

Il telelavoro e la residenza fiscale: (in)certezza italiana del diritto

L'Agenzia delle Entrate ha affrontato il tema in una serie di risposte ad interpello degli ultimi mesi



Francesca Amaddeo

Avvocato, PhD

Docente-ricercatrice del

Centro competenze tributarie della SUPSI

Nel 2020 sono stati diversi i contribuenti, siano essi persone fisiche che persone giuridiche, che hanno presentato una serie di richieste tramite interpello all'Agenzia delle Entrate per ricevere chiarimenti in merito all'interpretazione e all'applicazione delle norme fiscali in presenza di telelavoro (o lavoro da remoto) in circostanze transnazionali. Al centro delle discussioni, il concetto di residenza fiscale e il luogo di svolgimento dell'attività lavorativa ancorate all'estemporaneo requisito della presenza fisica. Il contributo si soffermerà principalmente sugli interpelli n. 458 del 7 luglio 2021 e sul n. 590 del 15 settembre 2021.

I. Prefazione	107
II. Interpello n. 458/2021: telelavoro e pandemia Covid-19	107
A. I fatti	108
B. I quesiti dell'istante.....	108
C. La risposta dell'Agenzia delle Entrate	108
1. Considerazioni generali.....	108
2. Il caso di specie	109
D. Brevi riflessioni.....	110
III. Interpello n. 590 del 15 settembre 2021: un futuro telelavoro	111
A. I fatti e il quesito dell'istante.....	111
B. La risposta dell'Agenzia delle Entrate	111
C. Brevi riflessioni	112
IV. Conclusioni	112

I. Prefazione

Nonostante il telelavoro o lavoro da remoto (o, talvolta inappropriatamente assimilato allo *smart-working*) sia un concetto ormai sdoganato, la tassazione delle lavoratrici e dei lavoratori che si trovano ad operare (almeno in parte) da remoto, specie se in circostanze transfrontaliere, non possono contare su di un'interpretazione, e una conseguente applicazione, chiara delle norme.

Ciò che desta maggiori perplessità è l'identificazione della residenza fiscale del contribuente e il valore da attribuire al luogo in cui la prestazione viene effettuata. Se i dubbi permeano il diritto tributario internazionale, nonostante alcune indicazioni fornite dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), in Italia il tema suscita non poca preoccupazione tra contribuenti (sia persone fisiche sia persone giuridiche) ed operatori del diritto.

Nel corso del 2021, diverse sono state le richieste di chiarimento presentate, sotto forma di interpello, all'Agenzia delle Entrate. È possibile ravvisare principalmente tre filoni: (i) l'uno relativo alla regolamentazione dello telelavoro "forzato" a causa della pandemia derivante da Covid-19, (ii) un secondo concernente contratti con previsioni di telelavoro "pro futuro" e l'applicazione della retribuzione convenzionale di cui all'art. 51, comma 8-bis, del Testo unico delle Imposte sui Redditi (TUIR); (iii) l'ultimo affronta il tema del regime dei lavoratori cd. "impatriati".

Il presente contributo ha ad oggetto la disamina dei soli primi due punti, soffermandosi sull'analisi degli interpelli n. 458/2021 e n. 580/2021.

II. Interpello n. 458/2021: telelavoro e pandemia Covid-19

Nell'interpello n. 458 del 7 luglio 2021^[1], il contribuente sottopone legittimi quesiti sulla residenza fiscale e il regime da applicare ai redditi da lavoro dipendente all'Agenzia delle Entrate. L'interpello in esame sembra riaprire la discussione su questi temi dopo l'evasiva risposta fornita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF)^[2] all'interpellanza

[1] Agenzia delle Entrate, Risposta n. 458/2021 del 7 luglio 2021 (Interpello 458), in: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/3654801/Risposta+all%27interpello+n.+458+del+7+luglio+2021.pdf/cbd513b5-a00f-89bf-ca1f-9d6cfebf8f75> (consultato il 15.02.2022).

[2] Interrogazione a risposta in commissione n. 5-04654, presentata da Ungaro Massimo, lunedì 28 settembre 2020, seduta n. 399.

parlamentare n. 5-04654 presentata alla fine dello scorso anno[3].

A. I fatti

La società S., operativa a livello internazionale, rappresenta come a fronte delle limitazioni dovute alle legislazioni emergenziali adottate dai diversi Paesi per arginare lo scoppio della pandemia derivante da Covid-19, si trovi in una situazione di incertezza nell'applicazione delle norme fiscali rilevanti.

Nella specie, rappresenta la società S., la compagine dei dipendenti si compone anche di personale che svolge la propria attività lavorativa all'estero, sotto forma di cd. "distacco", ovvero tramite contratti di lavoro di diritto estero stipulati con le altre consociate del gruppo. La pandemia ha comportato, com'è ormai noto, due situazioni opposte: una sorta di "immobilismo forzato", da un lato, e una "corsa al rimpatrio", dall'altro.

Ora, l'interpello verte, nel dettaglio, su un gruppo di dipendenti assunti con contratto locale in Italia e distaccati presso le consociate cinesi. Costoro, taluni con famiglia, taluni senza, sono tutti di nazionalità italiana e vivono in Cina, regolarmente iscritti all'Anagrafe degli Italiani residenti all'estero (AIRE).

Rispondendo ai requisiti previsti dall'art. 2 TUIR, tali lavoratori sono sempre stati considerati come fiscalmente residenti all'estero. Per l'anno 2020, tuttavia, la società istante, in qualità di sostituto d'imposta ha sospeso le ritenute sui redditi di lavoro dipendente nei confronti dei suddetti soggetti, ai sensi del combinato disposto degli artt. 3 e 23 TUIR, secondo i quali sono imponibili in Italia solo i redditi derivanti da attività lavorativa prestata nel territorio dello Stato.

Stando a quanto affermato in sede di interpello, allo scoppio della pandemia, una dozzina di lavoratori è rientrata dalla Cina in Italia, dove ha continuato a svolgere le proprie mansioni in modalità *smart-working* per conto della succursale cinese. Alcuni di questi dipendenti sono riusciti a fare rientro in Cina nel corso del mese di luglio 2020, altri nei mesi successivi di agosto e settembre, sicché si assiste ad una permanenza scaglionata relativamente ai richiesti 184 giorni per il soddisfacimento del requisito del soggiorno abituale (l'anno era bisestile) e, dunque, della residenza ai fini delle imposte sui redditi.

B. I quesiti dell'istante

La società istante chiede, pertanto, lumi all'Agenzia delle Entrate per comprendere quale sia il trattamento fiscale da applicare:

- 1) ai dipendenti che abbiano trascorso in Italia, durante il 2020, meno di 184 giorni. Nella specie: il compenso relativo ai giorni di lavoro svolti in Italia deve essere considerato

come reddito prodotto nel territorio dello Stato da soggetti non residenti e, in quanto tale, da assoggettare ad imposta in Italia?

- 2) ai dipendenti che abbiano soggiornato in Italia, durante il 2020, per più di 184 giorni. Nel dettaglio, si interroga l'istante se ciò abbia determinato una modifica del loro *status* di residenza fiscale;
- 3) nel caso in cui al quesito di cui sopra si volesse rispondere affermativamente assumendo tali soggetti come residenti in Italia, si chiede l'istante se sia possibile applicare alla loro base imponibile di lavoro dipendente quanto previsto dall'art. 51, comma 8-bis, TUIR, considerando fittiziamente di fonte estera il reddito derivante da attività svolta in Italia, per causa imputabili all'emergenza sanitaria e definibili di forza maggiore, con relativa spettanza del credito per le imposte assolute all'estero[4].

C. La risposta dell'Agenzia delle Entrate

1. Considerazioni generali

Nonostante la peculiarità della situazione e la specificità della fattispecie sottoposta in sede di interpello, l'Agenzia delle Entrate ribadisce, in via preliminare, l'inammissibilità di interPELLI vertenti su quesiti che richiedono accertamenti di tipo tecnico, dovendosi con essi includere *"tutte quelle ipotesi che, coerentemente alla natura, alle finalità dell'istituto ed alle regole istruttorie di lavorazione delle istanze, sono caratterizzate da una spiccata ed ineliminabile rilevanza dei profili fattuali riscontrabili della stessa Amministrazione finanziaria, ma solo in sede di accertamento"*[5], seguendo la propria prassi come statuita nella Circolare n. 9/E del 1° aprile 2016[6]. Ne consegue che, anche in questa sede, si assumono, quali dati di fatto, gli elementi forniti dall'istante relativamente allo *status* di residenti (o meno) dei dipendenti interessati dai fatti.

Venendo, invece, ai quesiti presentati dall'istante sorgono diverse criticità. Si rappresenta come, infatti, sino ad ora, l'Italia non abbia adottato nessuna norma specifica né una linea guida ufficiale atta a fornire le appropriate delucidazioni per i soggetti coinvolti nella mobilità internazionale. Ciò, contrariamente a quanto sembra sostenersi, non garantisce la certezza del diritto.

L'istante, pertanto, ha legittimamente richiamato nella sua proposta interpretativa, le Linee guida fornite dall'OCSE, pubblicate in prima istanza nel mese di aprile 2020[7] ed aggiornate a gennaio 2021 sull'interpretazione e sull'applicazione dei trattati (leggi, Convenzioni contro le doppie

[4] Agenzia delle Entrate (nota 1), p. 4.

[5] Agenzia delle Entrate (nota 1), p. 8.

[6] Agenzia delle Entrate, Circolare n. 9/E, 1° aprile 2016, Commento alle novità del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 recante revisione della disciplina degli interPELLI, in: <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getContent.do?id=%7BE3792435-25F6-4144-8CC6-A5DC67242CE1%7D> (consultato il 15.02.2022).

[7] OCSE, Secretariat Analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis, Parigi, 3 aprile 2020, in: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid19-crisis-947dcb01/> (consultato il 15.02.2022).

[3] Risposta scritta pubblicata giovedì 3 dicembre 2020 nell'allegato al bollettino in Commissione VI (Finanze) n. 5-04654, in: <https://aic.camera.it/aic/scheda.html?numero=5-04654&ramo=C&leg=18> (consultato il 15.02.2022).

imposizioni [CDI])[8], laddove si ribadisce come la pandemia debba essere considerata una causa di forza maggiore e, in quanto tale, disciplinata secondo un'interpretazione, per così dire, conservativa. Suggestiva, infatti, il Segretariato dell'OCSE di non apportare delle modifiche nell'interpretazione delle normative, ma di continuare ad applicare le medesime regole vigenti nel periodo *pre*-pandemia.

Chiaramente, la natura di questi documenti è di pura *soft law* e, in quanto tale, priva di forza vincolante per gli Stati. Chiaro è che, tuttavia, avuto riguardo alla peculiarità del contesto sarebbe ragionevole da parte degli Stati, attenersi in via generale.

Nonostante ciò, l'Agenzia delle Entrate, nella risposta ad interpello in analisi, ribadisce, per l'appunto, l'assenza di vincoli derivanti dalle Linee guida citate ed evidenziando la discrezionalità di ogni Stato di adottare le misure ritenute più efficaci[9].

L'Italia si sarebbe comunque già adattata alle raccomandazioni internazionali, secondo quanto affermato dalla stessa Amministrazione finanziaria, nell'ambito dei tre accordi sottoscritti con Svizzera, Austria e Francia *"rispetto ai quali l'incidenza della mobilità transfrontaliera dei lavoratori è particolarmente significativa"*[10]. Si tiene a precisare che l'esigenza di sottoscrivere tali accordi amichevoli, più che da una mobilità significativa, è derivata dalla presenza del fenomeno del cd. "frontalierato", la cui natura intrinseca richiede libertà di spostamento tra un confine e l'altro. Tale fenomeno andava necessariamente disciplinato in tempi "brevi" per arginare quanto prima le spinose questioni sorte sin dal giorno di chiusura dei confini italiani.

Ad ogni modo, a tali accordi si è limitato l'intervento nazionale. Ritene sufficiente, l'Agenzia delle Entrate, la disponibilità degli uffici *"ad assicurare la trattazione di procedure amichevoli con le autorità dei Paesi interessati, ove siano rilevati casi di difficoltà o dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione di specifiche disposizioni contenute nelle Convenzioni sulle doppie imposizioni, in considerazione delle circostanze verificatesi con l'emergenza sanitaria ancora in corso"*[11].

2. Il caso di specie

Nello specifico, il caso presentato dall'istante richiede l'applicazione della CDI sottoscritta tra Italia e Repubblica Popolare Cinese (CDI I-CHN)[12].

[8] OCSE, Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic, Parigi, 21 gennaio 2021, in: https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1060_1060114-o54bvc1ga2&title=Updatedguidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-pandemic(consultato il 15.02.2022).

[9] Agenzia delle Entrate (nota 1), p. 9.

[10] Agenzia delle Entrate (nota 1), p. 10.

[11] Agenzia delle Entrate (nota 1), pp. 10-11.

[12] Accordo stipulato tra il Governo della Repubblica Italiana e il Governo della Repubblica Popolare cinese per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, firmato a Pechino il 31 ottobre 1986 e ratificato con legge 31 ottobre 1989, n. 376, in: https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/galleries/Documenti/Varie/CINA_1986-Testo_G.U._ita_en.pdf (consultato il 15.02.2022).

Venendo al primo quesito, l'Agenzia delle Entrate specifica che, ai sensi dell'art. 23, comma 1, lett. c, TUIR, il reddito percepito dai dipendenti che si sono trattenuti in Italia per un periodo inferiore ai 184 giorni nell'anno, deve essere considerato come reddito prodotto nel territorio dello Stato da soggetti non residenti e, in quanto tale, è da assoggettare ad imposizione in Italia. Questo secondo la normativa interna che, tuttavia, può essere applicata esclusivamente ove non confliggente con la disciplina recata dalla rilevante CDI. Nello specifico, la norma non trova applicazione nel caso in cui, in sede convenzionale, sia stata attribuita la potestà impositiva esclusiva in capo allo Stato di residenza del lavoratore.

Sulla scorta della struttura del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni (M-OCSE), l'art. 15 CDI I-CHN prevede via, però, un'imposizione concorrente relativamente al reddito da lavoro dipendente svolto in uno Stato diverso da quello di residenza. L'Agenzia delle Entrate ne desume, pertanto, che tale reddito rilevi anche in Italia (ai sensi del combinato disposto degli artt. 49 e 51, commi 1-8, TUIR). Aggiunge l'Agenzia delle Entrate che non può eccipirsi la sussistenza del cd. collegamento *tenue* con lo Stato della fonte, di cui all'art. 15 par. 2 CDI I-CHN. La previsione normativa dispone il necessario soddisfacimento di tre condizioni per potersi mantenere la potestà impositiva in capo allo Stato di residenza del lavoratore in deroga a quanto disposto al paragrafo precedente. Nella specie, è richiesto che il lavoratore soggiorni nello Stato della fonte (nel caso, Italia) per un periodo inferiore ai 183 giorni, che il salario percepito pervenga da un datore di lavoro non residente nello Stato della fonte (nel caso, in Italia) né da una sua stabile organizzazione nel medesimo Paese. Trattandosi di un rapporto di lavoro dipendente ascrivibile al distacco è evidente che, per sua stessa natura, il salario venga comunque versato al lavoratore da parte della società italiana: ciò consente all'Agenzia di assumere come insoddisfatte le condizioni poste dalla norma citata. La doppia imposizione sarà, quindi, risolta applicando l'art. 23, par. 3, CDI I-CHN con il riconoscimento di un credito d'imposta da parte della Cina, quale Stato di residenza dei lavoratori dipendenti[13].

Ancor più discutibile è la risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate in relazione al secondo quesito, concernente la residenza fiscale dei lavoratori dipendenti che si sono trattenuti in Italia per più di 184 giorni nel corso dell'anno 2020.

Nonostante, come ribadito, non sia possibile fornire risposte concrete in quanto la valutazione sulla residenza fiscale esula dello spettro applicativo degli interpelli secondo la prassi dell'Ufficio, l'Agenzia delle Entrate si premura di fornire alcuni elementi di carattere interpretativo.

L'assenza di una specifica normativa che tenga conto della pandemia, a detta dell'Agenzia stessa, comporta l'applicazione delle ordinarie regole previste dal TUIR, ossia l'art. 2. Quest'ultimo prescinde dalla circostanza che un'eventuale

[13] Agenzia delle Entrate (nota 1), p. 12.

permanenza della persona fisica in Italia sia dettata da motivi legati al Covid-19 o meno^[14]. Rilevano, però, gli aspetti convenzionali, così come delineati in via generale dalle *tie-breaker rules* in sede OCSE.

Secondo l'art. 4, par. 2, CDI I-CHN, i criteri per la definizione della residenza delle persone fisiche richiamano quelli generali, ponendosi, pertanto nel consueto ordine: (i) abitazione permanente, (ii) centro degli interessi vitali, (iii) soggiorno abituale e (iv) nazionalità.

Afferma l'Agenzia delle Entrate che *“una persona fisica iscritta all'AIRE e rientrata in Italia unicamente a seguito dell'emergenza Covid potrebbe essere considerata fiscalmente residente in Italia secondo le disposizioni interne, in quanto risulterebbe avere il domicilio nel nostro Paese per la maggior parte del periodo d'imposta. Qualora si verificasse un conflitto di residenza con lo Stato estero, questo dovrebbe essere risolto facendo ricorso ai citati criteri convenzionali”*. Ipotesi, quest'ultima, che viene presentata come solo eventuale, ma che non può essere certo ritenuta così inverosimile o rada. Infatti, come affermato anche all'Agenzia delle Entrate, occorrerà valutare se il soggetto dipendente si trovi in possesso di abitazione permanente in entrambi gli Stati. Si rammenta che, secondo quanto chiarito dall'OCSE nelle proprie Linee guida di gennaio 2021^[15], qualsiasi abitazione e/o luogo di dimora a disposizione del soggetto in un Paese diverso rispetto a quello di ordinaria residenza può essere considerata come permanente.

Occorrerà, allora, vagliare gli altri criteri in ordine gerarchico. Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate sembra saltare al soggiorno abituale^[16]. Riferisce l'Ufficio che, però, nella valutazione del soggiorno abituale non sarà sufficiente un mero conteggio della presenza fisica sul territorio, ma occorrerà tenere in considerazione anche *“la frequenza, la durata e la regolarità dei soggiorni che fanno parte della routine regolare della vita di un individuo”*. Se, da un lato, sembra farsi riferimento a quanto affermato nelle Linee guida OCSE, dall'altro appare non tenersi conto di quanto ivi affermato relativamente alla valutazione dello status di residenza nel caso di un soggetto che durante la pandemia ha fatto *“rientro nel suo Paese di origine”*. In quest'ultimo caso, infatti, si rammenta, come sia assai più verosimile assistere ad uno slittamento della residenza fiscale dal Paese precedente rispetto a quello *“di origine”* a fronte della presenza, non solo di un'abitazione permanente e del soggiorno abituale, ma anche del centro di interessi, essendo riscontrabile un radicamento maggiore, tale da sovvertire lo *status quo ante*^[17].

Infine, per quanto riguarda il terzo quesito, afferma l'Ufficio che in presenza di soggiorno sul territorio italiano per più di 184 giorni, non è possibile ritenere il reddito da lavoro dipendente come fittiziamente di fonte estera ex art. 51, comma 8-bis, TUIR.

[14] Agenzia delle Entrate (nota 1), p. 13.

[15] Agenzia delle Entrate (nota 1), p. 14.

[16] Agenzia delle Entrate (nota 1), p. 14: *“il conflitto di residenza sarà solitamente risolto usando il criterio del «soggiorno abituale»”*.

[17] OCSE (nota 8), p. 15 ss.

D. Brevi riflessioni

La risposta all'interpello n. 458 in analisi lascia trasparire l'inadeguatezza e l'incertezza relative all'applicazione delle norme fiscali durante il periodo pandemico, specie ai redditi derivanti da lavoro dipendente. Purtroppo, il medesimo ragionamento è stato portato avanti dall'Agenzia delle Entrate anche in interpelli successivi, tra cui, si segnala il n. 626 del 27 settembre 2021^[18].

Nonostante molti Stati, seguendo le raccomandazioni internazionali, si siano premurati di fornire chiarimenti specifici o, addirittura, di introdurre norme mirate a determinare lo status del reddito medesimo e la residenza fiscale delle persone fisiche “bloccate” o “rimpatriate”, l'Italia, come afferma l'Agenzia stessa, non si è attivata in questo senso.

Gli unici chiarimenti sino ad oggi forniti sono contenuti nella citata risposta del MEF all'interpellanza parlamentare presentata lo scorso anno, allineati a qualche ulteriore affermazione durante Telefisco 2021^[19]. In assenza di un siffatto intervento è ragionevole che i contribuenti coinvolti, siano essi i lavoratori medesimi o i datori di lavoro, si trovino ad agire nell'incertezza del comportamento da tenere e delle relative conseguenze.

Questo perché – soprattutto – l'interpretazione risulta ancorata ad una realtà retrospettiva. Come si evince dall'interpello, i ragionamenti seguiti sono improntati all'applicazione alla mobilità internazionale delle norme nazionali (già discutibili) in condizioni ordinarie, senza riconoscere l'adeguato peso alla situazione emergenziale che ha modificato le ordinarie abitudini.

Paradossale è, in questi termini, il riferimento alla *routine* quotidiana del contribuente da utilizzare quale criterio per verificare il soddisfacimento del requisito del soggiorno abituale. La pandemia ha comportato l'insorgere di molte barriere, anche fisiche, alla libertà di movimento. D'altro canto, però, ha sdoganato alcuni miti, quali lo *smart-working* e la possibilità di lavorare da remoto. Elementi che non sono adeguatamente valorizzati e bilanciati.

Un ultimo punto. Dalle raccomandazioni rese dall'OCSE, sembrava per la prima volta emergere, nel contesto tributario internazionale, l'importanza della volontà del contribuente. La presenza fisica non pareva rilevare più in quanto tale, ma solo se giustapposta all'arbitrio del soggetto interessato. Tale elemento è stato prontamente smentito dalla risposta n. 458 fornita dall'Agenzia delle Entrate, perlomeno per quanto attiene l'interpretazione dell'Amministrazione italiana.

[18] Agenzia delle Entrate, Risposta n. 626/2021 del 27 settembre 2021, in: https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/3788714/Risposta_626_27.09.2021.pdf/52cd47fa-50b9-cc2d-928b-a8dc94be5aef (consultato il 15.02.2022).

[19] Evento tenutosi nel mese di gennaio 2021. Per maggiori approfondimenti, vedasi il sito ufficiale: <https://telefisco.ilsolo24ore.com/> (consultato il 15.02.2022).

III. Interpello n. 590 del 15 settembre 2021: un futuro telelavoro

Appartiene al secondo filone summenzionato, l'interpello n. 590 del 15 settembre 2021^[20], il quale ha ad oggetto una richiesta "preliminare" sottoposta dalla contribuente, lavoratrice dipendente che una società italiana intende distaccare presso una consociata tedesca, consentendole di operare, da contratto, da remoto.

A. I fatti e il quesito dell'istante

La società S., residente in Italia e parte di un gruppo tedesco, presenta interpello all'Agenzia delle Entrate al fine di ricevere taluni chiarimenti in merito al trattamento fiscale di una propria dipendente, con qualifica dirigente (segnatamente, responsabile commerciale) che intende distaccare presso la propria consociata in Germania.

L'attività della lavoratrice è contrattualmente vincolata *in toto* alla società distaccataria tedesca, prevedendo, pertanto, che svolga il proprio lavoro in modo prevalente e continuativo presso gli uffici della società in Germania. Il contratto, tuttavia, prevede anche che "occasionalmente" la lavoratrice potrà svolgere la propria attività in *smart-working*, cioè da qualunque posto lei desideri.

Secondo quanto ricostruito dall'istante, la permanenza in Germania, in giorni supererà sicuramente la soglia dei 183 giorni in 12 mesi consecutivi, ivi compresi i periodi di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni lavorativi.

Si precisa che la lavoratrice prenderà in locazione un'abitazione in Germania, adibita quale abitazione abituale, ma manterrà la propria casa, di cui è proprietaria in Italia che "utilizzerà in occasione dei rientri in Italia per alcuni fine settimana, festività e durante i periodi di ferie". La stessa, infatti, non intende disiscriversi dall'Anagrafe della popolazione residente (APR), restando così fiscalmente residente in Italia, ai sensi dell'art. 2, comma 2, TUIR.

Alla luce di ciò, il quesito posto dall'istante verte sulla possibilità di applicare, comunque, la retribuzione convenzionale di cui all'art. 51, comma 8-bis, TUIR anche qualora la lavoratrice svolgesse in parte la propria attività in *smart-working* dalla propria residenza in Italia.

B. La risposta dell'Agenzia delle Entrate

Come di consueto, l'Ufficio non si esprime sulla residenza della contribuente, non intendendo approfondire analisi che richiedono accertamenti di tipo tecnico, seguendo la propria prassi come statuita nella Circolare n. 9/E del 1° aprile 2016^[21]. Ne

[20] Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 590 del 15 settembre 2021, in: https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/3788714/Risposta_590_15.09.2021.pdf/0b5bf533-7bb3-5504-7cf9-311f6c6bf552 (consultato il 15.02.2022).

[21] Agenzia delle Entrate, Circolare n. 9/E, 1° aprile 2016, Commento alle novità del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 recante revisione della disciplina degli interpelli, in: <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getContent.do?id=%7BE3792435-25F6-4144-8CC6-A5DC67242CE1%7D> (consultato il 15.02.2022).

consegue che, anche in questa sede, si assumono, quali dati di fatto, gli elementi forniti dall'istante relativamente allo status di residenti (o meno) dei dipendenti interessati dai fatti.

Per quel che concerne il quesito dell'istante, invece, l'Agenzia procede con una breve disamina normativa relativa all'art. 51, comma 8-bis, TUIR citato.

La cd. retribuzione convenzionale, infatti, prevede la possibilità per il contribuente che sia residente in Italia, ma che svolga la propria attività lavorativa all'estero, di beneficiare di questo particolare trattamento agevolativo secondo il quale il reddito derivante dal lavoro dipendente prestato all'estero è assoggettato a tassazione assumendo come base imponibile la retribuzione convenzionale fissata annualmente da un decreto del Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali, senza tenere conto della retribuzione effettivamente corrisposta al lavoratore^[22].

Per vedersi riconosciuta la retribuzione convenzionale, occorre che il lavoratore soddisfi cumulativamente le seguenti condizioni:

- essere inquadrato in una delle categorie individuate dal decreto del Ministero del lavoro e delle Politiche sociali per le quali è fissata la retribuzione convenzionale;
- l'attività lavorativa svolta all'estero costituisce l'oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e, pertanto, l'esecuzione della prestazione lavorativa dev'essere integralmente svolta all'estero;
- nell'arco dei 12 mesi, deve soggiornare nello Stato estero per un periodo superiore ai 183 giorni.

E proprio su quest'ultimo punto si sofferma l'Agenzia, ribadendo come le norme interne siano radicate, ai fini della loro corretta applicazione, al concetto di presenza fisica del lavoratore nello Stato in cui viene effettuata la prestazione lavorativa. A sostegno di tale interpretazione, secondo l'Ufficio, sarebbe anche il Commentario dell'art. 15 M-OCSE, il quale ribadisce il medesimo concetto nella ripartizione della potestà impositiva nell'ambito dei redditi da lavoro dipendente.

Sicché, per l'Amministrazione finanziaria italiana, la tassazione nel Paese in cui il lavoratore è fisicamente presente per svolgere la propria attività lavorativa, indipendentemente dallo Stato in cui si esplicano gli effetti di tale attività, rappresenta un punto fermo.

Conclude, pertanto, l'Agenzia nella propria risposta che il mancato rispetto del criterio del soggiorno continuativo

[22] Le retribuzioni convenzionali sono determinate entro il 31 gennaio di ogni anno con riferimento e comunque in misura non inferiore al trattamento economico minimo previsto dai contratti collettivi nazionali di categoria raggruppati per settori omogenei (art. 4 Decreto Legge [D.L.] n. 317/1987). Per l'anno 2021, il Decreto è stato approvato il 23 marzo 2021 ed è consultabile al link <https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2021/DM-23032021-con-tabella-allegata.pdf> (consultato il 15.02.2022).

in uno Stato estero per un periodo superiore ai 183 giorni preclude la possibilità di beneficiare delle retribuzioni convenzionali ex art. 51, comma 8-bis, TUIR, evidenziando che “[...] lo svolgimento in Italia dell’attività lavorativa in *smart working* comporta la presenza fisica della dipendente nel nostro Paese e, conseguentemente, il mancato rispetto della condizione richiesta dal Legislatore nell’ipotesi in cui nell’arco di 12 mesi soggiorni in Italia per un periodo pari o superiore a 183 giorni”.

C. Brevi riflessioni

Non stupisce la conclusione adottata dall’Agenzia in questa risposta ad interpello, n. 590. L’orientamento seguito sembra essere sempre il medesimo, ancorato a criteri di presenza fisica ed immobilità del lavoro, nonostante, ad oggi, sia chiara l’insostenibilità di una tale posizione. Alle stesse conclusioni, infatti, si era espressa già nel mese di maggio 2021, nell’interpello n. 345/2021^[23], non attribuendo, nel caso di specie in cui lo *smart working* era forzato a fronte della situazione pandemica, all’assenza di volontà del contribuente alcun rilievo.

IV. Conclusioni

Gli interpelli passati in rassegna, unitamente alla serie di risposte dell’Agenzia delle Entrate aventi ad oggetto il tema del telelavoro, indipendentemente dalla volontarietà o meno dello stesso, rendono un quadro complessivo dell’interpretazione delle norme da parte dell’Amministrazione finanziaria italiana lontano da quelle che sono le raccomandazioni fornite dalla comunità internazionale e che sembrano tralasciare sia la natura eccezionale dell’episodio pandemico sia una nuova realtà che viene sempre più configurandosi come ordinaria.

La mobilità di molte attività lavorative non può continuare a soggiacere ad una regolamentazione anacronistica, ma, semmai, necessiterebbe di una disciplina *ad hoc* atta ad incentivare il tenore internazionale delle carriere e degli spostamenti dei soggetti e dei contribuenti. Solo regole chiare possono consentirne il rispetto. Ancora una volta, il contribuente si trova in situazioni paradossali dove aspetti della quotidianità non vengono nemmeno considerati.

Il lavoro da remoto sta portando con sé una silenziosa rivoluzione che, presto o tardi, dovrà necessariamente essere affrontata dal profilo tributario, anche in Italia.

[23] Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 345 del 17 maggio 2021, in: https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/0/Risposta_345_17.05.2021+%281%29.pdf/d59b00f5-0c3f-a77e-d392-f9a982e17443 (consultato il 15.02.2022). Vedasi anche DUILIO LIBURDI/MASSIMILIANO SIRONI, Le problematiche nei rapporti transnazionali per la tassazione del lavoro dipendente, in: Il fisco, n. 28/2021.