

Working Paper

ADAPT
www.adapt.it

UNIVERSITY PRESS

Associazione per gli Studi Internazionali e Comparati sul Diritto del lavoro e sulle Relazioni industriali

Il lavoro agile all'estero

Profili lavoristici e previdenziali

Marco Menegotto

Dottore di ricerca in Formazione della persona e mercato del lavoro

Marina Mariani

Dottoressa di ricerca in Formazione della persona e mercato del lavoro

Working Paper n. 10

ABSTRACT

Il presente Working Paper introduce nell'ampio dibattito in merito alla diffusione del c.d. *smart working*, il tema delle prestazioni di lavoro agile rese anche solo in parte al di fuori del territorio italiano. Non si tratta, per molti aspetti, di interpretazioni asseverate da normativa specifica (assente) o da atti di prassi amministrativa degli enti preposti, ma di un tentativo degli Autori di offrire una prospettiva risolutoria delle problematiche aperte, in ottica di applicazione prudente dei principi e della normativa generale comunque vigenti. In questo senso vengono sviluppate riflessioni con particolare attenzione alla definizione della normativa applicabile alle vicende contrattuali che si generano in simili ipotesi, come anche ai delicati profili di copertura contributiva e protezione sociale del dipendente. Ciò non solo sul pur fondamentale piano teorico, ma anche e soprattutto sull'essenziale piano dell'applicazione pratica. Il Paper si conclude con la proposta di alcune clausole integrative all'accordo individuale.

I PUNTI CHIAVE DEL PAPER

- Anche a seguito dell'esperienza pandemica, il lavoro agile, come anche la sua diffusione ed applicabilità su più o meno ampia scala, rappresentano argomento di acceso dibattito.
- L'ordinamento italiano e sovranazionale non contemplano disposizioni *ad hoc* per il caso di prestazione di lavoro agile resa all'estero.
- Gli Autori propongono una lettura sistematica dei principi generali dell'ordinamento e di normativa comunque applicabile, al fine di determinare le modalità di definizione della normativa applicabile sia in termini contrattuali che di protezione sociale, con un cenno ai profili critici in merito alla tassazione.
- È necessario, in questi casi, introdurre nell'accordo individuale alcune specifiche clausole di contenuto sostanziale e procedurale.

IL MESSAGGIO

Nel caso in cui nell'accordo individuale di lavoro agile si optasse per la possibilità del lavoratore di svolgere parte della prestazione lavorativa in modalità agile anche dall'estero, trattandosi per sua natura di fattispecie diversa da quelle ben più diffuse e pratica della trasferta e/o distacco transnazionale, le parti si troverebbero prive di riferimenti certi quanto a regime contributivo e fiscale applicabile. In attesa di eventuali interventi normativi e/o chiarimenti delle competenti strutture ministeriali, si suggerisce un approccio prudente a simili soluzioni contrattuali, anche tramite la definizione di clausole specifiche, di cui si propongono alcuni spunti.

Indice

1. Premessa e inquadramento.....	4
2. La normativa lavoristica applicabile nell'Unione europea.....	5
3. Prestazioni rese in ambito extra-UE	6
4. Prestazioni rese in ambito extra-UE	7
4.1. La protezione sociale in ambito UE.....	7
4.2. La protezione sociale in ambito extra-UE	9
5. Imposizione fiscale (cenni).....	10
6. Alcune conclusioni operative.....	10
7. Clausole aggiuntive all'accordo individuale.....	11
7.1. Clausola di non ammissibilità della prestazione lavorativa in modalità agile all'estero	11
7.2. Clausola di ammissibilità della prestazione lavorativa in modalità agile all'estero	11
7.3. Clausola di definizione della normativa lavoristica applicabile in ambito UE ed extra-UE.....	12

1. Premessa e inquadramento

Come ormai noto, anche oltre la ristretta cerchia degli addetti ai lavori, dal 1° settembre 2022 datori di lavoro e lavoratori sono tornati all'applicazione ordinaria della l. n. 81/2017 ⁽¹⁾, con la conseguente necessità di redazione e comunicazione di accordi individuali di lavoro agile nel caso di prosecuzione di esercizio di tale modalità di lavoro. Ciò sembra essere l'occasione per la pattuizione, oltre alle più classiche e sperimentate clausole su tempi e diritto alla disconnessione, luoghi, modalità, ricorrenza e recesso, anche di specifiche intese utili alla gestione di rapporti di lavoro resi in modalità agile, con una qualche forma di transnazionalità.

Non è peraltro da escludere che anche in conseguenza dell'implementazione dei progetti ascrivibili al noto Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), soprattutto nelle professioni della conoscenza tecnologica e specialistica, è prevedibile come si potrà ricorrere con maggior frequenza e diffusione a prestazioni di lavoro subordinato ⁽²⁾ rese nella modalità del lavoro agile, anche in contesti extra-nazionali, in ragione della crescente internazionalizzazione delle imprese e della loro attività, come anche della necessità di reperire profili professionali ad alto contenuto specialistico in grado di operare non solamente entro il perimetro aziendale ed i confini nazionali.

Attualmente l'ordinamento italiano, ed in particolar modo la legislazione speciale applicabile l. n. 81/2017, manca di una disciplina speciale in materia di lavoro agile reso al di fuori del territorio italiano, sia con riferimento agli aspetti contrattuali, che rispetto alla tutela della sicurezza sociale (aspetti contributivi) e di imposizione fiscale. Allo stesso modo, allo stato, non si rinvergono discipline specifiche né nell'ambito del diritto comunitario né nel diritto internazionale. Peraltro, questioni di carattere interpretativo ed operativo sono sorte, in maniera certo più rilevante che in passato, sin dai primi mesi del periodo pandemico, ove personale di aziende italiane era rimasto – per via delle stringenti restrizioni diffusamente applicate – a prestare la propria attività lavorativa da remoto in Paesi diversi, o viceversa ⁽³⁾.

A fronte delle composite esigenze sopra esposte, si ritiene utile approfondire la tematica, tramite l'ausilio delle fonti interne, di diritto comunitario (per le prestazioni rese in altri Stati membri dell'Unione europea) ed internazionale e dei principi generali pacificamente adottati in caso di prestazioni di lavoro subordinato caratterizzate da profili di transnazionalità. Ciò al fine di prospettare prime indicazioni, anche di carattere operativo (§ 6), a quei datori di lavoro che risultassero interessati, nel tentativo di garantire – in assenza di indicazioni ufficiali – una minima uniformità di applicazione.

⁽¹⁾ Per una disamina più puntuale della l. n. 81/2017 si rinvia a E. DAGNINO, M. MENEGOTTO, L.M. PELUSI, M. TIRABOSCHI, *Guida pratica al lavoro agile dopo la legge n. 81/2017*, ADAPT University Press, 2017.

⁽²⁾ La l. n. 81/2017, artt. 18 e ss., fissa il suo campo di applicazione al solo rapporto di lavoro subordinato. Non risulta quindi applicabile la normativa in materia di lavoro agile ad altre tipologie contrattuali, come il rapporto di agenzia, il rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, il lavoro autonomo.

⁽³⁾ È infatti sul caso di lavoratori operanti in territorio italiano ma dipendenti di aziende estere che ha avuto modo di esprimersi l'Agenzia delle Entrate (§ 5).

Nell'economia del presente lavoro si procederà anzitutto a delineare il quadro normativo di riferimento (§ 2), ivi compresa la definizione della normativa applicabile al rapporto di lavoro, variamente ubicato. In secondo luogo, si definiranno le principali linee d'indirizzo circa i risvolti previdenziali (§ 4) e fiscali (§ 5). In conclusione (§ 7) si proporranno esempi di clausole integrative ed alternative tra loro eventualmente da apporre all'accordo individuale di lavoro agile ⁽⁴⁾.

2. La normativa lavoristica applicabile nell'Unione europea

Ad oggi né l'ordinamento italiano né la normativa di derivazione comunitaria presentano disposizioni specifiche in materia di lavoro agile reso in regime di transnazionalità, ovvero da parte di un lavoratore dipendente di una società di uno Stato membro (nell'ipotesi che qui analizzeremo, l'Italia) la cui prestazione di lavoro agile è resa in uno Stato differente. A ben vedere, l'ordinamento UE non presenta neppure discipline comuni rispetto al più generale tema del c.d. "lavoro agile". Rimane, di contro, quale unica fonte di disciplina del "lavoro da remoto", quell'accordo-quadro europeo sul telelavoro del 16 luglio 2002, variamente recepito ⁽⁵⁾ nei vari stati membri e comunque riferito – almeno per il dibattito italiano e la normativa che ne è figlia – a fattispecie formalmente diversa da quella definita all'art. 18, l. n. 81/2017. L'accordo interconfederale del 9 giugno 2004 – tutt'ora in vigore almeno per gli aderenti ai sistemi di relazioni industriali riferibili ai firmatari dello stesso e dei CCNL che ne richiamano l'applicazione – non è peraltro utile a dirimere i dubbi che scaturiscono dalle domande fondanti la presente ricerca.

Dunque, rispetto alla definizione della normativa applicabile in caso di prestazione di lavoro agile resa da dipendente di azienda italiana in un diverso stato membro, occorre fare riferimento alla normativa generale sui rapporti di natura privatistica in caso di concorso di più ordinamenti interni. Ci riferiamo, in particolare, a quanto previsto dal combinato disposto degli artt. 3 e 8 del regolamento UE n. 593/2008 (c.d. "Roma I") ⁽⁶⁾, a mente del quale: «Il contratto è disciplinato dalla legge scelta dalle parti. La scelta è espressa o risulta chiaramente dalle disposizioni del contratto o dalle circostanze del caso. Le parti possono designare la legge applicabile a tutto il contratto ovvero a una

⁽⁴⁾ Per un modello si rinvia a E. DAGNINO, M. MENEGOTTO, L.M. PELUSI, M. TIRABOSCHI, *Guida pratica al lavoro agile. Seconda edizione, aggiornata alla legge 13 ottobre 2020, n. 126, di conversione del c.d. «decreto agosto»*, ADAPT University Press, 2020, p. 96 e ss.

⁽⁵⁾ In Italia la disciplina del telelavoro per il lavoro privato è stata definita tramite l'accordo interconfederale del 9 giugno 2004, successivamente richiamato dai principali CCNL ed ancora oggi in vigore. In altri stati membri, l'articolato dell'accordo-quadro europeo è stato recepito tramite intervento diretto della legislazione nazionale (si pensi ad esempio al caso francese o alla più recente riforma spagnola). Peraltro, di recente, le parti sociali europee si sono impegnate (*European Social Dialogue, Work Programme 2022-2024*) a promuovere un aggiornamento dell'accordo-quadro europeo, con disposizioni che andrebbero poi trasposte in una direttiva europea. Sul tema, si veda E. Dagnino, M. Tiraboschi, *L'accordo tra parti sociali europee per una direttiva condivisa sul telelavoro: una occasione per riportare il dibattito italiano sullo smart working sul giusto binario*.

⁽⁶⁾ Disponibile qui: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=celex%3A32008R0593>.

parte soltanto di esso» (art. 3, § 1). Mentre «Un contratto individuale di lavoro è disciplinato dalla legge scelta dalle parti conformemente all'articolo 3. Tuttavia, tale scelta non vale a privare il lavoratore della protezione assicurategli dalle disposizioni alle quali non è permesso derogare convenzionalmente in virtù della legge che, in mancanza di scelta, sarebbe stata applicabile» (art. 8, § 1).

Tali disposizioni, in altre parole, consentono di determinare per via pattizia la normativa applicabile ad un qualsiasi rapporto di natura contrattuale, anche di lavoro, ferme restando le disposizioni di carattere inderogabile e di ordine pubblico. Si pensi, ad esempio, alle festività, come anche alla salute e sicurezza sui luoghi di lavoro, ecc.

È quindi praticabile, ed anzi consigliabile, qualora si convenga la possibilità di svolgimento in un diverso stato membro, sottoscrivere in sede di stipula dell'accordo individuale di lavoro agile una apposita clausola al fine di determinare come in ogni caso la normativa applicabile al rapporto di lavoro resti quella italiana (si veda § 7).

Peraltro, in via residuale, è utile richiamare l'art. 8, § 2, del medesimo Trattato, laddove stabilisce come ai fini della determinazione della normativa applicabile, «il Paese in cui il lavoro è abitualmente svolto non è ritenuto cambiato quando il lavoratore svolge il suo lavoro in un altro paese in modo temporaneo».

3. Prestazioni rese in ambito extra-UE

Nel caso di prestazione di lavoro resa in modalità agile anche in Paesi diversi dall'Italia e al di fuori dell'Unione europea, per definire la legge applicabile al singolo rapporto di lavoro occorre invece riferirsi alla convenzione di Roma del 19 giugno 1980 ⁽⁷⁾, che regola i conflitti tra più leggi potenzialmente applicabili, in astratto, ai rapporti contrattuali, anche di lavoro. L'applicazione dei contenuti della medesima è assicurata dal rinvio ad essa operato nel nostro ordinamento, per i rapporti contrattuali appunto, dall'art. 57 della l. n. 218/1995, di riforma del diritto internazionale privato.

Venendo a quanto d'interesse, in materia di rapporti di lavoro, l'art. 6 della convenzione statuisce, in deroga (in termini restrittivi e secondo una logica di maggior tutela del contraente-lavoratore) al suo art. 3 ⁽⁸⁾, come «la scelta della legge applicabile ad opera delle parti non vale a privare il lavoratore della protezione assicurategli dalle norme imperative della legge che regolerebbe il contratto, in mancanza di scelta» (§ 1) secondo i criteri ivi definiti. Il § 2 del medesimo articolo prevede invece come in mancanza di scelta, il contratto di lavoro sia regolato: «a) dalla legge del paese in cui il lavoratore, in esecuzione del contratto, compie abitualmente il suo lavoro, anche se è inviato temporaneamente in un altro paese, oppure b) dalla legge del paese dove si trova la sede

⁽⁷⁾ La convenzione è resa esecutiva, in Italia, tramite la l. n. 975/1984.

⁽⁸⁾ L'art. 3, § 1, così statuisce: «Il contratto è regolato dalla legge scelta dalle parti. La scelta dev'essere espressa, o risultare in modo ragionevolmente certo dalle disposizioni del contratto o dalle circostanze. Le parti possono designare la legge applicabile a tutto il contratto, ovvero a una parte soltanto di esso»; non risultano cioè le limitazioni dei criteri di scelta e normativa applicabile in via residuale operate dall'art. 6 commentato nel corpo del testo.

che ha proceduto ad assumere il lavoratore, qualora questi non compia abitualmente il suo lavoro in uno stesso paese, a meno che non risulti dall'insieme delle circostanze che il contratto di lavoro presenta un collegamento più stretto con un altro paese. In tal caso si applica la legge di quest'altro paese».

Tutto ciò premesso, è anzitutto riscontrabile come le parti siano libere di definire la legge applicabile al rapporto di lavoro, o ad una parte di esso, dunque anche alla sola prestazione resa in modalità agile al di fuori dei confini italiani (ed euro-unitari), con apposita clausola. Diversamente, laddove non risultasse una simile pattuizione, trovano applicazione i criteri sopra individuati, in ogni caso incentrati sulla “abitudine” dell'esercizio dell'attività lavorativa in un determinato luogo, anche diverso dalla sede di assunzione. In considerazione dell'alea che simili valutazioni potrebbero comportare in caso di conflitto di norme applicabile, appare di tutta evidenza opportuno pattuire, in lettera di assunzione oppure anche in sede di accordo individuale di lavoro agile, come la normativa applicabile al rapporto di lavoro stesso resti in ogni caso quella italiana (§ 7.3).

4. Prestazioni rese in ambito extra-UE

I successivi paragrafi prenderanno in esame – anche da un punto di vista operativo – la normativa e la prassi applicabili in materia di obblighi di protezione sociale e contributivi nelle differenti ipotesi di lavoro agile reso in parte in altri Stati membri dell'UE (§ 4.1) oppure in ambito extra-UE (§ 4.2).

4.1. La protezione sociale in ambito UE

Un primo profilo di analisi può essere rappresentato dalla disciplina comunitaria inerente il regime di protezione sociale assicurato a lavoratori i cui rapporti hanno esecuzione nell'ambito dell'UE e che svolgono la propria prestazione lavorativa con profili di transnazionalità. Le fonti, dal 2004 in avanti, hanno subito differenti modifiche ed integrazioni ⁽⁹⁾. Ad ogni modo, il riferimento di fondo è al regolamento UE n. 883/2004 ed al successivo regolamento UE n. 987/2009 (c.d. “regolamento di applicazione”), immediatamente applicabili anche nel nostro ordinamento. La disciplina ivi contenuta è stata oggetto di chiarimenti e orientamenti applicativi da parte dell'Inps, con sua circ. 1° luglio 2010, n. 83, contenente pure istruzioni operative tutt'ora vigenti. In prima battuta appare utile richiamare l'art. 12, § 1, del primo regolamento, che regola l'ipotesi del distacco ⁽¹⁰⁾ infra-UE (ormai di nota e frequente applicazione) e stabilisce come «La persona che esercita un'attività subordinata in uno Stato membro per conto di

⁽⁹⁾ Regolamento UE n. 1224/2012; n. 465/2012; n. 1244/2010; n. 1231/2010; n. 988/2009; n. 987/2009; n. 883/2004. Disponibili al seguente [link](#).

⁽¹⁰⁾ Giova ricordare come per l'ordinamento dell'Unione europea non vi sia distinzione, tipica invece dell'ordinamento italiano, tra le ipotesi di trasferta (tipizzata e diffusamente regolata dai CCNL) e distacco (art. 30, d.lgs. n. 276/2003), trattandosi indistintamente dell'ipotesi regolata, quanto ai profili contributivi, dall'art. 12, regolamento UE n. 883/2004.

un datore di lavoro che vi esercita che vi esercita abitualmente le sue attività ed è da questo distaccata, per svolgervi un lavoro per suo conto, in un altro Stato membro rimane soggetta alla legislazione del primo Stato membro a condizione che la durata prevedibile di tale lavoro non superi i ventiquattro mesi e che essa non sia inviata in sostituzione di un'altra persona». Invero, nell'ipotesi di lavoro agile svolto in uno Stato membro diverso da quello di assunzione (Italia), non si è in presenza – a rigore – di un distacco, nel senso tecnico del termine, che rappresenterebbe la (diversa) ipotesi in cui il datore di lavoro invii temporaneamente il lavoratore, per suo conto, in un altro Paese dell'UE. Laddove invece si acconsenta a rendere tutta o parte della prestazione in regime di lavoro agile all'estero, il lavoratore non è inviato dal proprio datore di lavoro, ma esercita più semplicemente una facoltà attribuitagli dall'accordo individuale ed in ciò non può ravvisarsi, in linea generale, alcuno specifico interesse di parte datoriale.

Più correttamente sembra invece potersi richiamare altra disposizione del medesimo regolamento euro unitario. Il riferimento è all'art. 13, § 1 (*Esercizio di attività in due o più Stati membri*) ⁽¹¹⁾, che così statuisce: «La persona che esercita abitualmente un'attività subordinata in due o più Stati membri è soggetta: a) alla legislazione dello Stato membro di residenza, se esercita una parte sostanziale della sua attività in tale Stato membro o se dipende da più imprese o da più datori di lavoro aventi la propria sede o il proprio domicilio in diversi Stati membri; oppure b) alla legislazione dello Stato membro in cui l'impresa o il datore di lavoro che la occupa ha la sua sede o il suo domicilio, se essa non esercita una parte sostanziale delle sue attività nello Stato membro di residenza».

Ad integrazione di quanto precede, l'art. 14, § 5, del regolamento UE n. 987/2009 ha precisato come «per persona che “esercita abitualmente un'attività subordinata in due o più Stati membri” si intende una persona che esercita, contemporaneamente o a fasi alterne, per la stessa impresa o lo stesso datore di lavoro o per varie imprese o vari datori di lavoro una o più attività distinte in due o più Stati membri» ⁽¹²⁾. Pertanto, venendo all'ipotesi in esame ⁽¹³⁾, la legislazione in materia di protezione sociale applicabile al lavoratore residente nel nostro territorio nazionale dipendente di un'unica azienda situata in Italia che svolga attività di lavoro subordinato (in modalità agile) anche in altro Stato membro, purché non in maniera prevalente, sarà comunque quella Italiana. Il requisito per la continuità della copertura previdenziale ed assistenziale unicamente in Italia infatti è quello dell'esercizio, per una parte sostanziale ⁽¹⁴⁾ della propria attività nel Paese di residenza (nel caso in esame, appunto, l'Italia) ⁽¹⁵⁾.

⁽¹¹⁾ Per la prassi amministrativa dell'Istituto, i riferimenti sono alla circ. Inps 19 settembre 2012, n. 115, e mess. Inps 14 luglio 2020, n. 2797.

⁽¹²⁾ Formulazione conseguente alle modifiche introdotte dal regolamento UE n. 465/2012, art. 2, punto 2, lett. a, di modifica dell'art. 14 del regolamento di applicazione del 2009.

⁽¹³⁾ La normativa regola pure la diversa ipotesi di esercizio di lavoro subordinato per più datori di lavoro situati in diversi Paesi UE, come anche il caso residuale in cui non ricorra alcuna delle ipotesi qui esplicitate e pertanto si adempiranno gli obblighi contribuiti nello Stato in cui è collocata la sede legale o l'attività del datore di lavoro.

⁽¹⁴⁾ Il requisito è stato introdotto dal regolamento UE n. 465/2012, non essendo in precedenza ad esso rilevante l'esercizio o meno di una parte sostanziale dell'attività nello stato di residenza.

⁽¹⁵⁾ Cfr. circ. Inps 1° luglio 2010, n. 83, § 4.

Indice per la definizione del carattere “sostanziale” è lo svolgimento per almeno il 25%⁽¹⁶⁾ dell’orario di lavoro in Italia e/o la maturazione di retribuzione in Italia. Pur in assenza di atti di prassi amministrativa Inps, può quindi ritenersi applicabile, nell’ipotesi di svolgimento – sulla base di apposite clausole concordate nell’accordo individuale di lavoro agile – di parte (non prevalente) dell’attività lavorativa in modalità agile in altro Paese UE, l’obbligo preventivo di richiesta del “modello A1” per l’ipotesi di cui all’art. 13.

Operativamente, nella compilazione del modello A1 sarà quindi da selezionare l’ipotesi di “Lavoratore subordinato che esercita un’attività in più Stati”, il che comporta la compilazione di campi appositi anche con riferimento alla durata della permanenza all’estero, e differisce dalla più nota e diffusa sezione relativa al distacco infra-UE.

Nella diversa ipotesi in cui invece il lavoratore svolga attività in modalità agile, secondo previsioni di origine pattizia-individuale in maniera stabile o unicamente in un Paese diverso da quello di assunzione, si applicherà – secondo il generale principio di territorialità – la normativa di quello Stato membro, aprendo all’estero una posizione contributiva secondo le regole dell’ordinamento di destinazione.

4.2. La protezione sociale in ambito extra-UE

Diversa è l’ipotesi in cui la prestazione lavorativa venga svolta in territorio extra-comunitario, dovendo verificare di volta in volta la vigenza di apposite convenzioni bilaterali (totali o parziali)⁽¹⁷⁾ tra il nostro Paese e lo Stato “di destinazione”. In altri termini, possono verificarsi in linea di principio e a prescindere dalla modalità di svolgimento della prestazione, le seguenti ipotesi:

1. lavoratori trasferiti in Paesi non convenzionati con l’Italia: la contribuzione è dovuta sulla base di retribuzioni convenzionali⁽¹⁸⁾;
2. lavoratori trasferiti in Paesi con i quali vigono convenzioni parziali di sicurezza sociale: per le assicurazioni non coperte da convenzione la contribuzione è dovuta sulla base di retribuzioni convenzionali. Diversamente, per le assicurazioni oggetto della convenzione stessa la contribuzione è calcolata sulla retribuzione effettivamente percepita;
3. lavoratori trasferiti in Paesi con i quali vigono convenzioni totali di sicurezza sociale: occorre verificare le pattuizioni contenute in ogni singolo atto.

Venendo alla prestazione resa in modalità di lavoro agile in Paese extra-UE, si potranno verificare le seguenti situazioni in concreto:

1. alle aziende aventi personale inviato in Paesi extra-UE non convenzionati viene assegnata un’apposita matricola cui viene attribuito il codice di autorizzazione “4C”.

⁽¹⁶⁾ Il requisito percentuale è citato dal mess. Inps 14 luglio 2020, n. 2797, § 2.

⁽¹⁷⁾ A questo [link](#) sono disponibili le convenzioni oggi vigenti (ultimo aggiornamento luglio 2022).

⁽¹⁸⁾ Cfr., da ultimo, d.m. 23 dicembre 2021 e circ. Inps 26 gennaio 2022, n. 12.

2. alle aziende aventi personale inviato in Paesi extra-UE convenzionati parzialmente viene assegnata un'apposita matricola cui viene attribuito il codice di autorizzazione "4Z".

In buona sostanza, le circolari Inps non pongono in rilievo, rispetto agli adempimenti da effettuare, la tradizionale distinzione giuridica tra trasferta, distacco e lavoro agile per l'ipotesi di invio di personale all'estero e pertanto, in assenza di diverse indicazioni di prassi amministrativa, si ritiene opportuno procedere secondo la prassi in uso per la mobilità geografica del lavoratore.

Le distinzioni sopra esposte sono frutto dell'interpretazione sistematica della normativa generale vigente, con orientamento finalistico di massima tutela sia per il datore di lavoro che per il lavoratore, non essendovi traccia di disposizioni *ad hoc*.

5. Imposizione fiscale (cenni)

Al pari di quanto sopra esposto in merito alle questioni contributive, lo svolgimento della prestazione lavorativa in modalità agile all'estero sembra implicare alcune criticità anche per quanto concerne gli aspetti fiscali. In assenza di posizioni ufficiali da parte dell'Amministrazione finanziaria, al fine di redigere, in ottica prudenziale, la clausola (§ 7.2) di ammissibilità della prestazione lavorativa in modalità agile all'estero, sembra potersi applicare quanto previsto all'art. 2 TUIR, ed il criterio a fronte del quale il reddito da lavoro continua ad essere assoggettato alla sola tassazione italiana allorché il lavoratore fiscalmente residente in Italia non permanga all'estero per più di 183 giorni ⁽¹⁹⁾.

6. Alcune conclusioni operative

Come è possibile comprendere dall'analisi sopra svolta, l'eventuale concessione aziendale consistente nella facoltà del lavoratore di prestare la propria attività in modalità di lavoro agile anche al di fuori del territorio italiano implica rilevanti conseguenze sul piano della legge applicabile come anche in termini di protezione sociale e fiscalità applicabile.

Ciò non solo dal punto di vista tecnico/teorico, ma anche sul piano operativo e gestionale, in particolare per gli adempimenti comunque dovuti che restano in carico, aziendalmente, agli uffici dell'amministrazione del personale. Peraltro, a parità di condizioni, sovente trovano applicazione, con relativi limiti, differenti normative di natura previdenziale e/o fiscale.

⁽¹⁹⁾ Da considerarsi di calendario ed anche non consecutivi nell'anno di riferimento. Il criterio temporale è fissato nel modello OCSE di convenzione per eliminare le doppie imposizioni, di cui è opportuno verificare la effettiva attuazione tra i Paesi di volta in volta coinvolti.

Si pensi all'ipotesi dello svolgimento di prestazione lavorativa anche in altro Paese UE, dove al limite imposto dalla normativa di protezione sociale circa la stabilità o meno dello svolgimento del rapporto (§ 4.1), si affianca la normativa di diritto tributario che per l'attrazione al solo fisco italiano introdurrebbe (sebbene ciò non sia al momento disciplinato in maniera espressa anche per il lavoro agile) il limite di permanenza annuo dei 183 giorni (§ 5).

Sembra pertanto preferibile adottare – sia in sede di accordo individuale, sia nell'ambito di regolamenti aziendali eventualmente adottati – alcune clausole cautelative che consentano una gestione il più possibile snella e priva di complicazioni di un istituto che nasce con finalità di flessibilità, produttività e conciliazione.

In questo senso si ritiene opportuno indicare limiti massimi, anche complessivi nell'anno, di prestazione eseguibile al di fuori del territorio italiano, con meccanismi di richiesta ed autorizzazione preventiva, anche laddove un simile iter non sia adottato per la generica attivazione del lavoro agile (sovente si regola infatti la prestazione di lavoro agile tramite programmazione periodica, anche senza autorizzazione espressa delle singole giornate). Ciò non solo per evitare aggravii organizzativi oppure totale assenza di controlli/verifiche sulla normativa applicabile, come anche l'apertura di posizioni aziendali all'estero, ma anche per assicurarsi tempistiche idonee alla lavorazione di dichiarazioni verso gli Enti (ad esempio il modello A1, in ambito UE). In questo senso sono formulate le clausole aggiuntive all'accordo individuale di lavoro agile riportate nel successivo paragrafo.

7. Clausole aggiuntive all'accordo individuale

7.1. Clausola di non ammissibilità della prestazione lavorativa in modalità agile all'estero

La clausola mira ad escludere, sin dall'inizio, la possibilità di svolgimento della prestazione lavorativa all'estero, sia in ambito UE che extra-UE, determinando una limitazione per via pattizia della scelta del luogo esterno all'azienda.

- La prestazione di lavoro agile non potrà in ogni caso essere resa al di fuori del territorio nazionale.

7.2. Clausola di ammissibilità della prestazione lavorativa in modalità agile all'estero

La clausola mira alla gestione di possibili prestazioni di lavoro agile rese all'estero, eventualmente con limitazioni relative alla individuazione dei Paesi in cui si ritiene possibile rendere la prestazione. L'impianto è costruito attorno al meccanismo della richiesta-autorizzazione, con preavviso minimo da stabilire, anche diverso da quanto

eventualmente previsto nell'accordo per l'ordinaria programmazione del lavoro agile. Ciò consente di verificare di volta in volta la fattibilità della richiesta, e così da evitare anche implicazioni problematiche di natura operativa/amministrativa. Il preavviso della richiesta dovrebbe cioè garantire, in caso di consenso datoriale, la gestione delle istanze da inoltrare, in particolare a Inps, per la copertura contributiva (modello A1 o apertura di posizioni per prestazioni extra-UE). Infine, è previsto un limite massimo annuo, che si può desumere dalla disciplina ordinaria in merito alla tassazione da applicare in caso di prestazioni rese parzialmente all'estero (§ 5); limite che andrà tenuto monitorato in caso di uno o più periodi svolti all'estero.

- Il lavoratore potrà richiedere di prestare la propria attività lavorativa svolta in modalità agile anche al di fuori del territorio italiano (eventualmente: limitatamente ai Paesi membri dell'UE/...), previa comunicazione scritta da presentare alla direzione aziendale con preavviso minimo di ... giorni, contenente indicazioni circa il Paese di destinazione ed il luogo ove la prestazione sarà svolta.

La direzione ha facoltà di accogliere tale richiesta, valutando la compatibilità con le esigenze tecniche ed organizzative, nonché le implicazioni in materia fiscale e contributiva.

La permanenza all'estero con esecuzione della prestazione lavorativa in modalità agile non ha carattere di abitudine e stabilità e non potrà in ogni caso avere durata superiore a giorni 183 nell'anno solare, ivi compresi i periodi di non lavoro (a titolo esemplificativo: giornate di sabato/domenica oppure periodi festivi).

7.3. Clausola di definizione della normativa lavoristica applicabile in ambito UE ed extra-UE

In caso di ammissibilità della prestazione lavorativa in modalità agile anche al di fuori del territorio italiano, al fine di determinare con certezza come la normativa applicabile al rapporto di lavoro sia quella di diritto italiano, è opportuno inserire nell'accordo individuale una clausola in applicazione del regolamento UE n. 593/2008 oppure della convenzione di Roma, rispettivamente per il caso di prestazione resa entro i confini dell'UE oppure extra-UE.

- Le Parti concordano, ai sensi dell'art. 3 Reg. UE n. 593/2008, come al rapporto di lavoro subordinato in essere ed al presente accordo individuale di lavoro agile trovi piena applicazione la legislazione dell'ordinamento italiano tempo per tempo vigente.

- Le Parti concordano, ai sensi degli artt. 3 e 6 della convenzione di Roma del 19 giugno 1980, come al rapporto di lavoro subordinato in essere ed al presente accordo individuale di lavoro agile trovi piena applicazione la legislazione dell'ordinamento italiano tempo per tempo vigente.