

Residenza fiscale e tassazione del reddito di lavoro dipendente dei lavoratori in smart working

Con Risposta ad interpello n. 458 del 7 luglio 2021, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti riguardo al trattamento fiscale applicabile alle retribuzioni per lavoro dipendente erogate a soggetti residenti e non residenti che, a causa dell'epidemia, hanno svolto attività lavorativa in smart working in Italia, anziché in Cina dove erano stati distaccati.

Come noto, la pandemia da Covid-19 ha stravolto le ordinarie modalità di svolgimento della prestazione lavorativa: durante il lockdown di inizio 2020 molte attività hanno dovuto chiudere e le misure restrittive alla circolazione hanno ridotto notevolmente le possibilità di spostamento; in questo contesto si è diffuso lo smart working.

Con Risposta ad interpello n. 458 del 7 luglio 2021, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti riguardo al trattamento fiscale applicabile alle retribuzioni per lavoro dipendente erogate a soggetti residenti e non residenti che, a causa dell'epidemia, hanno svolto attività lavorativa in smart working in Italia, anziché in Cina dove erano stati distaccati.

IL CASO

Una società, appartenente ad un gruppo internazionale, è composta da un organico di lavoratori:

- outbound, che lavorano all'estero presso le sedi del gruppo e
- inbound, di cittadinanza italiana e non, provenienti dall'estero, che svolgono la propria attività lavorativa in Italia.

Frequentemente i dipendenti lavorano all'estero attraverso l'istituto del distacco o tramite contratti di lavoro di diritto estero, con le altre consociate estere del gruppo.

L'avvento della pandemia ha determinato in alcuni casi un "immobilismo forzato" e in altri la necessità di rientri improvvisi nei paesi di origine, senza possibilità di ritorno nel luogo ove l'attività lavorativa viene normalmente prestata.

In particolare, alcuni dipendenti, assunti con contratto locale in Italia, distaccati presso le consociate cinesi e iscritti all'AIRE, sono rientrati in Italia a fine gennaio 2020 e - eccezionalmente e temporaneamente - hanno continuato a svolgere qui la prestazione lavorativa in smart working, sempre a beneficio della società distaccataria cinese, fino al rientro in Cina avvenuto tra luglio e settembre 2020. Pertanto, alcuni dipendenti hanno soggiornato in Italia meno di 184 giorni, altri, invece di più.

Da un punto di vista contrattuale e di fatto, il distacco dei lavoratori in Cina non ha subito modifiche né sotto il profilo individuale né sotto il profilo dell'accordo intercompany, in quanto il costo è stato addebitato alla società distaccataria cinese.

I QUESITI

La società, in qualità di sostituto d'imposta, invita l'amministrazione finanziaria a chiarire quali siano i suoi obblighi nei confronti dei lavoratori che, trovandosi fisicamente in Italia a causa delle restrizioni dovute al Covid-19, hanno continuato la loro attività a esclusivo beneficio della distaccataria cinese tramite smart working.

In particolare viene chiesto se:

1. il compenso relativo ai giorni di lavoro svolti in Italia dai dipendenti che sono stati nel nostro paese meno di 184 giorni sia da considerare come reddito prodotto nel territorio dello Stato da soggetti non residenti e, in quanto tale, sia da assoggettare ad imposizione in Italia;
2. la permanenza in Italia per più di 184 giorni determini una modifica nello status di residenza fiscale dei dipendenti e, qualora questi lavoratori fossero da considerare residenti in Italia, se la base imponibile di lavoro dipendente possa essere determinata ai sensi dell'articolo 51, comma 8-bis del TUIR, considerando fittiziamente di fonte estera il reddito derivante da attività svolta in Italia, per cause imputabili all'emergenza sanitaria e definibili di forza maggiore, con relativa spettanza del credito per le imposte assolate all'estero.

LA RISPOSTA DELL'AGENZIA

Il Segretariato dell'OCSE, con Nota del 3 aprile 2020 (aggiornata il 21 gennaio 2021) ha pubblicato un'analisi sull'impatto della crisi da Covid-19 sull'applicazione dei Trattati in materia fiscale, prevedendo che, ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 15 del modello di Convenzione OCSE, l'attività di lavoro dipendente è esercitata nel luogo dove il dipendente è fisicamente presente mentre svolge il lavoro a fronte del quale gli è corrisposto il reddito. Tale documento:

- ❖ rappresenta il punto di vista del Segretariato, quindi ogni giurisdizione ha la possibilità di adottare proprie indicazioni per fornire certezza fiscale ai contribuenti;

- ❖ riguarda unicamente i canoni ermeneutici delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, ma non ha rilevanza al fine di interpretare la normativa interna italiana.

Tenendo conto dell'analisi svolta dal Segretariato dell'OCSE, l'Italia ha concluso, a condizioni di reciprocità, accordi amministrativi interpretativi con Austria, Francia, Svizzera, al fine di neutralizzare le conseguenze fiscali delle misure di restrizione allo spostamento delle persone, dovute alla pandemia, nei confronti dei lavoratori dipendenti residenti in uno Stato contraente i trattati in materia fiscale.

L'Agenzia delle Entrate precisa che tali accordi tuttavia non possono avere effetti anche nei confronti di altri Stati con i quali l'Italia ha stipulato Convenzioni per evitare le doppie imposizioni. Quindi, la rilevanza reddituale in Italia dei redditi di lavoro dipendente prodotti dai lavoratori della società di cui al caso di specie deve essere valutata alla luce delle disposizioni dell'ordinamento interno e dell'Accordo stipulato tra Italia e Cina 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 n. 376/1989.

In merito al primo quesito, relativo ai lavoratori che hanno svolto attività lavorativa in Italia per un periodo inferiore a 184 giorni, l'Agenzia evidenzia che, ai sensi dell'articolo 23, comma 1, lettera c) del TUIR, si considerano prodotti in Italia i redditi di lavoro dipendente prestato, da soggetti non residenti, nel territorio dello Stato; tuttavia tale norma non si applica se il nostro paese ha stipulato con lo Stato di residenza del lavoratore una convenzione per evitare le doppie imposizioni, che riconosce a quest'ultimo Stato la potestà impositiva esclusiva sul reddito di lavoro dipendente prestato in Italia.

In particolare, l'articolo 15 del citato Accordo Italia-Cina prevede che le remunerazioni percepite da un residente di uno Stato contraente, per l'attività dipendente svolta nell'altro paese contraente, sono imponibili in entrambi gli Stati; quindi il reddito di lavoro dipendente percepito dai dipendenti della società e residenti in Cina, per l'attività svolta in Italia, rileva a livello fiscale anche nel nostro paese.

Inoltre, considerato che nel caso in esame la remunerazione viene erogata da un datore di lavoro residente in Italia, non si ritiene applicabile il paragrafo 2, dell'articolo 15 dell'Accordo, il quale prevede che "le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel detto primo Stato", se - tra gli altri requisiti - "le remunerazioni sono pagate da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente nell'altro Stato". Pertanto, in questo frangente le remunerazioni risultano imponibili in entrambi gli Stati.

La doppia imposizione viene risolta, ai sensi dell'articolo 23, paragrafo 3 della Convenzione, attraverso il riconoscimento di un credito d'imposta da parte della Cina, Stato di residenza dei dipendenti.

In merito al secondo quesito, si sottolinea che per individuare la residenza fiscale di un individuo - secondo il diritto interno e in assenza di una disposizione normativa specifica che consideri l'emergenza da Covid-19 - si deve fare riferimento ai criteri di cui all'articolo 2 del TUIR, la cui applicazione prescinde da un'eventuale permanenza della persona fisica in Italia per motivi legati alla pandemia. Il citato articolo prevede che "si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile".

Per dirimere eventuali conflitti di residenza, nel Trattato con la Cina, all'articolo 4, sono previste le c.d. "tie breaker rules", che fanno prevalere il criterio dell'abitazione permanente, cui seguono, in ordine gerarchico, il centro degli interessi vitali, il soggiorno abituale e la nazionalità .

Una persona fisica iscritta all'AIRE e rientrata in Italia solo a seguito della pandemia può essere considerata fiscalmente residente in Italia secondo le disposizioni interne, visto che ha il domicilio in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta.

Qualora si verificasse un conflitto di residenza con la Cina, questo dovrebbe essere risolto attraverso i sopracitati criteri; se il soggetto dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, si passa al criterio del soggiorno abituale. A tal proposito, il paragrafo 19 del Commentario del Modello OCSE precisa che non è sufficiente determinare in quale dei due Stati contraenti il soggetto abbia trascorso più giorni durante il periodo interessato, ma occorre tener conto della frequenza, della durata e della regolarità dei soggiorni che appartengono alla regolare routine della vita dell'individuo; l'analisi deve coprire un periodo sufficiente ad accertare tali aspetti, evitando l'influenza di situazioni passeggero.

Infine, se i dipendenti della società sono considerati residenti in Italia non si può applicare la disciplina fiscale di cui all'articolo 51, comma 8-bis del TUIR, in quanto tale norma richiede il soggiorno all'estero per più di 183 giorni nell'arco di dodici mesi, da parte del lavoratore residente nel nostro paese. Quindi, nella fattispecie in esame, l'Agenzia delle Entrate ravvisa lo svolgimento in Italia della prestazione lavorativa da parte di soggetti residenti.