RELATORI

Jacopo Mauri

Avvocato iscritto all'Ordine degli Avvocati di Milano, attivo principalmente nel diritto commerciale e tributario e nel diritto del lavoro. Assiste diverse società italiane e rumene nel settore dei servizi e delle risorse umane.

Marco Mosconi

Dottore commercialista, Revisore legale, LL.M. Int. Tax. Presidente della Commissione studi Imposte Dirette dell'Ordine dei Commercialisti di Monza e della Brianza, professore a contratto presso l'Università Bocconi di Milano

Elena Ecaterina Chivu

Presidente del Consiglio Superiore del CECCAR (ordine dei commercialisti della Romania)

1. **Imposta sul Reddito delle Società (Impozit pe Profit):**

•**Aliquota Standard:** 16% sugli utili imponibili.
•**Imposta sulle Microimprese (per aziende che soddisfano specifici criteri, tra cui un fatturato inferiore a €250.000 nel 2025, che scenderà a €100.000 a partire dal 1° gennaio 2026):**
- 1% del fatturato se l'azienda ha almeno un dipendente (con alcune eccezioni per attività specifiche).
- 3% del fatturato se l'azienda non ha dipendenti o svolge determinate attività specifiche.

•**Settori Specifici:** Un'aliquota più elevata del 5% del fatturato o del 16% dell'utile imponibile (a seconda di quale sia maggiore) si applica a night club e attività di gioco d'azzardo.

2. Imposta sul Valore Aggiunto (TVA):

•**Aliquota Standard:** 19%.
•**Aliquote Ridotte:**
- 9% per specifici beni e servizi (ad esempio, prodotti alimentari, medicinali, servizi di ristorazione).
- 5% per determinati beni e servizi (ad esempio, alloggi sociali, libri, medicinali).

3. Imposta sui Dividendi (Impozit pe Dividende):

•10% sui dividendi distribuiti a persone fisiche e giuridiche residenti.

•5% sui dividendi pagati a società residenti nell'UE (a seconda delle convenzioni contro la doppia imposizione).

4. Contributi Sociali (Contribuții Sociale):

•**A carico del datore di lavoro:** Includono contributi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (2.25%).

•**A carico del dipendente (trattenuti e versati dal datore di lavoro):** Includono contributi per la pensione (25%) e l'assicurazione sanitaria (10%).

Costo del personale in RO: costo reale VS "falsi miti" del passato

Il costo del lavoro per un dipendente assunto in Romania è influenzato da diversi fattori, tra cui il salario lordo, i contributi sociali a carico del datore di lavoro e del dipendente, e altre imposte e oneri.

Salario Minimo e Medio:

- A partire da giugno 2025, il **salario minimo lordo** in Romania è di **814 EUR al mese**.
- Lo **stipendio medio lordo** a febbraio 2025 era di **8932 RON (circa 1786 EUR) al mese**. Tuttavia, è importante considerare che questo è un valore medio e le retribuzioni variano significativamente in base al settore, all'esperienza e alla localizzazione geografica.

Contributi Sociali (a carico del datore di lavoro e del dipendente):

I contributi sociali rappresentano una parte significativa del costo del lavoro. Ecco le principali aliquote per il 2025:

- **Contributi a carico del dipendente (trattenuti e versati dal datore di lavoro):**
  - Contributo pensionistico: **25%**
  - Imposta sulla salute: **10%**

•**Contributi a carico del datore di lavoro:**

- Contributo per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali: **2.25%** (varia in base alla classe di rischio dell'attività).
- Contributo di disoccupazione: **0.5%**

Altri Costi:

Oltre a questi contributi diretti, il datore di lavoro potrebbe sostenere altri costi, come:

•Buoni pasto (se previsti)
•Costi di formazione
•Spese per la sicurezza sul lavoro
•Indennità di licenziamento (in caso di cessazione del rapporto di lavoro)

ANNA e MARCO FONDAZIONE

Esempio di Costo del Lavoro (ipotetico):

Supponiamo uno stipendio lordo di **4050 RON** (che è il salario minimo lordo previsto a partire dal 1° gennaio 2025):

- **Contributi a carico del dipendente:**
  - Contributo pensionistico (25% di 4050 RON): 1012.50 RON
  - Imposta sulla salute (10% di 4050 RON): 405 RON
  - **Totale contributi dipendente:** 1417.50 RON
- **Stipendio netto del dipendente:** 4050 RON - 1417.50 RON = **2632.50 RON**
- **Contributi a carico del datore di lavoro:**
  - Contributo assicurazione infortuni (ipotizzando il 2.25%): 91.13 RON
  - Contributo disoccupazione (0.5%): 20.25 RON
  - **Totale contributi datore di lavoro:** 111.38 RON
- **Costo totale per il datore di lavoro:** Stipendio lordo + Contributi a carico del datore di lavoro = 4050 RON + 111.38 RON = **4161.38 RON**

ANNA e MARCO FONDAZIONE

Direttiva 2011/96/UE concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi

- La direttiva, detta indicazioni alle società madri e figlie, intende esentare dalle ritenute alla fonte i dividendi e altre distribuzioni di utili pagati dalle società figlie alle proprie società madri ed eliminare la doppia imposizione su tali redditi a livello di società madre.
- Si tratta di un regime comune progettato per facilitare il raggruppamento di imprese in tutta l'Unione Europea, al fine di garantire il funzionamento efficace del mercato interno.
- La condizione di società madre è riconosciuta a una società di uno Stato membro dell'Unione che detenga una partecipazione minima del 10 % nel capitale di una società di un altro Stato membro.
- Gli utili distribuiti da una società figlia alla sua società madre sono esenti dalla ritenuta alla fonte. Allo stesso modo, lo Stato membro da cui dipende la società madre non può riscuotere ritenute alla fonte sugli utili che tale società riceve dalla sua società figlia.

La normativa nazionale italiana prevede specifiche regole riferite al trattamento fiscale dei dividendi, articolate sulla base di una duplice direttrice:

- il regime del rimborso (ex articolo 27bis , comma 1, D.P.R. 600/1973) che prevede il ristorno della ritenuta alla fonte corrisposta al momento del pagamento dei redditi nei confronti della casa madre non residente. In tale prima circostanza, la società figlia residente in Italia, applicando la direttiva madre-figlia, opera una ritenuta alla fonte a titolo di imposta pari al 1,20% (ex articolo 27, comma 3ter , D.P.R. 600/1973); successivamente, il soggetto estero che ha percepito i dividendi potrà richiedere il rimborso della tassazione subita a titolo d'imposta;
- il regime dell'esenzione (articolo 27bis , comma 3, D.P.R. 600/1973). In tale seconda ipotesi, il soggetto residente in Italia che ha erogato i redditi all'estero, in linea con le disposizioni previste dalla Direttiva madre-figlia, su richiesta del soggetto non residente può direttamente evitare l'applicazione della ritenuta alla fonte a titolo di imposta nella misura indicata nell'articolo 27, comma 3ter , D.P.R. 600/1973 .

- Con ipotetiche manovre elusive operate da parte di gruppi societari, il *treaty shopping* viene considerato un fenomeno di elusione fiscale finalizzato ad ottenere un indebito risparmio d'imposta, mediante il quale si tende a sfruttare indebitamente il regime vantaggioso contenuto in una o più Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sul reddito, attraverso l'artificiosa localizzazione di una struttura economica (c.d. conduit company o società veicolo) in uno dei Paesi aderenti ad una determinata Convenzione internazionale, affinché detta struttura diventi funzionale alla fruizione delle agevolazioni previste da un trattato internazionale, altrimenti non spettanti.
- La Direttiva madre-figlia non fa richiamo alla clausola antiabuso del beneficiario effettivo.
- La direttiva di modifica (UE) 2015/121 incorpora le norme antiabuso nella direttiva 2011/96/UE per prevenire l'uso improprio in termini di pratiche elusive. Tali norme sono concepite per assolvere allo scopo specifico di intervenire su un regime o una serie di regimi che non sono autentici, ovvero, che non rispecchiano la realtà economica.

- L’articolo 1, paragrafo 2, della Direttiva madre-figlia, rende, comunque, operante “l’applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare le frodi e gli abusi”.
- Per tale motivo, il legislatore aveva inizialmente introdotto, nel nostro ordinamento, una disposizione antielusiva specifica contenuta nell’articolo 27bis, comma 5, D.P.R. 600/1973, il quale disponeva che quando la società “madre”, risulta controllata direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno degli Stati dell’Unione europea, il regime di esonero dall’applicazione della ritenuta a titolo d’imposta, si applica a condizione che la società comunitaria “dimostri di non detenere la partecipazione allo scopo esclusivo o principale di beneficiare del regime in esame” ponendo, quindi, l’onere della prova a carico del soggetto estero che percepisce i dividendi, che dovrà dimostrare le valide ragioni economiche sottostanti alla detenzione della partecipazione nella società figlia italiana.
- Successivamente, con riferimento alle remunerazioni corrisposte dall’1.1.2016, il comma 5, del citato articolo 27 D.P.R. 600/1973 , è stato sostituito dall’articolo 26, comma 2, lett. b), L. 122/2016 .

- Attualmente, in attuazione della direttiva comunitaria 2015/121 del 27.1.2015, le disposizioni antielusive in tema di dividendi sono disciplinate nel nostro ordinamento nazionale con l'applicazione dell'articolo 10bis , L. 212/2000 (recante la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale).
- Nello specifico, qualora non si renda applicabile l'esenzione dalla ritenuta alla fonte, prevista dal citato articolo 27bis, comma 3, D.P.R. 600/1973:
- in ambito Extra-UE, ai sensi dell'articolo 27, comma 3, D.P.R. 600/1973 , la ritenuta è operata a titolo di imposta e con l'aliquota del 27% sugli utili corrisposti a soggetti non residenti nel territorio dello Stato; in ambito UE, ai sensi dell'articolo 27, comma 3ter , D.P.R. 600/1973 , la ritenuta è operata a titolo di imposta e con l'aliquota dell'1,20 % sugli utili corrisposti alle società e agli enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle Finanze emanato ai sensi dell'articolo 168bis, Tuir.
- Sempre in ottica antiabuso, l'edizione 2014 del modello Ocse di Convenzione (e relativo Commentario) prevede che è considerato il beneficiario effettivo dei flussi reddituali, quando il percettore dei redditi goda del semplice diritto di utilizzo dei flussi reddituali (right to use and enjoy the interest) e non sia, conseguentemente, obbligato a retrocedere gli stessi ad altro soggetto, sulla base di obbligazioni contrattuali o legali, desumibili anche in via di fatto (unconstrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person).

La posizione della giurisprudenza:

Importanti principi di diritto in tema di ritenuta alla fonte a titolo d'imposta da applicare sui dividendi, sono stati diramati dalla suprema Corte di cassazione, con la recente sentenza n. 10305/2024 pubblicata in data 16.4.2024. Gli ermellini, hanno sancito che, in presenza di una struttura societaria non genuina (c.d. società schermo), la normativa convenzionale prevale su quella domestica, solo se viene escluso il carattere abusivo dell'operazione posta in essere. A parere degli Ermellini, il Commentario OCSE stabilisce che "l'utilizzo di società schermo può essere contrastato anche con disposizioni in materia di imprese estere partecipate" e che una caratteristica delle varie legislazioni "è quella di consentire ad uno Stato contraente di assoggettare ad imposta i residenti sul reddito attribuibile alle partecipazioni detenute in determinati stati esteri". In sintesi, il ragionamento nel merito espresso da parte del giudice del gravame, secondo cui la normativa convenzionale doveva comunque prevalere, avrebbe dovuto basarsi sulla negazione del carattere elusivo dell'operazione.

Lo stesso Commentario OCSE ammette, infatti, che i singoli Paesi contraenti possono adottare una disciplina antielusiva nei confronti di società schermo, ed esclude la fondatezza dell'interpretazione delle norme convenzionali, nel senso che le stesse ostino all'assoggettamento ad imposta dei residenti sul reddito attribuibile alle partecipazioni detenute in determinati Stati esteri.

In tale contesto, l'elusione fiscale, quale espressione dell'abuso del diritto, in ossequio ai principi espressi dalla raccomandazione n. 2012/772/UE, sussiste quando l'operazione economica esaminata manchi di sostanza economica, i cui indici sono rappresentati dalla non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e dalla non conformità degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato, mentre per vantaggi fiscali indebiti si considerano i benefici realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (Cassazione n. 34595/2019). Rilevano i supremi giudici che occorre sempre garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un differente carico fiscale (Cassazione n. 439/2015; Cassazione n. 3938/2014); libertà che, tuttavia, incontra il limite dell'uso distorto degli strumenti giuridici, come nelle ipotesi in cui l'operazione difetti di ragioni economicamente apprezzabili, diverse dalla mera aspettativa di benefici fiscali.

In definitiva, la “società schermo” è una costruzione artificiosa finalizzata ad eludere la normativa degli Stati membri; la sua funzione essenziale non è quella di raggiungere un risultato sostanzialmente economico ma, piuttosto, ottenere un vantaggio fiscale, tramite un raggiro della ratio della norma tributaria.

Pertanto, la figura della “società schermo” è una forma di abuso del diritto, rilevante sia ai fini civilistici, come risultato dell’esercizio di un diritto oltre il limite “funzionale”, implicitamente previsto dalla singola norma, sia a fini tributari, quale strumento asservito al raggiungimento di un mero beneficio fiscale indebito.

La Cassazione, facendo riferimento alla costante giurisprudenza della Corte di giustizia europea, conclude che la costruzione di puro artificio è quella finalizzata ad eludere la normativa dello Stato membro interessato, creando catene di società prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale, giustificando così una legislazione nazionale restrittiva della libertà di stabilimento. Ciò significa che, al legislatore nazionale, è consentito di prevedere una disciplina antielusiva domestica, finalizzata ad evitare, tra l’altro, che la disciplina pattizia possa essere strumentalizzata al fine di favorire finalità elusive.

Attività di servizi da RO verso IT: distacco transnazionale tradizionale VS somministrazione di personale

Il distacco transnazionale si configura nell'ambito di una prestazione di servizi nei casi in cui l'impresa con sede in un altro Stato membro dell'Unione Europea o in uno Stato extraUE distacca in Italia uno o più lavoratori in favore di un'altra impresa, anche se quest'ultima appartenga allo stesso gruppo, o in favore di una propria filiale/unità produttiva o di un altro destinatario.
Per tutta la durata del distacco, il rapporto di lavoro deve continuare a intercorrere tra il lavoratore distaccato e l'impresa straniera distaccante. La prestazione lavorativa svolta in Italia deve necessariamente avere durata limitata ed essere espletata nell'interesse e per conto dell'impresa distaccante, sulla quale continuano a gravare i tipici obblighi del datore di lavoro, ossia la responsabilità in materia di assunzione, la gestione del rapporto, i connessi adempimenti retributivi e previdenziali, nonché il potere disciplinare e di licenziamento.

DISTACCO IN SOMMINISTRAZIONE EX D.LGS. 136/2016

Fonti:

- Direttiva 2014/67/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 15 maggio 2014, concernente l'applicazione della direttiva 96/71/CE relativa al distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione di servizi e recante modifica del regolamento (UE) n. 1024/2012 relativo alla cooperazione amministrativa attraverso il sistema di informazione del mercato interno («regolamento IMI»)
- D.lgs. 136/2016
- Circolare Ispettorato Nazionale del Lavoro 1/2017

Ai sensi del d.lgs. 136/2016 un'agenzia interinale autorizzata in Romania (con autorizzazione rilasciata dal Ministero del Lavoro e della Solidarietà Sociale "Ministerul Muncii și Solidaritatii Sociale") ha i requisiti di agenzia di somministrazione di lavoro stabilita in un altro Stato membro diverso dall'Italia.

Secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 2, del citato d.lgs. 136/2016, appunto, si rientra nella fattispecie delle "*agenzie di somministrazione di lavoro stabilite in un altro Stato membro che distaccano lavoratori presso un'impresa utilizzatrice avente la propria sede o un'unità produttiva in Italia*"; e) a tal fine, come previsto dall'art. 1, comma 3, del medesimo d.lgs. 136/2016, "*L'autorizzazione prevista dall'articolo 4 del decreto legislativo n. 276 del 2003, non è richiesta alle agenzie di somministrazione di cui ai commi 2 e 2-bis che dimostrino di operare in forza di un provvedimento amministrativo equivalente, ove previsto, rilasciato dall'autorità competente di un altro Stato membro*".

Un'agenzia interinale autorizzata in Romania può pertanto inviare il proprio personale in somministrazione presso società utilizzatrici in Italia: la fattispecie è quella sopra richiamata della distacco in somministrazione ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. 136/2016.

Vengono conclusi due contratti:

1) il contratto di lavoro intercorre direttamente tra Job View Solution s.r.l. ed ogni lavoratore interessato, il quale viene quindi inviato in missione presso l'utilizzatore. Ciascun singolo contratto di lavoro deve avere le seguenti caratteristiche:

- è di diritto rumeno (il lavoratore viene assunto, appunto, in Romania);
- deve rispettare i requisiti minimi di quello italiano per il settore di riferimento in termini di retribuzione dei lavoratori.

2) il contratto di messa a disposizione tra Job View Solution s.r.l. e l'impresa utilizzatrice italiana.
Tale impianto contrattuale si articola come segue:

- un "accordo quadro" che regolamenta in anticipo i termini e le condizioni per tutti i lavoratori che verranno inviati con distacco in somministrazione ai sensi dell'art. 1, comma 2, d.lgs. 136/2016;
- un "singolo accordo di messa a disposizione".

La società somministrante si occupa degli adempimenti comunicativi telematici in Italia per ciascun lavoratore inviato in missione presso l'utilizzatore, e precisamente la comunicazione di avvio del distacco tramite il modello "UNI_DISTACCO_UE" sul portale online: https://www.lavoro.gov.it/strumenti-e-servizi/Distacco-transnazionale/Pagine/default

La società di somministrazione assolve agli adempimenti amministrativi e burocratici: elaborazione delle buste paga, invio dei comunicativi, versamento ritenute previdenziali ecc.

ANNA e MARCO FONDAZIONE

IL CASO CONCRETO: ANNA E MARCO ETS

FONDAZIONE ANNA E MARCO

UNA CASA VIA DI CASA