori che soggiornano per più di 183 giorni all'estero nell'arco di 12 mesi, ma rientrano settimanalmente al proprio domicilio in Italia, possono beneficiare del regime delle retribuzioni convenzionali.

Sospensione pattizia + assunzione estera

Struttura contrattuale duale

Questa formula prevede la **sospensione consensuale** del contratto di lavoro italiano e la contestuale **attivazione di un nuovo rapporto** con la società estera del gruppo. I due contratti mantengono piena **autonomia giuridica ed economica**.



Sospensione pattizia + assunzione estera

Continuità del rapporto

Evita la risoluzione formale del rapporto italiano, eliminando la necessità di dimissioni e nuova assunzione al rientro

Conservazione dell'anzianità

L'anzianità di servizio maturata presso la società italiana **non viene azzerata**, garantendo continuità nei diritti del lavoratore

Separazione netta

Consente una **netta separazione** tra il trattamento italiano e quello estero, semplificando la gestione amministrativa e riducendo i rischi di contenzioso

Cassazione n. 25763 del 9 dicembre 2009 n. 25763: *«(...) Il collegamento economico-funzionale tra imprese gestite da società del medesimo gruppo non è di per sé solo sufficiente a far ritenere che gli obblighi inerenti a un rapporto di lavoro subordinato, formalmente intercorso tra un lavoratore e una di esse, si debbano estendere anche all'altra.»*

Cassazione n. 24770 del 5 novembre 2013: è legittima la clausola contrattuale che condiziona il diritto al rientro in Italia alla mancata risoluzione del rapporto instauratosi all'estero per fatto imputabile al lavoratore

Localizzazione: conversione in contratto locale

La localizzazione rappresenta la formula più radicale di integrazione nel Paese ospite, comportando la **risoluzione del rapporto di lavoro italiano** e la **stipula di un nuovo contratto** alle condizioni locali con la società estera.



Risoluzione del rapporto italiano

Cessazione formale del contratto di lavoro con la società italiana, con liquidazione del TFR e degli altri diritti maturati.



Nuova assunzione locale

Sottoscrizione di un contratto di lavoro regolato integralmente dalla legislazione del Paese ospite.



Applicazione normativa locale

Piena applicazione delle leggi locali in materia di lavoro, previdenza sociale e retribuzione, con allineamento agli standard del mercato locale.

Dual Employment / Doppio Payroll: principi fondamentali

Il dual employment rappresenta una soluzione sofisticata che prevede la coesistenza di **due rapporti di lavoro formali** o uno **split della retribuzione** tra società italiana ed estera, pur mantenendo l'unicità sostanziale del rapporto in capo alla società italiana.

Secondo contratto locale

È possibile stipulare un contratto locale aggiuntivo, spesso richiesto per visti, permessi di lavoro o per rispettare obblighi normativi del Paese ospite.

Split Payroll

Parte della retribuzione può essere versata dalla società estera (split payroll), configurandosi come una questione di cassa, non di struttura contrattuale.

Unicità sostanziale

Nonostante la dualità formale, il rapporto resta unico in capo alla società italiana, che mantiene la responsabilità retributiva complessiva e può applicare le retribuzioni convenzionali.

Clausole di assorbimento: protezione essenziale

È bene che contratto di distacco contenga specifiche clausole di assorbimento al fine di evitare qualsiasi duplicazione di trattamento (quanto corrisposto dalla consociata estera deve intendersi pagato in relazione al rapporto di lavoro che intercorre tra lavoratore e azienda italiana, con la conseguenza che i compensi direttamente corrisposti localmente saranno posti in detrazione delle competenze da erogarsi da parte della società italiana). Una corretta gestione del doppio payroll richiede coordinamento tra le HR e sistemi integrati per monitorare retribuzioni, fiscalità e contributi nei due Paesi, garantendo coerenza e conformità normativa.

Doppio Payroll: rischi e soluzioni (esempio Italia-Brasile)

Il doppio payroll può generare criticità specifiche legate alla coesistenza di istituti giuridici simili ma distinti nei due ordinamenti. Il caso Italia-Brasile rappresenta un esempio emblematico di queste complessità.

Il Rischio della duplicazione

Il principale rischio riguarda il doppio "fine rapporto": il TFR italiano (Trattamento di Fine Rapporto) e il FGTS brasiliano (Fundo de Garantia do Tempo de Serviço) sono istituti che, pur avendo finalità analoghe, sono giuridicamente distinti e non compensabili. La Cassazione n. 21249/2015 ha chiarito che il lavoratore potrebbe quindi vantare diritto a entrambi al termine dei rapporti, con un costo potenzialmente doppio per il gruppo aziendale (Clausole di assorbimento → Nulle)



Doppio Payroll: rischi e soluzioni (Esempio Italia-Brasile)

Soluzioni operative

→ Contratto a termine locale

Strutturare il contratto brasiliano come **contratto a tempo determinato** che, per legge locale, non comporta l'obbligo di accantonamento del FGTS

→ Riallineamento del pacchetto

Effettuare un **riallineamento complessivo** del pacchetto retributivo tenendo esplicitamente conto dell'onere del FGTS, riducendo altre componenti per compensare



Contratto per l'estero: finalità e schema normativo

I contratti di assegnazione internazionale devono essere **ampi e articolati**, contemplando molteplici casistiche e scenari per **prevenire contenziosi** e garantire certezza giuridica a tutte le parti coinvolte.

Quadro normativo di riferimento

Il **D.Lgs 104/2022** (che ha recepito la Direttiva UE 2019/1152) e il **D.Lgs 152/1997** impongono specifici obblighi informativi nei confronti del lavoratore distaccato all'estero, garantendo trasparenza e tutela.

Elementi contrattuali generali

- Inquadramento e livello contrattuale
- Orario di lavoro e disciplina dello straordinario
- Ferie, permessi e altre assenze retribuite
- Retribuzione e sue componenti
- Contributi previdenziali e assistenziali

Elementi specifici per l'estero

- Paese di destinazione e durata dell'assegnazione
- Valuta di erogazione della retribuzione
- Benefit aggiuntivi (alloggio, auto, scuola, ecc.)
- Condizioni e modalità di rimpatrio
- La retribuzione cui ha diritto il lavoratore conformemente al diritto applicabile dello Stato membro ospitante

La completezza del contratto rappresenta non solo un obbligo di legge, ma anche uno strumento di gestione del rischio: un contratto chiaro e dettagliato riduce drasticamente le possibilità di contestazioni e facilita la risoluzione di eventuali controversie.

Durata dell'assegnazione e gestione del rientro anticipato

Necessità di un termine definito

È **necessario** indicare sempre un **termine**, anche indiretto, per l'invio all'estero. L'assenza di un termine può configurare un **rischio di trasferimento definitivo**, con conseguenze sul piano fiscale, contributivo e del diritto al rientro. La determinazione del termine può essere fatta in modo diretto (data specifica) o indiretto (completamento di un progetto, raggiungimento di obiettivi specifici), purché sia verificabile oggettivamente.

Gestione della proroga

È opportuno prevedere espressamente la possibilità di **rinnovi consensuali** dell'assegnazione, definendo tempi e modalità di comunicazione. Ogni proroga dovrebbe essere formalizzata per iscritto, con accettazione esplicita del lavoratore, evitando proroghe tacite che potrebbero generare incertezza.

Clausole di rientro anticipato

Inserire **clausole che regolino il rientro anticipato** per eventi imprevisti come gravi problemi di salute (propri o di familiari), difficoltà di adattamento, situazioni familiari critiche o mutate esigenze aziendali.

Preavviso ragionevole

Stabilire un **preavviso ragionevole** per entrambe le parti, bilanciando le esigenze organizzative aziendali con la necessità del lavoratore di programmare il rientro (es. 60-90 giorni).

Modalità operative

Definire le responsabilità economiche legate al rientro anticipato: chi sostiene i costi di trasferimento, eventuali penali su alloggi o scuole, e le condizioni di ricollocazione in Italia.

Trattamento di espatrio e modalità di corresponsione

La strutturazione del pacchetto retributivo per l'espatrio richiede particolare attenzione agli aspetti di corretta qualificazione delle diverse componenti economiche.

Principio di irriducibilità

L'Art. 2103 c.c. sancisce il principio di irriducibilità della retribuzione, ma questo opera **solo per la parte correlate agli aspetti qualitative della prestazione**. Le indennità legate specificamente all'espatrio hanno natura diversa e possono essere eliminate al rientro.

Temporaneità

Le indennità di espatrio sono per natura **temporanee**, legate alla condizione di lavoro all'estero

Distinzione

Devono essere **chiaramente distinte** dalla retribuzione ordinaria base nel contratto

Cessazione

Cessano automaticamente al rientro senza costituire un diritto acquisito

Clausola di assorbimento

È fondamentale inserire una clausola di assorbimento che eviti il cumulo tra indennità di espatrio e benefit del CCNL, specificando che le indennità estero assorbono eventuali trattamenti simili previsti dalla contrattazione collettiva.

TFR: regole fondamentali e criticità operative

Il Trattamento di Fine Rapporto rappresenta uno degli aspetti più delicati nella gestione delle assegnazioni internazionali, richiedendo particolare attenzione nella definizione delle componenti retributive rilevanti ai fini del calcolo.

Principio di onnicomprensività

L'Art. 2120 c.c. stabilisce il principio di **onnicomprensività** del TFR: rilevano tutte le somme corrisposte al lavoratore, **incluse quelle in natura**, con esclusione delle **sole** somme erogate **a titolo di rimborso spese** effettivamente sostenute.

100% Base di calcolo

Tutte le componenti retributive, salvo rimborsi spese, concorrono al calcolo del TFR

Limiti CCNL

I CCNL possono derogare solo se chiari e univoci secondo giurisprudenza consolidata

Nulle clausole riduttive

Clausole che limitano il TFR alla sola paga base sono nulle salvo accordi collettivi

Il trattamento economico di sede estera

Computabilità ai fini TFR

Precedente orientamento giurisprudenziale

Natura del trattamento economico aggiuntivo da valutarsi in concreto, caso per caso



RETRIBUTIVA

Con inclusione nella base di computo del TFR, nel caso in cui al trattamento aggiuntivo di espatrio venga riconosciuta la funzione compensativa del disagio morale e ambientale della prestazione e/o quella di retribuire la professionalità connessa all'assegnazione presso la sede estera.



RISARCITORIA

Con esclusione dalla base di computo del TFR, nel caso in cui il trattamento aggiuntivo di espatrio venga corrisposto al fine di compensare le maggiori spese da sostenere all'estero.

Il contenzioso relativo a indennità estero

Cassazione n. 3278/04 del 19.02.2004

Un dipendente della Banca Popolare di Novara, ha prestato servizio presso la Filiale di Lussemburgo dal 1982 al 1996 percependo, oltre allo stipendio e al rimborso delle spese per viaggi, vitto e alloggio, una serie di emolumenti qualificati come trattamento estero. Questi ultimi non sono stati inclusi nel calcolo del trattamento di fine rapporto in quanto la Banca ha escluso che avessero natura retributiva. Il funzionario ha chiesto al Pretore di Novara di dichiarare che l'indennità estero andava inclusa nel trattamento di fine rapporto.

Natura retributiva Indennità estero:

Il fatto che l'indennità estero possa eventualmente adempiere ad una funzione propriamente risarcitoria delle maggiori spese sopportate all'estero e ... nel contempo compensare, per altre componenti, le maggiori gravosità della prestazione ... non fa venir meno il carattere retributivo complessivo dell'intera medesima (anche Cass. 24875/2005; 6563/2009).

In presenza di una separata disciplina delle spese esaustiva di ogni evenienza risarcitoria, l'indennità estero deve essere ritenuta interamente computabile ai fini del trattamento di liquidazione.

Il contenzioso relativo a indennità/rimborso alloggio estero (1/2)

Corte di Appello Roma Sentenza n. 3673/10: *«la messa a disposizione dell'alloggio costituisce attribuzione patrimoniale di esclusiva utilità per il dipendente, la cui retribuzione si accresce di una somma pari al canone di locazione, corrisposto direttamente dal datore di lavoro o da questo rimborsato e che altrimenti dovrebbe far carico al lavoratore in quanto spesa connessa al vivere quotidiano».* Il contributo alloggio ha *«costituisce a tutti gli effetti base imponibile per il calcolo del TFR»* (Corte d'Appello di Roma, sent. N. 4572/2015 e 8849/2015)

Un emolumento può essere ascritto alla categoria del rimborso spese eccettuato dall'art. 2120 c.c. dal computo della base di calcolo del TFR, **ove abbia natura meramente riparatoria e costituisca un'integrazione di una diminuzione patrimoniale**, conseguente a spese che il lavoratore sopporta **nell'esclusivo interesse del datore di lavoro** (Cass. N. 6563/2009).

Il contenzioso relativo a indennità/rimborso alloggio estero (2/2)

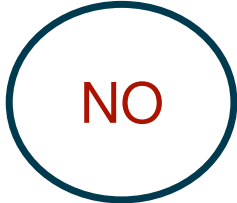
L'ultima sentenza sul tema (Corte di Cassazione Ordinanza n. 31862 del 10 dicembre 2018):
L'indennità corrisposta al lavoratore a fronte delle spese per l'alloggio all'estero del dipendente trasferito in località straniera **è escluso dalla base di computo del Tfr, in quanto rimborsi erogati in virtù dei maggiori costi sostenuti dal lavoratore durante la permanenza all'estero.**

L'irriducibilità dell'indennità estero

Cassazione n. 475/89 del 26.01.1989

Un dipendente di società italiana ha lavorato in Messico quale dirigente e ha sempre percepito il trattamento economico riservato ai dipendenti operanti all'estero. Chiede che il diritto all'indennità estero sia garantito anche per il periodo successivo al rientro in Italia per il principio di irriducibilità della retribuzione.

VIOLAZIONE DELL'ART. 2103 C.C.



NO

Garanzia della irriducibilità della retribuzione è collegata alle qualità immutabili ed essenziali dell'aspetto professionale delle mansioni originarie e non agli emolumenti, anche se retributivi, i quali, poiché compensativi di attività connesse a particolari circostanze di modo, tempo e luogo, possono legittimamente venire meno con la scomparsa del titolo cui sono connesse.

NB: massima attenzione non solo agli accordi di distacco, ma anche alla predisposizione della busta paga, al fine di evitare che il lavoratore possa rivendicare che all'indennità estero debba essere riconosciuta una diversa natura (Cassazione n. 15217 del 22 luglio 2016)

Contatti

Roma: Viale Luca Gaurico, 91/93

Milano: Corso Europa 15

Catania: Corso Italia, 13

Telefono: +39 340 350 5071

Nel mondo, alleati al tuo fianco