

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Spetta la retribuzione convenzionale al dipendente in smart working?

di **Marco Bargagli**

Seminario di specializzazione

IL SUPERBONUS E LE ULTIME NOVITÀ

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Come noto, l'[articolo 2 Tuir](#) prevede che un **soggetto passivo è residente in Italia** se, per la maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni o 184 in caso di anno bisestile):

- è iscritto nell'anagrafe della popolazione residente;
- ha il domicilio nel territorio dello Stato, definito come la sede **principale degli affari e interessi** ([articolo 43, comma 1, cod. civ.](#));
- ha stabilito la propria residenza nel territorio dello Stato, identificabile come la **dimora abituale** del soggetto ([articolo 43, comma 2, cod. civ.](#)).

Per **determinare compiutamente la residenza fiscale di un soggetto passivo**, occorre anche valutare le disposizioni previste dall'**articolo 4, paragrafo 2**, del modello Ocse di Convenzione, il quale prevede che nei **casi di particolare incertezza**, la persona fisica sarà **considerata residente nello Stato** in cui dispone di **un'abitazione permanente**.

Inoltre, qualora il soggetto passivo **disponga di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati**, la sua residenza è determinata secondo i **seguenti criteri residuali** disposti in **ordine decrescente**:

- **ubicazione del centro degli interessi vitali** (la persona fisica che dispone di un'abitazione principale in entrambi gli Stati sarà considerata residente nel Paese nel quale le sue **relazioni personali ed economiche sono più strette**);
- **dimora abituale** (ove non sia possibile individuare la residenza del contribuente in base ai due criteri sopra citati, una persona fisica sarà considerata residente dello Stato in cui **soggiorna abitualmente**);
- **nazionalità della persona fisica** (quando i primi tre criteri non sono dirimenti, il contribuente sarà considerato residente dello Stato contraente la **Convenzione** di cui

possiede la **nazionalità**).

Con particolare riferimento al **regime fiscale riservato al reddito conseguito da un dipendente** distaccato all'estero, operante in regime di *smart working* a causa del **particolare contesto epidemiologico "Covid-19"**, si è recentemente **pronunciata l'Agenzia delle entrate** con la [risposta all'interpello n. 345/2021 del 17.05.2021](#).

Prima di entrare nel merito della vicenda, si segnala che sia a livello internazionale, nel **documento pubblicato il 3 aprile 2020** denominato **"OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis"**, l'Ocse ha invitato le autorità fiscali dei vari Paesi a **valutare attentamente le particolari circostanze derivanti dall'epidemia** in corso, **prevedendo periodi più idonei nella valutazione della residenza**.

Tale documento è stato oggetto di un **successivo aggiornamento apportato in data 21 gennaio 2021**, con contestuale diffusione delle **nuove linee guida** *"update guidance on tax treaties and the impact of the COVID- 19 pandemic"*.

In particolare, l'Ocse ha raccomandato alle amministrazioni fiscali e alle **autorità competenti** di tenere in debita **considerazione il carattere di eccezionalità rivestito dall'emergenza da Covid-19**.

Passiamo adesso ad esaminare il caso prospettato nell'interpello ove è stato evidenziato che:

- la società istante, in considerazione della dimensione internazionale del Gruppo cui appartiene, utilizza **la mobilità internazionale del proprio personale**;
- l'organico della società è parzialmente composto da dipendenti che **svolgono la propria attività lavorativa all'estero presso le sedi del Gruppo**.

In tale contesto, è frequente che il **personale dipendente della società svolga la propria attività lavorativa all'estero**, attraverso l'**istituto giuridico del distacco** o **attraverso contratti di lavoro di diritto estero** con le altre consociate estere del Gruppo.

L'improvvisa **crisi sanitaria internazionale determinata dal diffondersi del Covid-19** ha **stravolto le modalità ordinarie di svolgimento della prestazione lavorativa**, determinando casi di **"immobilismo forzato"** ossia, in altre circostanze, la **necessità di rientri improvvisi nei Paesi di origine impedendo poi ai dipendenti il ritorno nel luogo in cui normalmente l'attività veniva prestata** in precedenza.

In tale contesto, si è anche reso necessario fare ricorso al c.d. *"smart working"* dalla propria abitazione, in considerazione della **sopravvenuta impossibilità di frequentare gli uffici aziendali** per effetto di **raccomandazioni governative** e dell'implementazione delle correlate **politiche aziendali**.

Nello specifico è stato prospettato il caso di un **dipendente fiscalmente residente in Italia**,

assunto con contratto a tempo indeterminato e inquadramento di dirigente, **distaccato a decorrere dal 1° maggio 2019 presso una consociata estera** con sede di lavoro presso gli uffici della società a Parigi.

Il predetto dipendente, durante il 2019 e nel 2020, è stato qualificato come **soggetto fiscalmente residente in Italia** in quanto, nonostante il distacco in Francia, ha **mantenuto l'iscrizione anagrafica e il domicilio nello Stato italiano per la maggior parte di ciascun periodo d'imposta** e, contestualmente, la sede principale degli **interessi familiari e sociali in Italia**.

A causa della **straordinarietà della situazione e delle restrizioni alla libertà di circolazione** imposte derivanti dall'emergenza Covid-19, il lavoratore è **rientrato in Italia nel mese di febbraio 2020** continuando a **svolgere la propria prestazione lavorativa** in regime di **"remote working"**, con la diretta conseguenza che il luogo di svolgimento della prestazione lavorativa del dipendente è diventato, eccezionalmente e temporaneamente, **l'abitazione del lavoratore in Italia ove la famiglia del dipendente ha sempre vissuto**.

Tutto ciò premesso, dopo avere descritto il **rinnovato scenario lavorativo**, occorre chiarire se il **reddito di lavoro dipendente prestato all'estero** possa essere assoggettato a tassazione assumendo come base imponibile la **retribuzione convenzionale** fissata dal decreto del Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali ([articolo 4, comma 1, D.L. 317/1987](#)), senza tener conto della **retribuzione effettivamente corrisposta al lavoratore**.

In merito, per espressa disposizione normativa, le **agevolazioni previste dalla normativa** spettano al contribuente **solo al ricorrere di determinate condizioni**.

L'[articolo 51, comma 8-bis, Tuir](#) prevede infatti che *"il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali (...)".*

A tal fine, a parere dell'Agenzia delle entrate, la **citata disciplina fiscale trova applicazione a condizione che:**

- **l'attività lavorativa sia svolta all'estero** per un determinato periodo di tempo con carattere di permanenza o di sufficiente stabilità;
- **l'attività lavorativa** svolta all'estero costituisca l'oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e, pertanto, **l'esecuzione della prestazione lavorativa sia integralmente svolta all'estero**;
- il lavoratore, nell'arco di dodici mesi, **soggiorni nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni**.

Sul punto, i vari **documenti di prassi emanati nel tempo** hanno chiarito che il criterio adottato dal legislatore ai fini dell'applicazione delle norme interne che disciplinano la tassazione del

reddito di lavoro dipendente **è quello della presenza fisica del lavoratore nello Stato in cui viene effettuata la prestazione lavorativa** (circolare Ministero delle Finanze 16.11.2000, n. 207 e [circolare AdE 17/E/2017](#)).

In definitiva, come indicato nella [risposta all'interpello n. 345/2021](#), il **requisito del soggiorno nel Paese estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi** si ritiene soddisfatto nell'arco temporale intercorrente tra il **1° maggio 2019 (giorno del distacco in Francia) fino al 22 febbraio 2020 (ultimo giorno di permanenza all'estero)**, dal momento che in tale arco temporale il **lavoratore ha soggiornato nel Paese estero per 298 giorni**.

Inoltre, in relazione a quanto chiarito dalla **circolare 20/E/2011**, la **retribuzione convenzionale relativa al mese di febbraio 2020** deve essere **riproporzionata tenendo conto che dal 23 febbraio 2020 il dipendente soggiorna in Italia** e, conseguentemente, **da tale data non è rispettata una delle condizioni richieste dal legislatore**.

Quindi, in relazione al **reddito di lavoro dipendente prodotto a decorrere dal 23 febbraio 2020**, occorrerà necessariamente **rideterminare il reddito di lavoro dipendente prodotto dal lavoratore ai sensi dell'[articolo 51, commi da 1 a 8, Tuir](#)**.