

## **La residenza fiscale nello smart working Le regole di tassazione per i lavoratori frontalieri**

L'agenzia delle Entrate, con Cm 18 agosto 2023, n. 25/E, si è soffermata sui profili tributari del lavoro da remoto. In particolare, l'Amministrazione finanziaria ha analizzato in modo esaustivo e con una visione d'insieme il fenomeno dello smart working laddove lo svolgimento della prestazione di lavoro sia effettuata in uno Stato differente rispetto al luogo della sede di lavoro. Per fare ciò è essenziale nell'analisi partire dal concetto di residenza fiscale del lavoratore per proseguire verificando le disposizioni delle normative tributarie internazionali.

### **Concetto di residenza ai fini fiscali**

L'articolo 2, comma 2, Tuir afferma il principio secondo il quale si considerano residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta (ossia 183 giorni in un anno, o 184 giorni in caso di anno bisestile):

- sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente;
- hanno nel territorio dello Stato italiano il proprio domicilio;
- hanno nel territorio dello Stato italiano la propria residenza.

Tali **condizioni** sono tra loro alternative, con la conseguenza che anche la sussistenza di una sola delle stesse è sufficiente a radicare la residenza di una persona nel territorio dello Stato italiano (cfr. Cass. 21970/2015, agenzia delle Entrate risposte: n. 50 e n. 55 del 17 gennaio 2023, n. 75 del 18 gennaio 2023, n. 127 del 20 gennaio 2023, n. 171 del 26 gennaio 2023). L'**accertamento dei presupposti** per stabilire la **residenza**, diversi dal dato formale dell'iscrizione anagrafica, presuppone un riscontro fattuale da eseguirsi caso per caso, al fine di una concreta ponderazione degli elementi che consentono di verificare il luogo di domicilio o di residenza come definiti in base alla normativa civilistica. Per espressa indicazione normativa, la nozione di residenza fiscale deve partire dalla disciplina di cui all'articolo 43 c.c., il quale definisce il domicilio come il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi e fa coincidere la dimora abituale con il luogo di residenza. In sostanza, se per configurare la residenza non è necessaria la continuità o definitività della dimora abituale, con la conseguenza che periodi anche prolungati di assenza non ne escludono il radicamento in Italia; per definire il domicilio occorre, invece, tenere conto anche dei rapporti di natura non patrimoniale, come quelli personali e affettivi, al fine di considerare localizzato in Italia il centro degli affari e degli interessi. Pertanto, può essere considerato domicilio la sede principale degli affari ed interessi economici nonché delle relazioni personali, come desumibile da elementi presuntivi; il luogo in cui la persona intrattiene sia i rapporti personali che quelli economici; il luogo in cui il lavoratore conservi l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali, anche se la prestazione lavorativa venga svolta con continuità in altro luogo.

Inoltre, al fine di contrastare il fenomeno della frequente **migrazione fittizia** verso Paesi a fiscalità privilegiata, in base ad una presunzione relativa di residenza fiscale, salvo prova contraria, si considerano residenti in Italia le persone cancellate dall'anagrafe della popolazione residente in Italia e trasferite in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati nel Dm 4 maggio 1999. A tal fine si evidenzia che per tener conto dell'evoluzione del contesto internazionale, l'elenco dei Paesi a tassazione agevolata presente nel decreto menzionato nel corso degli anni è stato aggiornato. Da ultimo l'articolo 12 della Legge 83/2023 ha previsto l'eliminazione, con effetto dall'anno prossimo, della Svizzera dal predetto elenco (Dm 20 luglio 2023).

### **Residenza e tassazione**

Le persone residenti in Italia devono sottoporre ad imposizione nel nostro Paese **tutti i loro redditi, ovunque prodotti** (cd. worldwide taxation principle). I non residenti, invece, saranno tassati in Italia sullo in base ai redditi ivi prodotti.

### **Residenza e smart working**

Visto lo sviluppo del lavoro agile (cd. smart working), l'agenzia delle Entrate ha voluto fornire importanti indicazioni operative sul **concetto di residenza e luogo di lavoro** relazionato a tale tipologia di svolgimento della prestazione lavorativa.

Ricordando la validità dei principi sopra riportati in virtù dell'applicazione dell'articolo 2 del Tuir, l'agenzia delle Entrate affronta la problematica tramite una metodologia prototipale secondo gli esempi sotto riportati.

#### **Esempio n. 1**

##### **Caso**

Cittadino straniero, non iscritto nelle anagrafi della popolazione residente, che lavora dall'Italia in smart working per un datore di lavoro estero, che permane per la maggior parte dell'anno solare presso un'abitazione ubicata nel nostro Stato unitamente al coniuge e ai figli.

##### **Soluzione**

In tale circostanza, sebbene non risulti soddisfatto il requisito formale di iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, non si può non considerare che per la maggior parte del periodo d'imposta il cittadino estero mantiene stabilmente nel territorio dello Stato la sede principale dei suoi rapporti personali e affettivi (familiari) e la sua dimora abituale. Pertanto, il soggetto sarà considerato fiscalmente residente in Italia.





*Le Convenzioni contro la doppia imposizione sottoscritte dall'Italia fanno riferimento al cd. Modello Ocse.*

*L'articolo 15 di tale Modello si occupa dei redditi di lavoro dipendente prevedendo la tassazione esclusiva nello Stato di residenza del contribuente, a meno che tale attività lavorativa non venga svolta nell'altro Stato contraente; in tale ultima ipotesi (quando lo Stato della residenza è differente rispetto allo Stato della fonte) i predetti redditi devono essere assoggettati ad imposizione concorrente in entrambi i Paesi (par. 1).*

*Successivamente (par. 2) l'articolo 15 ripristina la tassazione esclusiva nello Stato di residenza anche quando l'attività lavorativa è svolta nello Stato della fonte, ove ricorrano congiuntamente tre **condizioni**:*

*i) il **beneficiario** dei redditi di lavoro dipendente soggiorna nello Stato della fonte per periodi che non oltrepassano in totale i 183 giorni nell'anno fiscale considerato;*

*ii) le **remunerazioni** sono pagate da o a nome di un datore di lavoro che non è residente nello Stato della fonte;*

*iii) l'**onere** delle **remunerazioni** non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nello Stato della fonte.*

*In applicazione delle disposizioni convenzionali, quindi, un soggetto non residente che svolge la sua attività di lavoro dipendente in Italia è assoggettato a imposizione nel nostro Paese in relazione ai redditi imputabili all'attività prestata nel territorio dello Stato anche qualora questa venga svolta da remoto (in smart working) per un datore di lavoro estero.*

*In sostanza, il lavoro dipendente si considera svolto nel luogo in cui il lavoratore è fisicamente presente quando svolge la prestazione per cui è remunerato, indipendentemente dalla circostanza che la manifestazione di tale lavoro abbia effetti nell'altro Stato contraente.*

*La disposizione convenzionale è, inoltre, coerente con l'articolo 23, comma 1, lett. c), del Tuir che considera prodotti in Italia «i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato».*

#### **Esempio n. 4**

##### **Caso**

*Cittadino italiano che prima della pandemia da Covid-19 sia stato assunto da un'impresa stabilita nello Stato X (con cui l'Italia ha in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni), dove ha provveduto a trasferire la residenza. In occasione dell'emergenza sanitaria, il lavoratore ha iniziato a fruire del lavoro agile, che ha svolto in Italia per sua scelta o per l'impossibilità di rientrare nello Stato X a causa delle limitazioni alla circolazione dettate da ragioni sanitarie. Cessate le restrizioni alla circolazione, il lavoratore continua a svolgere comunque in Italia le sue prestazioni in smart working.*

**Soluzione**

*Prescindendo da qualunque valutazione sulla effettiva residenza del lavoratore, i redditi da quest'ultimo percepiti per il lavoro svolto da remoto nel territorio dello Stato, sia durante l'emergenza pandemica sia successivamente alla cessazione della crisi, sono imponibili in Italia. Non assume, quindi, rilevanza né la circostanza che, in assenza di accordi di smart working, il lavoratore si dovrebbe recare fisicamente presso i locali dell'impresa nello Stato X, né l'eventuale origine forzosa dello stabilimento a causa delle restrizioni alla circolazione.*

**Principali disposizioni di prassi**

**Risposta a interpello n. 626/2021**

*In caso di un soggetto non residente percettore di redditi a fronte di un'attività di lavoro dipendente svolta in smart working dall'Italia, l'agenzia ha ritenuto che ricorra una imposizione concorrente in Italia (Stato di prestazione dell'attività lavorativa) e in Lussemburgo (Stato di residenza), con riconoscimento del credito d'imposta da parte del Lussemburgo per le imposte versate in Italia.*

**Risposta a interpello n. 50/2023**

*L'agenzia delle Entrate ha chiarito che il reddito da lavoro dipendente, erogato ad un soggetto fiscalmente residente in Italia da parte di un datore di lavoro irlandese, a fronte di una attività lavorativa svolta in parte dall'Italia, in modalità smart working, e in parte in Irlanda, presso la sede della società, dev'essere assoggettato a tassazione esclusiva in Italia (Stato di residenza), per la parte derivante dall'attività svolta in smart working in Italia, ed a tassazione concorrente, sia in Italia (Stato di residenza) che in Irlanda (Stato di svolgimento dell'attività), per la parte derivante dall'attività svolta in Irlanda.*