

Società estere con dipendenti in Italia: adempimenti fiscali e previdenziali

di **Simona Bonavita** (*)

L'adempimento

La presenza sul territorio nazionale di imprese estere può manifestarsi attraverso stabili organizzazioni o uffici di rappresentanza, che assumono dipendenti in Italia, o mediante l'assunzione diretta da parte dell'impresa estera di lavoratori dipendenti in Italia.

Le diverse modalità con cui un'impresa estera può essere presente in Italia pongono in essere obblighi previdenziali e fiscali, previsti dalla normativa vigente, in capo ai soggetti a vario titolo coinvolti.

Nell'attuale realtà economica è sempre più frequente la presenza sul territorio di imprese straniere che assumono personale dipendente residente in Italia. Le imprese estere possono, infatti, operare in Italia attraverso una propria stabile organizzazione o un ufficio di rappresentanza (cosiddetti "rep. office") o assumendo direttamente lavoratori residenti in Italia. L'instaurarsi di un rapporto di lavoro dipendente tra una impresa straniera e un dipendente che risiede e lavora in Italia implica l'assolvimento di adempimenti ed obblighi previdenziali e fiscali in capo ai soggetti coinvolti.

In materia di **sicurezza sociale** vale il principio generale della *lex loci laboris*, cioè il **principio della territorialità**, secondo il quale il lavoratore è soggetto alla legislazione dello Stato nel cui territorio svolge la propria attività. Pertanto, nel caso di dipendenti residenti in Italia che svolgono attività di lavoro dipendente sul territorio, i contributi previdenziali e sociali risulteranno dovuti in Italia.

Da un punto di vista fiscale, occorre premettere che in base alle principali Convenzioni internazionali

per evitare le doppie imposizioni firmate dall'Italia, viene solitamente stabilito il **principio generale della tassazione nello Stato dove l'attività è svolta**, cioè dove è prodotto il reddito di lavoro dipendente.

Inoltre, l'art. 3 del D.P.R. n. 917/1986 stabilisce che i soggetti fiscalmente residenti in Italia sono tenuti a dichiarare in Italia i redditi ovunque prodotti, mentre i soggetti fiscalmente non residenti in Italia sono tenuti a dichiarare in Italia soltanto i redditi prodotti nel territorio dello Stato.

In base a quanto previsto sia dalla prevalente normativa convenzionale, sia dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi (T.U.I.R.), si evince che, con riferimento al caso di specie, il reddito di lavoro dipendente svolto in Italia da contribuenti ivi residenti è interamente assoggettato ad imposizione in Italia. Occorre quindi definire se, ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sorgono obblighi di sostituzione d'imposta in capo al datore di lavoro estero in base ai **possibili scenari**: assunzione mediante una stabile organizzazione in Italia, attraverso un ufficio di rappresentanza o in assenza di sedi in Italia.

Assunzione di personale dipendente attraverso una stabile organizzazione in Italia dell'impresa estera

Nel caso in cui l'impresa estera operi in Italia attraverso una stabile organizzazione, quest'ultima sarà tenuta a:

- apertura di una **posizione assicurativa** presso gli enti previdenziali ed assistenziali competenti;

(*) Ernst & Young

Redditi di lavoro dipendente

- compilazione e conservazione dei **libri obbligatori**;
- applicazione e versamento delle **ritenute fiscali, nonché previdenziali**, ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973 - in base al quale la stabile organizzazione è inclusa tra i soggetti che rivestono il ruolo di sostituto d'imposta;
- emissione del modello **CUD** e presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta, mod. 770.

Assunzione di personale dipendente attraverso un ufficio di rappresentanza in Italia dell'impresa estera

Generalmente una società estera può operare in Italia attraverso un ufficio di rappresentanza quando intende avviare un'attività preparatoria o ausiliaria, finalizzata ad un possibile futuro inserimento dell'impresa stessa sul mercato italiano.

L'ufficio di rappresentanza, pertanto, potrà svolgere attività promozionali e pubblicitarie, di raccolta di informazioni, di ricerca scientifica o di mercato, ma non potrà svolgere attività di produzione o di vendita che porterebbero a qualificarlo quale stabile or-

ganizzazione¹ (L'impresa estera con ufficio di rappresentanza che intende assumere un lavoratore in Italia dovrà conferire un **apposito mandato ad un soggetto ivi residente**), affinché possa agire in nome e per conto dell'impresa estera stessa, in qualità di **rappresentante ai fini previdenziali**, ed adempiere agli obblighi previdenziali ed assicurativi connessi all'attività di lavoro dipendente che la persona da assumere dovrà svolgere in Italia.

Il rappresentante ai fini previdenziali aprirà quindi una posizione previdenziale ed assicurativa a nome dell'impresa estera e provvederà agli adempimenti relativi, quali la tenuta del Libro Unico del Lavoro, il versamento dei contributi dovuti alle scadenze ordinarie attraverso un cosiddetto "shadow payroll", la redazione del modello CUD e la predisposizione della dichiarazione dei sostituti d'imposta (Mod. 770) in nome e per conto dell'impresa estera.

Nota:

1 Per approfondimenti circa il rischio di stabile organizzazione si rinvia all'articolo di P.Valentè, "La stabile organizzazione «oc-culta» nella giurisprudenza italiana", in questo numero della Rivista, a pag. 29.

Tavola 1 - Assunzione di personale in Italia da parte di impresa estera: fisco

Assunzione di personale dipendente attraverso:	FISCO	PREVIDENZA
Stabile organizzazione in Italia dell'impresa estera	<ul style="list-style-type: none"> - compilazione e conservazione dei libri obbligatori, - applicazione e versamento delle ritenute fiscali, - emissione del modello CUD e presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta, mod. 770. 	<ul style="list-style-type: none"> - compilazione e conservazione dei libri obbligatori, - apertura di una posizione assicurativa presso gli enti previdenziali ed assistenziali competenti, - applicazione e versamento delle ritenute previdenziali
Ufficio di rappresentanza in Italia dell'impresa estera	<p>Nella prassi - stante l'incerta disciplina - si possono rilevare due diversi approcci:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) inclusione dell'ufficio di rappresentanza tra i sostituti d'imposta, con conseguente obbligo di sostituzione; 2) esclusione dell'ufficio di rappresentanza dalle categorie dei sostituti d'imposta, con conseguente esclusione dall'obbligo di sostituzione: il lavoratore dipendente adempie agli obblighi fiscali mediante la predisposizione del Mod. UNICO PF 	<p>Nomina di un rappresentante ai fini previdenziali che:</p> <ul style="list-style-type: none"> - aprirà una posizione previdenziale ed assicurativa a nome dell'impresa estera; - provvederà a tutti gli adempimenti relativi (tenuta del Libro Unico del Lavoro, versamento dei contributi dovuti alle scadenze ordinarie attraverso il cosiddetto "shadow payroll", redazione del modello CUD e predisposizione della dichiarazione dei sostituti d'imposta Mod. 770 in nome e per conto dell'impresa estera.
Assunzione di personale dipendente da parte dell'impresa estera in assenza di sedi in Italia	Il lavoratore dipendente adempie agli obblighi fiscali mediante la predisposizione del Mod. UNICO PF.	Nomina di un rappresentante previdenziale (vedi sopra).

Redditi di lavoro dipendente

Con riferimento agli aspetti fiscali, la questione appare più controversa.

L'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973, attraverso un rinvio al primo comma dell'art. 73 (ex art. 87) e all'art. 5 del T.U.I.R., individua i soggetti tenuti ad effettuare, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti sui redditi di lavoro dipendente corrisposti. Tra questi soggetti, alla lettera d) del primo comma dell'art. 73 sono incluse "le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato".

Il Ministero delle Finanze, con R.M. 8 luglio 1980, n. 649², aveva chiarito che per gli enti che non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia mancherebbero i presupposti per attribuire loro la funzione di sostituto d'imposta, in quanto non sono soggetti ad imposta.

Poiché di norma un ufficio di rappresentanza non consegue redditi imponibili nel territorio dello Stato e, quindi, non è tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi, in base al contenuto della suddetta Risoluzione è stato ritenuto che l'ufficio di rappresentanza - o comunque la presenza dell'impresa estera in Italia attraverso una sede fissa di affari non organizzata in forma di stabile organizzazione - non rientra tra i soggetti aventi obbligo di sostituzione d'imposta.

Successivamente, la C.M. n. 326 del 23 dicembre 1997³, nell'analisi dei contenuti dell'art. 23, ha ribadito l'inclusione nell'elenco dei soggetti da considerare come sostituti d'imposta, delle società e degli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato e ha utilizzato l'espressione "per i redditi corrisposti da loro sedi fisse in Italia" anziché utilizzare il termine "stabile organizzazione". Sempre la stessa Circolare non ha incluso tra le Risoluzioni ancora in vigore la suddetta R.M. n. 649/1980.

Ciò ha indotto a ritenere più corretto, o quantomeno più prudente, l'approccio di includere tra i sostituti d'imposta anche gli uffici di rappresentanza.

Più recentemente, in data 15 gennaio 2007, un parere della Direzione Regionale dell'Emilia Roma-

gna, reso nell'ambito del protocollo d'intesa sottoscritto con l'Ordine dei Dottori Commercialisti dell'Emilia Romagna e con l'Unione Collegi Ragionieri dell'Emilia Romagna, ha ripreso i contenuti della Risoluzione n. 649/1980 e ha chiarito che se - e solo se - la situazione giuridica e fattuale della società estera è quella di essere **priva di stabile organizzazione in Italia** "può ragionevolmente affermarsi che il datore di lavoro non residente e privo di stabile organizzazione nel nostro Paese, pur essendo tenuto a rilasciare al lavoratore dipendente certificazione delle somme corrisposte a tale titolo, non è tuttavia gravato dagli obblighi che l'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973 pone a carico del sostituto d'imposta".

La Direzione Regionale dell'Emilia Romagna ha quindi specificato che in tali circostanze sarà lo stesso lavoratore dipendente, in sede di predisposizione della dichiarazione UNICO PF (e non del modello 730 per ovvi motivi di assenza del sostituto d'imposta) a liquidare l'imposta dovuta, mediante il versamento della stessa alle scadenze previste.

Premesso quanto sopra, nella prassi si può assistere sia ad approcci più prudenziali, in base ai quali l'ufficio di rappresentanza agisce in qualità di sostituto d'imposta, per prevenire rischi di contestazione da parte delle autorità fiscali, sia a situazioni in cui l'ufficio di rappresentanza non riveste il ruolo di sostituto d'imposta. Quest'ultimo tipo di approccio potrebbe essere motivato dal rischio di presunzione di esistenza di una stabile organizzazione da parte delle autorità fiscali.

Proprio in virtù di quanto esposto, sarebbero auspicabili chiarimenti da parte dell'Agenzia che possano garantire un'uniformità di comportamento da parte dei soggetti coinvolti.

Assunzione di personale dipendente da parte dell'impresa estera in assenza di sedi in Italia

Un'impresa estera che assume personale residenti in Italia, che svolga attività di lavoro dipendente sul territorio dello Stato, in assenza di sedi in Italia, dovrà nominare un rappresentante previdenziale che

Note:

² In Banca dati BIG Suite, IPSOA.

³ In Banca dati BIG Suite, IPSOA.

Redditi di lavoro dipendente

possa adempiere agli obblighi previdenziali ed assicurativi in nome e per conto dell'impresa estera stessa, analogamente a quanto precedentemente descritto nel caso di assunzione di personale attraverso un ufficio di rappresentanza.

Da un punto di vista fiscale, il citato parere della Direzione Regionale dell'Emilia Romagna reso nell'ambito del protocollo d'intesa sottoscritto con l'Ordine dei Dottori Commercialisti dell'Emilia Romagna e con l'Unione Collegi Ragionieri dell'Emilia Romagna conferma che le imprese estere

prive di stabile organizzazione sono **oggettivamente escluse dall'obbligo di sostituzione d'imposta per motivi attinenti alla delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato.**

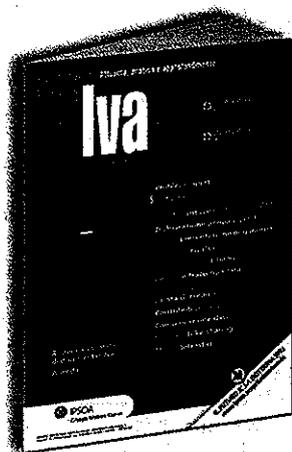
Nel caso di specie, quindi, il lavoratore dipendente provvederà ad assolvere gli obblighi fiscali attraverso la presentazione della dichiarazione dei redditi, modello UNICO PF e la liquidare l'imposta dovuta, mediante il versamento della stessa alle scadenze previste.

RIVISTE

L'IVA

Attualità, pratica e approfondimento

Comitato di Redazione: P. Centore, R. Fanelli, F. Ricca



La prima Rivista interamente dedicata alle tematiche riguardanti l'**IVA**, le **dogane** e le **accise** che garantisce l'aggiornamento costante sulle novità riguardanti l'**imposizione nazionale e comunitaria** e i rapporti **import-export con paesi terzi.**

Una **guida pratica** che fornisce le giuste chiavi di lettura a **professionisti e aziende** per svolgere i numerosi adempimenti in scadenza e risolvere i casi che si presentano nella prassi quotidiana.

L'abbonamento comprende:

- **2 Monografie tascabili**
- il Servizio Dottrina on-line che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il pdf della rivista ancora in fase di stampa;
- **Consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione

Periodicità: mensile
Abbonamento annuale: € 178,00
Ipsoa, pagg. 72

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**
Tel. 02.82476794
E-mail: info.commerciali@ipsoa.it
- **Agenzia Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.shopwki.it/rivistaiva**