

Risposta n. 50/2023

OGGETTO: Residenza fiscale, prestazione di lavoro dipendente all'estero ed emergenza Covid

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Signor X (di seguito anche l'Istante o il Contribuente) riferisce di essere attualmente residente in Svizzera ma di essere stato residente in Italia sino al 2021. In tale ultimo anno, in particolare, l'Istante ha concluso un contratto di lavoro dipendente con una società irlandese con la quale veniva concordato, causa emergenza Covid, l'inizio del periodo lavorativo in *smart working*, dai primi giorni del mese di giugno 2021, e quello presso la sede irlandese della stessa società da luglio 2021.

A causa delle restrizioni stabilite dalle competenti Autorità estere in relazione all'emergenza Covid, è stato, peraltro, possibile il materiale trasferimento dell'Istante con

il suo intero nucleo familiare presso la residenza di Dublino (Irlanda) solo dal yy luglio 2021.

Ad agosto 2021 il Contribuente ed il suo nucleo familiare hanno presentato domanda di iscrizione all'AIRE in Dublino.

Al riguardo, l'Istante fa notare come, in assenza delle misure emergenziali per fronteggiare la pandemia, predisposte dallo Stato irlandese, che hanno comportato una limitazione della libertà di movimento dell'Istante, il suo trasferimento in Irlanda sarebbe avvenuto a giugno 2021.

Ciò posto, l'Istante richiede alla scrivente delucidazioni in merito agli obblighi di tassazione in Italia sui redditi prodotti quale dipendente di società estera ed alla possibilità di disapplicare nel caso di specie le disposizioni, contenute nell'articolo 2 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), riguardanti la determinazione della residenza fiscale dei contribuenti, stante la materiale impossibilità a trasferirsi nella sede stabilita dal contratto di lavoro (di seguito **primo quesito**).

In caso di tassazione dei redditi in esame in Italia, l'Istante chiede conferma circa la possibilità, nella fattispecie in trattazione, di applicare le disposizioni, recate dall'articolo 51, comma 8-*bis*, del TUIR, riguardanti la determinazione del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero sulla base delle retribuzioni convenzionali (di seguito **secondo quesito**).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Per quel che concerne il **primo quesito**, l'Istante ritiene che, al fine della determinazione, in relazione all'emergenza Covid, della propria residenza fiscale nel 2021 (di seguito l'anno di riferimento), si debba, innanzi tutto, aver riguardo alle raccomandazioni OCSE del 3 aprile 2020 e del 21 gennaio 2021.

Nelle linee guida, contenute nelle suddette raccomandazioni, l'OCSE invita le amministrazioni fiscali degli Stati appartenenti alla stessa Organizzazione a considerare, ai fini della valutazione della residenza, a fronte dell'emergenza Covid e delle conseguenti restrizioni imposte dai Governi alla libertà di circolazione, un arco temporale che non sia influenzato da eventi eccezionali.

Tali raccomandazioni sono state solo parzialmente accolte dall'Amministrazione italiana, negli Accordi con Austria, Francia e Svizzera relativi ai lavoratori transfrontalieri; non sono state, peraltro, regolamentate altre fattispecie.

Tale circostanza crea, tuttavia, a giudizio dell'Istante, un differente trattamento fiscale tra fattispecie analoghe.

Al riguardo, l'Istante rileva che, mentre, per effetto dei suddetti Accordi, i lavoratori transfrontalieri continuano a godere delle agevolazioni fiscali connesse a tale *status*, pur non recandosi materialmente oltre frontiera, nella fattispecie in esame l'Istante, che non ha potuto trasferire la propria residenza all'estero a causa del blocco alla circolazione tra gli Stati determinato dall'emergenza Covid, non potrebbe beneficiare delle disposizioni riguardanti i soggetti residenti all'estero.

L'Istante segnala, inoltre, che i requisiti per essere considerati residenti in Italia, contenuti nell'articolo 2 del TUIR, possono essere rispettati solo in presenza di condizioni normali di libera circolazione delle persone.

Ciò posto, l'Istante ritiene, pertanto, che, nel rispetto delle citate raccomandazioni dell'OCSE e causa forza maggiore dettata dall'emergenza sanitaria, nella fattispecie in esame debbano essere disapplicate le disposizioni, concernenti lo *status* di residente fiscale in Italia, contenute nel ripetuto articolo 2 del TUIR, e si debba, quindi, riconoscere contestualmente la qualifica di soggetto residente all'estero dell'Istante nell'anno di riferimento, in quanto lo stesso Istante risultava impossibilitato a trasferire la propria residenza in Irlanda dal giugno 2021 come, invece, sarebbe avvenuto in condizioni normali.

Per quel che concerne il **secondo quesito** l'Istante è dell'avviso che, qualora la scrivente non dovesse condividere l'interpretazione sopra esposta, attinente al primo quesito, possano trovare applicazione, riguardo al reddito prodotto dall'Istante quale residente in Italia, le disposizioni, contenute nell'articolo 51, comma 8-*bis* del TUIR, che prevedono la determinazione del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che l'accertamento dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale costituisce una questione di fatto che non può essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 (cfr. circolare n. 9/E del 1° aprile 2016).

Si rileva, in particolare, che il riscontro sulla residenza, sia ai sensi delle disposizioni contenute nell'articolo 2 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato

con D.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), sia in base a quelle recate nelle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni in vigore nel nostro Paese, non può essere operato in questa sede, richiedendo la verifica di elementi fattuali che esulano dall'istituto dell'interpello ordinario, la cui funzione consulenziale ne limita l'ambito ai soli casi in cui ricorra un'incertezza interpretativa attinente alla norma tributaria (c.d. "*interpello ordinario puro*"), ovvero alla qualificazione giuridico-tributaria della fattispecie (c.d. "*interpello ordinario qualificatorio*").

Infatti, come affermato più volte nei documenti di prassi, sono escluse dall'area dell'interpello 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 dalla stessa amministrazione finanziaria solo in sede di accertamento, come le questioni involgenti problemi collegati alla residenza delle persone fisiche (Cfr. circolare 1° aprile 2016 n.9/E, e risoluzione 3 dicembre 2008, n. 471/E).

Il medesimo principio è stato, peraltro, affermato dalla giurisprudenza di legittimità che, nel sostenere la cedevolezza del requisito formalistico dell'iscrizione anagrafica rispetto all'approccio sostanziale previsto nelle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, presuppone sempre l'accertamento di situazioni di fatto (Cfr. Cassazione Civile n. 26638 del 10 novembre 2017 e n. 20285 del 23 maggio 2013).

La seguente risposta si basa, pertanto, sui fatti e sui dati così come prospettati nell'istanza di interpello, fermo restando, in capo al competente Ufficio finanziario, l'ordinario potere di verifica e di accertamento dell'effettiva residenza all'estero dell'Istante.

Si rileva, infine, che l'interpello in esame non pare ascrivibile, a differenza di quanto sembrerebbe indicare l'Istante nella sua istanza, all'area degli interpelli "*disapplicativi*", disciplinati dall'articolo 11, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente. Ai sensi di tale ultima disposizione, infatti, il contribuente interpella l'amministrazione finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. È appena il caso di rilevare, sul punto, che le disposizioni in materia di residenza non hanno finalità antielusive e non limitano deduzioni detrazioni o altre posizioni soggettive ammesse dall'ordinamento, ma disciplinano uno *status* del soggetto passivo.

Tanto premesso, si rileva, per quel che attiene al **primo quesito**, come l'articolo 2, comma 2, del TUIR, considera fiscalmente residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta, cioè per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile), sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

Le condizioni sopra indicate sono tra loro alternative e la sussistenza anche di una sola di esse per la maggior parte del periodo d'imposta è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.

Ciò posto, si rileva che, sulla base degli elementi di fatto rappresentati dall'Istante nella richiesta di interpello in esame, l'Istante dovrebbe, in ogni caso, essere considerato, ai sensi della vigente normativa interna italiana, residente nel nostro Paese per l'intera

annualità 2021, in quanto iscritto nelle anagrafi della popolazione residente per la maggior parte di tale periodo d'imposta.

Tanto chiarito sotto il profilo della normativa interna italiana, occorre, tuttavia, considerare le disposizioni internazionali contenute in accordi conclusi dall'Italia con gli Stati esteri.

Il principio della prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno è, difatti, pacificamente riconosciuto nell'ordinamento italiano e, in ambito tributario, è sancito dall'articolo 169 del TUIR e dall'articolo 75 del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale.

Nel caso in esame si fa specifico riferimento, per quel che attiene all'annualità 2021, alla Convenzione tra l'Italia e l'Irlanda (Stato in cui l'Istante dichiara di aver trasferito la residenza nell'anno di riferimento) per evitare le doppie imposizioni, ratificata con Legge del 9 ottobre 1974, n. 583 (di seguito la Convenzione o il Trattato internazionale), il cui articolo 3 stabilisce, al paragrafo 1, lettera e), che l'espressione residente dell'Italia designa:

- una società che ha la sua sede effettiva di controllo e di direzione in Italia;
- ogni altra persona che è considerata residente in Italia, ai fini dell'imposta italiana, e non residente in Irlanda, ai fini dell'imposta irlandese, oppure, se residente in Irlanda, che è fisicamente presente in tale Stato (*present therein*) per un periodo o per periodi che non eccedono in totale i 91 giorni durante l'anno fiscale di riferimento.

Si osserva, inoltre, che la disposizione speculare contenuta nella lettera d) del paragrafo 1 del citato articolo 3 della Convenzione stabilisce che l'espressione residente dell'Irlanda designa:

- una società che ha la sua sede effettiva di controllo e di direzione in Irlanda;
- ogni altra persona che è considerata residente in Irlanda ai fini dell'imposta irlandese e non residente in Italia ai fini dell'imposta italiana o che è fisicamente presente in Italia per un periodo o per periodi che non eccedono in totale 91 giorni durante l'anno fiscale.

In base al combinato disposto delle citate disposizioni convenzionali si rileva, pertanto, che, qualora una persona fisica risulti fiscalmente residente in Italia, ai sensi della vigente normativa interna (cfr. articolo 2, comma 2, del TUIR), la stessa deve essere considerata, invece, non residente nel nostro Paese, secondo le disposizioni contenute nel citato Trattato internazionale, solo se tale persona non supera complessivamente i 91 giorni di presenza fisica in Italia nell'anno fiscale di riferimento.

Da quanto sopra rappresentato, consegue, quindi, che, nella fattispecie in esame, l'Istante deve essere considerato fiscalmente residente in Italia per tutto il 2021, poiché dalle affermazioni dello stesso Istante si desume che la propria presenza fisica nel nostro Paese, nel corso dell'anno di riferimento, risulta complessivamente superiore ai 91 giorni.

Tale conclusione è valida a prescindere da ogni considerazione circa la valenza da attribuire, anche alla luce delle linee guida OCSE, pubblicate il 3 aprile 2020 e, successivamente, aggiornate il 21 gennaio 2021, all'impatto che le misure sanitarie restrittive, adottate dai Paesi a seguito della pandemia, hanno sui Trattati internazionali. Sul punto, valgono, in ogni caso, i chiarimenti già forniti con la risposta n. 345 del 2021.

In considerazione di tale circostanza, si segnala che, in base alle disposizioni contenute nell'articolo 14 (lavoro subordinato), paragrafo 1, del citato Trattato internazionale, il reddito relativo all'attività di lavoro dipendente svolta, nell'anno

di riferimento, in *smart working* sul territorio italiano, dovrà essere assoggettato ad imposizione esclusiva nel nostro Paese (Stato di residenza del Contribuente e di svolgimento dell'attività lavorativa) mentre quello derivante dal lavoro subordinato svolto in Irlanda dovrà essere assoggettato ad imposizione concorrente in Italia (Stato di residenza) e in Irlanda (Stato di svolgimento dell'attività lavorativa). La conseguente doppia imposizione dovrà essere eliminata in Italia, Stato di residenza dell'Istante nel 2021, ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 1, lettera b), della Convenzione e con le modalità previste dall'articolo 165 del TUIR.

Per quel che attiene al **secondo quesito** posto dall'Istante, si osserva che il citato comma 8-*bis* prevede, in deroga a quanto stabilito dai precedenti commi del medesimo articolo 51 del TUIR, 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 di cui all'art. 4, comma 1, del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398»*.

Ai sensi del richiamato articolo 4 tali retribuzioni sono fissate entro il 31 gennaio di ogni anno e sono determinate con riferimento - e, comunque, in misura non inferiore - al trattamento economico minimo previsto dai contratti collettivi nazionali di categoria raggruppati per settori omogenei.

Il citato criterio di determinazione del reddito si rivolge a quei lavoratori che, pur svolgendo l'attività lavorativa all'estero, continuano ad essere qualificati come residenti fiscali in Italia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del TUIR.

L'applicazione di tale disposizione comporta che il reddito derivante dal lavoro dipendente prestato all'estero è assoggettato a tassazione assumendo come base imponibile la retribuzione convenzionale fissata dal predetto decreto del Ministro del lavoro e delle Politiche Sociali, senza tener conto della retribuzione effettivamente corrisposta al lavoratore.

Sulla base di quanto richiesto dalla norma, si rileva, pertanto, che la disciplina fiscale di cui all'articolo 51, comma 8-*bis*, del TUIR, 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 temporale di dodici mesi (anche ricompreso in due diversi periodi d'imposta) soggiorni nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni.

Oltre ai requisiti sopra richiamati, è, comunque, necessario che il lavoratore operante all'estero sia inquadrato in una delle categorie per le quali il decreto del citato Ministro fissa la retribuzione convenzionale.

Si fa, inoltre, presente come, in più occasioni, sia stato precisato che il criterio adottato dal legislatore, ai fini dell'applicazione delle norme interne che disciplinano la tassazione del reddito di lavoro dipendente, sia quello della presenza fisica del lavoratore nello Stato in cui viene effettuata la prestazione lavorativa (cfr. circolare Ministero delle

Finanze 16 novembre 2000, n. 207 e circolare Agenzia delle Entrate 23 maggio 2017, n.17/E).

In particolare, nella citata circolare n. 207 del 2000, nel fornire istruzioni in merito all'effettivo conteggio dei giorni di permanenza all'estero, ai fini dell'applicazione del comma 8-*bis* in esame, il Ministero delle Finanze ha precisato che i giorni di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi vengono considerati per intero giorni relativi alla determinazione della retribuzione dello Stato in cui viene prestata in via prevalente l'attività lavorativa.

Al riguardo, risulta evidente che il periodo di svolgimento dell'attività lavorativa in *smart working* nel nostro Paese non rientra tra i giorni non lavorativi indicati dalla predetta circolare.

Sulla base dei chiarimenti sopra forniti, per quanto attiene al requisito del soggiorno in un Paese estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco temporale di dodici mesi (anche ricompreso in due diverse annualità), da parte di un lavoratore dipendente residente in Italia, si osserva che, nella fattispecie rappresentata, l'Istante risulta nel 2021 residente nel nostro Paese, ma risulta altresì che nel corso di tale annualità non ha superato i 183 giorni di soggiorno all'estero.

Il limite dei 183 giorni di soggiorno all'estero potrebbe peraltro essere stato superato nel 2022; tuttavia, per l'applicazione delle disposizioni contenute nel citato articolo 51, comma 8-*bis*, del TUIR, risulterebbe, altresì, necessario che l'Istante fosse considerato residente nel nostro Paese anche in tale annualità, mentre l'Istante afferma, nella richiesta di interpello in esame, di essere residente in altro Stato estero nel 2022.

Si rileva, pertanto, sulla base delle affermazioni dell'Istante (qui assunte acriticamente) che il requisito del soggiorno in un Paese estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco temporale di dodici mesi (anche ricompreso in due diverse annualità), da parte di un lavoratore dipendente residente in Italia, non risulta verificato nella fattispecie in esame, ragion per cui non possono trovare applicazione le disposizioni contenute nel citato articolo 51, comma 8-*bis*, del TUIR.

(firmato digitalmente)