

www.soluzionilavoro.it



SOLUZIONI LAVORO

OSSERVATORIO PERMANENTE IN MATERIA DI LAVORO, SINDACATO E PREVIDENZA SOCIALE DIRETTO DALLA PROF. MARIA NOVELLA BETTINI E COORDINATO DALLA DR. FLAVIA DURVAL, DAL PROF. AVV. PAOLO PIZZUTI E DALL'AVV. ALFONSO TAGLIAMONTE

Smart working e residenza fiscale: dove si tassa il reddito?

Smart working e residenza fiscale: dove si tassa il reddito?

di Antonio Guidone

* * *

Introduzione

L'emergenza sanitaria del 2020 ha costretto molti lavoratori dipendenti a svolgere la loro attività lavorativa in uno Stato diverso da quello di residenza o da quello di ubicazione del datore di lavoro, ricorrendo alla formula dello *smart-working*. Questa situazione ha posto il problema di individuare il Paese in cui tassare il reddito, sicché l'Amministrazione finanziaria, più volte sollecitata a precisare quali siano le regole fiscali da applicare quando l'attività lavorativa si svolge tra due paesi, ha fornito un'ampia serie di chiarimenti qui schematizzati.

La residenza fiscale e lo *smart-working*: i chiarimenti dell'Agenzia

Casi connessi al tema della residenza fiscale e dello *smart-working* sono stati analizzati dall'Agenzia delle Entrate con le risposte nn. 55, 98, 99, 127, 161, 171, di gennaio 2023, da cui emergono le due fattispecie tipiche che possono realizzarsi: la prima è quella di un lavoratore, in *smart-working* in Italia, alle dipendenze di un datore di lavoro straniero (risp. nn. 98, 171, 127, 99); la seconda è rappresentata dall'ipotesi di un lavoratore, in *smart-working* all'estero, alle dipendenze di un datore di lavoro italiano (risp. nn. 55 e 161). In entrambi i casi, per l'Amministrazione finanziaria, bisogna accertare in concreto l'eventuale residenza fiscale in Italia del lavoratore, tenendo conto anche dei giorni lavorativi svolti in modalità agile. Ciò servirà a verificare se il lavoratore debba essere tassato sui redditi ovunque prodotti o solo su quelli prodotti nello Stato italiano.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria, nelle menzionate risposte, ha costantemente ricordato che una persona fisica ha la residenza fiscale in Italia quando, per la maggior parte del periodo d'imposta, ovverosia 183 giorni (o 184 se l'anno è bisestile), ai sensi dell'art. 2, comma 2, del TUIR, in via alternativa:

- 1) è iscritta nelle anagrafi della popolazione residente;
- 2) ha il domicilio o la residenza in Italia, così come previsto dall'art. 43 del codice civile, commi 1 e 2.

Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria ha altresì precisato che queste disposizioni non sono sufficienti ad individuare la residenza fiscale quando l'attività lavorativa si svolge tra due Paesi, dovendosi tener conto del diritto pattizio, costituito dalle Convenzioni *ad hoc* stipulate dall'Italia con gli altri Stati, poiché, ai sensi degli artt. 169 del TUIR e 75 del D.P.R. n. 600

del 1973, le disposizioni convenzionali prevalgono su quelle interne in caso di eventuali contrasti.

Ma che cosa prevede il diritto pattizio?

Di regola, ai sensi dell'art. 15, paragrafo 1, delle varie Convenzioni stipulate dall'Italia conformi al Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, i redditi di lavoro dipendente devono essere tassati nello Stato di residenza del contribuente se la sua attività è ivi svolta (tassazione esclusiva dello Stato di residenza), mentre, se lo Stato da cui provengono i redditi (Stato fonte) è diverso da quello della residenza, si applica la tassazione concorrente in entrambi i Paesi (tassazione concorrente dello Stato di residenza e dello Stato della fonte). Quest'ultima regola è derogata (e si riepanda la tassazione esclusiva dello Stato di residenza) se, congiuntamente:

- a) il beneficiario soggiorna nello Stato estero per un periodo inferiore a 183 giorni nel corso dell'anno fiscale;
- b) le remunerazioni sono pagate da o a nome di un datore di lavoro non residente (che opera in uno stato straniero);
- c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.

Ciò detto, nella prima ipotesi citata, ovverosia il caso tipico di un lavoratore dipendente, in *smart-working* in Italia, che percepisce il reddito da un datore di lavoro straniero, potrà accadere che:

- il reddito è tassato in entrambi i Paesi se si accerta che il lavoratore ha soggiornato in Italia per un periodo superiore a 183 giorni, ivi acquisendo la residenza fiscale. Per risolvere la doppia imposizione, viene riconosciuto un credito d'imposta;
- si ripristina la tassazione esclusiva del reddito nello Stato estero (di residenza) se si accertano congiuntamente le condizioni previste dalle lett. a), b) e c) dell'art. 15, paragrafo 2, delle varie Convenzioni.

Anche nella seconda e inversa ipotesi, ovverosia nel caso del lavoratore dipendente, in *smart-working* all'estero, alle dipendenze di un datore di lavoro italiano, si applicheranno la stessa disciplina e gli stessi principi appena esposti, tenendo conto del fatto che il reddito ha la propria fonte in un Paese diverso da quello in cui si trova la residenza fiscale del lavoratore.

Per tenere conto dell'emergenza sanitaria da COVID-19, alcuni Paesi hanno apportato deroghe alla disciplina Convenzionale ordinaria dell'art 15, paragrafo 1, dando vita ad accordi transitori, stabilendo che i giorni di lavoro in modalità *smart*, svolti in uno Stato diverso da quello di residenza, devono essere computati come giorni di lavoro in quest'ultimo. Rientra in questa casistica, ad esempio, il c.d. "Accordo Covid" tra Italia e Svizzera, riguardante il trattamento fiscale dei frontalieri¹ durante l'emergenza sanitaria².

¹ L'Agenzia delle Entrate, nella risposta n. 171 del 2023, ha chiarito che i frontalieri sono esclusivamente quei lavoratori dipendenti che sono residenti in Italia e ogni giorno oltrepassano la frontiera per recarsi in Paesi limitrofi per svolgere la prestazione lavorativa.

² Per approfondimenti si veda la risp. n. 171 del 2023, in appendice A.

Pertanto, in base a questa deroga, il reddito del lavoratore alle dipendenze di un datore di lavoro svizzero, ma in *smart-working* in Italia per più di 183 giorni, sarà tassato in Svizzera anziché in Italia. In altri termini, i giorni di lavoro trascorsi in Italia tramite la modalità agile saranno considerati eccezionalmente come giorni di lavoro in Svizzera e non consentiranno di maturare lo *status* di residente fiscale in Italia.

Invece, per tutti quei Paesi che non hanno previsto accordi di natura transitoria si continua ad applicare la disciplina ordinaria dell'art. 15, paragrafo 1, delle Convenzioni.

Conclusioni

Dal quadro giuridico ricostruito, emerge che il reddito del lavoratore in *smart-working* deve essere tassato nello Stato in cui è stata prevalentemente svolta la prestazione lavorativa, prescindendo dal fatto che abbia la sua fonte in uno Stato estero. Le ipotesi concrete che possono verificarsi, oggetto di specifico approfondimento nelle appendici che seguono (A-B-C-D), pur essendo molteplici, devono essere risolte attraverso il riferimento al diritto interno e, se esistente, a quello pattizio. Per facilitare il compito dell'interprete, sarebbe auspicabile che la regolamentazione dello *smart-working*, frutto di un nuovo modello lavorativo e delle problematiche ad esso connesse, tra cui quella fiscale, fosse oggetto di specifici e stabili Accordi tra Stati, essendo una questione non risolvibile attraverso il riferimento alla sola disciplina interna ai singoli Paesi.

\$*\$*\$

APPENDICE A – Risposte dell’Agenzia delle Entrate in relazione ai casi di doppia imposizione tra Italia e Svizzera

| Numero risposta | Il caso | La risposta dell’Agenzia delle Entrate |
|-----------------|--|---|
| 55 | <p>Un cittadino italiano residente in Svizzera, alle dipendenze di una ditta con sede legale in Italia, dal febbraio 2020, a causa dell'emergenza sanitaria, aveva svolto l'attività lavorativa prevalentemente in Svizzera, in modalità <i>smart</i>, presso la propria abitazione.</p> <p>L'istante domandava chiarimenti sul regime fiscale del reddito percepito nel 2021.</p> | <p>Sulla base della disciplina suesposta, normalmente si sarebbe applicato l'art. 15, paragrafo 1, della Convenzione tra Italia e Svizzera, con il conseguente assoggettamento del reddito di lavoro dipendente, relativo all'anno d'imposta 2021, ad imposizione concorrente in Svizzera (Stato di residenza del contribuente) e in Italia (Stato della fonte del reddito). La conseguente doppia imposizione sarebbe stata eliminata mediante il riconoscimento di un credito d'imposta da parte della Svizzera, in applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 24, paragrafo 3, della Convenzione. Tuttavia, nel 2021, a causa della pandemia, tra i due Stati era vigente il c.d. Accordo Covid che, in via eccezionale, computava i giorni di lavoro svolti dal lavoratore in Italia come giorni di lavoro svolti in Svizzera, ovverosia lo Stato in cui il lavoratore avrebbe prestato la sua attività lavorativa in assenza delle misure anti-Covid.</p> <p>Ciò posto, qualora dal ricalcolo emerga il superamento del <i>quorum</i> di 183 giorni lavorativi svolti in Italia, il reddito sarà ivi tassato.</p> |
| 98 | <p>L'istante, da Aprile 2020, percepiva un reddito di lavoro dipendente da un'università elvetica, lavorando in <i>smart-working</i> dall'Italia fino a giugno 2020.</p> <p>Dalla metà di giugno del medesimo anno d'imposta, si trasferiva in Svizzera.</p> <p>Ciò posto, chiedeva chiarimenti sul regime di tassazione degli emolumenti ricevuti dal datore di lavoro svizzero nel 2020.</p> | <p>Tutti i redditi eventualmente percepiti dal lavoratore, fino a giugno 2020, vanno tassati esclusivamente in Italia, ai sensi della normativa interna e dell'art. 15, paragrafo 1, della Convenzione Italia-Svizzera.</p> <p>Invece, le somme percepite dal giorno del trasferimento in Svizzera sono ivi tassate.</p> <p>L'Agenzia, inoltre, specifica che nel caso di specie non sussistono i presupposti per applicare il regime delle retribuzioni convenzionali, di cui all'art. 51, comma 8-<i>bis</i>, del TUIR, poiché il settore universitario non vi rientra. Pertanto, si applicano le disposizioni dell'art. 51, commi da 1 a 8, del TUIR.</p> |
| 171 | <p>Un lavoratore frontaliere residente in Italia svolgeva, nel</p> | <p>L'ipotesi rientra nell'ambito applicativo dell'art. 15, paragrafo 1, della Convenzione</p> |

| | | |
|--|---|--|
| | <p>2021, una parte della propria attività lavorativa in Italia, in modalità <i>smart</i>, in misura del 25% delle giornate lavorative, dopo la cessazione della vigenza del c.d. Accordo Covid.</p> | <p>tra i due Paesi per evitare le doppie imposizioni. Ciò posto, occorre procedere a due specificazioni:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) la quota di reddito maturata durante lo svolgimento dell'attività lavorativa in Svizzera (75% del totale dei giorni lavorati) è assoggettata a tassazione concorrente in Italia (Stato di residenza del Contribuente) e in Svizzera (Stato della fonte reddituale); l'eventuale doppia imposizione è risolta tramite il riconoscimento di un credito d'imposta; 2) la quota di reddito maturata durante l'attività lavorativa svolta in Italia è tassata esclusivamente in Italia, poiché lo Stato della residenza e quello della fonte coincidono. |
|--|---|--|

APPENDICE B – Risposte dell’Agenzia delle Entrate in relazione ai casi di doppia imposizione tra Italia e Regno Unito

| Numero risposta | Il caso | La risposta dell’Agenzia delle Entrate |
|------------------------|--|--|
| 127 | <p>Un lavoratore residente in UK trasferiva la residenza e l’abitazione principale in Italia, dal 30 agosto dell’anno x, continuando a svolgere l’attività lavorativa dall’Italia, in <i>smart working</i>, per un datore di lavoro inglese.</p> | <p>Richiamando la normativa Italiana e l’art. 15, paragrafo 1, della Convenzione tra Italia e UK, l’Agenzia ribadisce il principio secondo cui gli emolumenti erogati dal datore di lavoro sono tassati nel Paese in cui il contribuente ha soggiornato per più di 183 giorni in un anno.</p> <p>Nell’anno x il contribuente va considerato residente nel Regno Unito, poiché ivi residente per la maggior parte del periodo d’imposta.</p> <p>Viceversa, nell’anno x+1, al permanere per 183 giorni della residenza in Italia, ai sensi degli artt. 43 del codice civile e 2, comma 2, del TUIR, nonché dell’abitazione principale, il contribuente risulta residente in Italia, sicché, ai sensi dell’art. 3, comma 1, del TUIR, tutti i suoi redditi ovunque prodotti saranno tassati nel nostro Paese.</p> |

APPENDICE C – Risposte dell’Agenzia delle Entrate in relazione ai casi di doppia imposizione tra Italia e Singapore

| Numero risposta | Il caso | La risposta dell’Agenzia delle Entrate |
|-----------------|--|--|
| 161 | <p>Una contribuente, dipendente di un Istituto pubblico italiano, lavorava, in <i>smart working</i>, da Singapore, a partire da luglio dell’anno x.</p> <p>Chiedeva chiarimenti sulla tassazione degli emolumenti percepiti a partire dall’anno x+1.</p> | <p>Nell’anno x+1, poiché la contribuente stabiliva la propria residenza e svolgeva la propria attività lavorativa a Singapore, per una scelta personale e non allo scopo di rendere un servizio all’Ente di appartenenza, alle remunerazioni percepite si applica l’art. 18, paragrafo 1, lett. b), della Convenzione tra Italia e Singapore. In base a tale disposizione, il reddito di lavoro dipendente corrisposto alla contribuente deve essere assoggettato ad imposizione esclusiva nello Stato asiatico.</p> |

APPENDICE D – Risposte dell’Agenzia delle Entrate in relazione ai casi di doppia imposizione tra Italia e Cina

| Numero risposta | Il caso | La risposta dell’Agenzia delle Entrate |
|-----------------|---|--|
| 99 | <p>Un lavoratore dipendente di una società cinese, residente in Cina, rientrato in Italia nei primi mesi del 2020 e ivi rimasto a causa dell’emergenza sanitaria, ha lavorato in Italia per più di 183 giorni, in modalità <i>smart</i>, per la società cinese.</p> <p>A tal proposito, chiedeva quale regime di tassazione fosse applicabile ai redditi percepiti.</p> | <p>Posto che l’istante, nell’anno 2020, ha soggiornato in Italia per più di 183 giorni, le remunerazioni percepite risultano imponibili sia in Italia che in Cina, ai sensi dell’art. 15, paragrafo 1, della Convenzione tra i due Stati (principio di tassazione concorrente). La conseguente doppia imposizione è risolta riconoscendo un credito d’imposta da parte della Cina, non sussistendo, tra l’altro, eventuali Accordi amministrativi amichevoli con quest’ultimo Paese in grado di neutralizzare le conseguenze fiscali delle misure restrittive, causate dall’emergenza Covid, relative alla movimentazione delle persone.</p> |