

Territorialità del reddito da lavoro dipendente e smart working

Spunti di riflessione sulla prospettiva italiana



Eleonora Addarii

Assegnista di Ricerca in Diritto tributario –
Università di Ferrara
PhD in diritto tributario europeo
Avvocato

La mobilità internazionale delle persone fisiche e, in particolare, dei lavoratori rappresenta oggi un fenomeno sempre più diffuso che mette in luce le numerose criticità legate all'applicazione delle regole e dei principi tradizionali in tema di tassazione dei redditi a carattere transnazionale. Problemi annosi quali la determinazione della residenza fiscale e del luogo di tassazione del reddito prodotto dal lavoratore che svolge interamente o in parte la propria attività in uno Stato diverso da quello di residenza (o di origine) devono oggi essere affrontati in una prospettiva differente, soprattutto a seguito della diffusione dello smart working e delle diverse forme di lavoro da remoto, più difficilmente inquadrabili dalla normativa vigente. Le differenti soluzioni offerte dall'Amministrazione fiscale italiana nel solco di una rigida applicazione dei principi tradizionali e spesso contrarie alle indicazioni provenienti dal contesto internazionale impongono una riflessione sul tema, nel tentativo di individuare principi uniformemente applicabili in un'ottica di coerenza sistematica tra la normativa interna e quella convenzionale.

I. Considerazioni preliminari	608
II. Il lavoro all'estero e la fiscalità	608
A. I lavoratori frontalieri	609
B. Il distacco internazionale	610
C. Lo smart working e il lavoro da remoto.....	611
III. La posizione italiana	614
IV. Considerazioni conclusive	615

I. Considerazioni preliminari

La mobilità internazionale delle persone fisiche e, in particolare, dei lavoratori rappresenta ad oggi un fenomeno sempre più diffuso che mette in luce le numerose criticità legate all'applicazione delle regole e dei principi tradizionali in tema di tassazione di tali fattispecie.

Problemi annosi quali la determinazione della residenza fiscale e del luogo di tassazione del reddito prodotto dal lavoratore

che svolge interamente o in parte la propria attività in uno Stato diverso da quello di residenza (o di origine)^[1] devono oggi essere affrontati in una prospettiva differente, soprattutto a seguito della diffusione dello *smart working* e delle diverse forme di lavoro da remoto, più difficilmente inquadrabili dalla normativa vigente.

Le differenti soluzioni offerte dall'Amministrazione fiscale italiana nel solco di una rigida applicazione del principio di localizzazione fisica del lavoratore e spesso contrarie alle indicazioni provenienti dal contesto internazionale impongono una riflessione sul tema, nel tentativo di individuare principi uniformemente applicabili, in un'ottica di coerenza sistematica tra la normativa interna e quella convenzionale.

Ciò in quanto il fenomeno del lavoro da remoto, sviluppatosi in maniera esponenziale a seguito della crisi pandemica, pone al centro le modalità con cui l'attività lavorativa viene svolta rendendole criterio discriminante per la determinazione del regime fiscale applicabile a tali redditi, sovrapponendosi non sempre coerentemente con il tradizionale criterio di "fonte" del reddito ai fini dell'allocatione del potere impositivo.

II. Il lavoro all'estero e la fiscalità

Il tema della mobilità internazionale delle persone fisiche è strettamente legato a quello del lavoro e risulta, di conseguenza, influenzato dalle diverse tipologie di impiego all'estero che l'ordinamento e, oggi, l'evoluzione della tecnologica, mettono a disposizione.

Vediamo quindi che accanto a figure più tradizionali, come il lavoratore transfrontaliero o quello temporaneamente distaccato all'estero, è sempre più frequente il caso del lavoratore che opera con il cd. *smart working* cui si affianca, e in alcuni casi si sovrappone, la nuova figura dei "nomadi digitali", ovvero quei lavoratori, dipendenti o autonomi, che offrono servizi

[1] Per alcune riflessioni sul tema, MARCO GREGGI, *La fiscalità degli espatriati emiliano-romagnoli linee guida per una tassazione inclusiva e sostenibile*, Napoli 2021.

esclusivamente digitali, rendendo quindi del tutto irrilevante il luogo in cui l'attività viene materialmente svolta.

Queste figure, ciascuna con le sue peculiarità, hanno inevitabili conseguenze sul piano della tassazione, sollevando in particolare problematiche che investono il tema della determinazione della corretta residenza fiscale e della localizzazione del reddito, da cui discende l'attribuzione della potestà impositiva in un determinato Stato.

In una prospettiva domestica, la disciplina italiana della tassazione dei redditi da lavoro dipendente a carattere internazionale coinvolge essenzialmente le norme contenute nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), in base alle quali si considerano imponibili in Italia "i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato"^[2] e si dispone che, nel caso di lavoro prestato all'estero da un cittadino residente per un periodo superiore a 183 giorni, il reddito imponibile può essere determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali stabilite con decreto ministeriale^[3].

In sostanza, la normativa interna introduce un criterio fisico di localizzazione della prestazione lavorativa, in grado di attrarre a tassazione in Italia qualsiasi attività di lavoro dipendente che sia svolta nel territorio dello Stato e, dall'altro, consente l'applicazione di un regime agevolato^[4] al residente che presti attività all'estero per un periodo prolungato.

Da un punto di vista convenzionale, la disciplina della tassazione dei redditi da lavoro dipendente con rilevanza internazionale è contenuta nell'art. 15 del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE).

Analogamente alla normativa nazionale, il M-OCSE introduce in primo luogo un criterio di localizzazione fisica dell'attività lavorativa, disponendo che le retribuzioni siano tassate nello Stato di residenza del lavoratore, a meno che l'attività non sia svolta nell'altro Stato contraente.

[2] Cfr. art. 23 TUIR, che disciplina l'imponibilità in Italia dei redditi prodotti da soggetti non residenti. Per un approfondimento del tema, con particolare riferimento alla necessità che l'attività del non residente presenti una certa stabilità ai fini della tassazione in Italia, cfr. FRANCESCO CROVATO, Il lavoro dipendente transnazionale (dall'emigrante al manager) in: Loredana Carpentieri/Raffaello Lupi/Dario Stevanato (a cura di), *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano 2003, p. 174 ss.; GIOVANNI PUOTI, Redditi di lavoro nel modello OECD, in: Vittorio Uckmar (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova 2005, III^a ed., p. 689.

[3] L'art. 51, comma 8-bis, TUIR stabilisce che "[i]n deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, 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 Ministro del lavoro e della previdenza sociale". In proposito, l'Amministrazione finanziaria con la Circolare n. 207/E del 16 novembre 2000 ha chiarito che la durata della permanenza all'estero va commisurata tenendo conto di dodici mesi solari, indipendentemente dal periodo d'imposta. Sul punto deve notarsi che le differenti modalità di computo del periodo estero potrebbero creare ulteriori difficoltà in relazione alla determinazione della residenza fiscale, rispetto alla quale il termine convenzionale di 183 giorni viene rapportato al periodo d'imposta.

[4] Il regime della retribuzione convenzionale mira essenzialmente a sterilizzare le maggiorazioni riconosciute al lavoratore in distacco all'estero ai fini della determinazione del reddito imponibile.

In tal caso la norma prevede un criterio generale di tassazione concorrente tra Stato di residenza e Stato della fonte^[5], cui si affianca la previsione della tassazione esclusiva nello Stato di residenza nel caso in cui il lavoratore rimanga nello Stato della fonte per un periodo di tempo limitato, la retribuzione sia pagata direttamente o per conto di un soggetto con sede nello Stato di residenza, la retribuzione non gravi sulla stabile organizzazione presente nello Stato della fonte^[6].

Pur nell'apparente chiarezza della disciplina convenzionale, la sua applicazione riserva non poche criticità, dettate in particolare dall'assenza di definizioni esatte delle fattispecie considerate, tra cui si segnalano le differenze nell'individuazione delle somme e qualificabili come retribuzioni^[7] o le difficoltà nell'individuare il datore di lavoro^[8] e il soggetto effettivamente gravato dell'onere economico del lavoratore.

All'interno di tali linee generali vanno ad inserirsi le diverse fattispecie di lavoro all'estero individuate dall'ordinamento.

A. I lavoratori frontalieri

La prima e più tradizionale figura che merita attenzione è quella dei lavoratori (trans)frontalieri, fenomeno molto diffuso in Italia e all'interno dell'Unione europea (UE), per evidenti ragioni geografiche.

Secondo la definizione contenuta nell'art. 1 lett. f Regolamento n. 883/2004/CE il lavoratore frontaliere è quel cittadino che lavora in uno Stato membro dell'UE, ma risiede in un diverso Stato confinante nel quale rientra giornalmente o almeno con cadenza settimanale.

[5] In base all'art. 15, par. 1 M-OCSE "salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State".

[6] Recita l'art. 15, par. 2: "Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if: (a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and (b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and (c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State". La ratio della norma si ritrova, da un lato, nella coerenza del sistema fiscale per cui non si assoggetta a tassazione quel reddito che rappresenta un costo che, nel caso di trasferimenti/distacchi brevi, non viene dedotto dal soggetto fruitore dei servizi residente nello Stato della fonte. Dall'altro, si ritiene che onerare il datore di lavoro non residente dell'applicazione di ritenute alla fonte estere rappresenterebbe un eccessivo aggravio amministrativo.

[7] Il Commentario M-OCSE (ed. 2017) evidenzia infatti che, nonostante tutti gli Stati riconoscano come retribuzione anche i *benefit* in natura attribuiti al dipendente, alcune difficoltà possono nascere in relazione alle somme erogate, ad es., dopo la conclusione del rapporto di lavoro (trattamento di fine rapporto, *stock options*). Cfr. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, in: <https://www.oecd.org/tax/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm> (consultato il 02.12.2022).

[8] In particolare, nel Commentario M-OCSE si evidenziano i potenziali conflitti fra le normative nazionali che, ai fini del riconoscimento del rapporto di lavoro, si limitano a richiedere l'esistenza di un contratto formale e quelli che, per contro, applicano un criterio sostanziale in base al quale il rapporto di lavoro può essere individuato anche in assenza di contratto formalmente sottoscritto.

In ambito nazionale non esiste una definizione autonoma, avendo il legislatore fatta propria – *in primis* a fini previdenziali e di sicurezza sociale – quella euro-unitaria[9].

Sulla base della prassi amministrativa è, tuttavia, possibile individuare il soggetto identificato come lavoratore frontaliere ai sensi della normativa italiana in quel cittadino residente che svolge un'attività lucrativa dipendente, in via esclusiva e continuativa, per un datore di lavoro estero e quotidianamente si reca in Paesi confinanti (Francia, Svizzera, Austria, Slovenia e San Marino) ovvero in Paesi limitrofi (come il Principato di Monaco)[10].

In tal senso, infatti, l'Amministrazione finanziaria parla frequentemente di pendolari frontalieri, così da sottolineare che, al fine del riconoscimento del relativo *status*, è richiesta una mobilità tra il Paese di residenza e quello di occupazione se non giornaliero, quanto meno abituale e vincolato all'attività lavorativa prestata.

Ai fini fiscali, il lavoratore frontaliere è considerato a tutti gli effetti residente in Italia e, quindi, soggetto ad imposizione secondo il principio del *world wide income taxation*, restando pertanto esposto al rischio di doppia tassazione, qualora anche lo Stato della fonte applichi la propria tassazione sul reddito di lavoro percepito.

La disciplina varia, di conseguenza, a seconda dello Stato estero coinvolto, in applicazione della relativa CDI che può prevedere in alternativa una forma di tassazione concorrente o la tassazione esclusiva in favore dello Stato di residenza o di quello della fonte[11].

[9] L'ampiezza della nozione di lavoratore frontaliere, peraltro, varia a seconda delle convenzioni sottoscritte con i Paesi confinanti. Il tema è, infatti, solitamente oggetto di convenzioni specifiche o di protocolli aggiuntivi alle convenzioni contro le doppie imposizioni (CDI) sottoscritte con gli Stati esteri di prossimità. Si guardi, ad es., alla revisione dell'Accordo Italia-Svizzera, ad opera del Protocollo sottoscritto il 23 dicembre 2020, nella quale si specifica ora chiaramente che frontaliere è considerato il lavoratore che risiede ad una distanza massima di 20 km dal confine e rientra giornalmente presso la propria residenza. Per un approfondimento sul tema si veda: SAMUELE VORPE, Il nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri tra Svizzera ed Italia, in: DPTI 3/2021, p. 1146 ss.

[10] Un regime a sé è previsto per i residenti italiani che prestano la propria attività all'interno della Città del Vaticano. In base all'art. 17 dei Patti Lateranensi, infatti, "le retribuzioni, di qualsiasi natura, dovute dalla Santa Sede, dagli altri enti centrali della Chiesa cattolica e dagli enti gestiti direttamente dalla Santa Sede anche fuori di Roma, a dignitari, impiegati e salariati, anche non stabili, saranno nel territorio italiano esenti, a decorrere dal 1° gennaio 1929, da qualsiasi tributo tanto verso lo Stato quanto verso ogni altro ente". Per contro, chi presta la propria attività all'interno dello Stato Vaticano, ma come dipendente di un ente diverso da quelli indicati, sarà soggetto all'ordinario regime previsto per i lavoratori frontalieri.

[11] Le CDI sottoscritte con Austria e Francia prevedono la tassazione esclusiva nello Stato di residenza. Il Protocollo aggiuntivo alla CDI tra Italia e San Marino introduce invece un criterio di tassazione concorrente disponendo che "[i]n relazione alle disposizioni dell'art. 15, per quanto concerne la tassazione di lavoro dipendente dei lavoratori frontalieri residenti in Italia, i due Stati contraenti convengono di applicare il sistema di tassazione concorrente, con tassazione definitiva nello Stato di residenza. La Repubblica Italiana assoggetterà a tassazione il reddito lordo dei lavoratori frontalieri residenti in Italia conseguito nella Repubblica di San Marino con le modalità che saranno stabilite con legge ordinaria. La legge ordinaria potrà determinare una quota del reddito lordo dei lavoratori frontalieri esente da imposta in Italia. In questo caso, la quota residua sarà imponibile con applicazione delle aliquote vigenti

In ambito nazionale, ai sensi dell'art. 1, comma 175, della Legge (L.) n. 147/13, il reddito da lavoro dipendente del frontaliere concorre interamente a formare il reddito complessivo IRPEF (Imposta sul Reddito delle Persone fisiche) del contribuente, fatta salva l'applicazione della cd. *franchigia di esenzione*, da cui discende l'esclusione dalla base imponibile di un importo stabilito per legge[12].

In caso di tassazione concorrente, trova altresì applicazione il credito d'imposta per le imposte versate all'estero di cui all'art. 165 TUIR.

Limitatamente ai beni e alle attività finanziarie detenute nello Stato in cui svolgono l'attività lavorativa, i lavoratori frontalieri sono generalmente esclusi dagli obblighi di monitoraggio fiscale[13], pur restando in ogni caso soggetti all'imposizione patrimoniale sugli investimenti e gli immobili esteri, indipendentemente dal fatto che si trovino nello Stato in cui svolge l'attività lavorativa[14].

B. Il distacco internazionale

Diverso è il caso dei lavoratori che per periodi di tempo più o meno lunghi prestano la propria attività all'estero, trasferendosi temporaneamente. Ci si riferisce, in particolare, all'ipotesi del distacco internazionale che si realizza quando il datore di lavoro (distaccante) mette temporaneamente a disposizione di un altro soggetto un lavoratore per lo svolgimento di una determinata attività, ipotesi molto frequente all'interno dei gruppi di impresa internazionali.

calcolate con riferimento all'intero reddito". Per quanto riguarda la Svizzera, l'Accordo sui frontalieri del 1974 prevede che la tassazione avvenga soltanto nello Stato della fonte. Per effetto del Protocollo sottoscritto nel dicembre 2020 viene previsto nel nuovo Accordo, non ancora in vigore, l'imposizione concorrente tra Italia e Svizzera per i frontalieri entrati nel mercato del lavoro svizzero dopo l'entrata in vigore, in base alla quale il reddito erogato dal datore di lavoro elvetico è assoggettato a tassazione in Svizzera in misura pari all'80% delle imposte sui redditi nazionali, con successivo riconoscimento del credito d'imposta da parte dell'Italia.

[12] Attualmente pari ad euro 7'500. Con il disegno di legge si vuole portare questo limite a euro 10'000.

[13] Ai sensi dell'art. 38, comma 13, lett. b, del Decreto legge (D.L.) n. 78/2010 "[g]li obblighi dichiarativi previsti dall'articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, non si applicano: [...] (b) ai soggetti residenti in Italia che prestano la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi con riferimento agli investimenti e alle attività estere di natura finanziaria detenute nel Paese in cui svolgono la propria attività lavorativa". In base al successivo art. 2 D.L. n. 153/2015, l'esonero è limitato al conto corrente costituito all'estero per l'accredito degli stipendi o altri emolumenti, ma è applicabile anche al coniuge e ai familiari eventualmente cointestataro o delegati ad operare su tale rapporto. In ragione del Provvedimento n. 151663 del 18 dicembre 2013, l'esclusione dalla disciplina del monitoraggio è applicabile solo per il periodo in cui il lavoratore presta la propria attività come frontaliere ed è riconosciuta per l'intero periodo d'imposta a condizione che il lavoratore presti l'attività in via continuativa per la maggior parte dello stesso. In caso di cessazione del rapporto di lavoro e rientro in Italia, l'esonero continua ad essere applicabile a condizione che tutte le attività finanziarie detenute nello Stato estero siano trasferite in Italia nel termine di sei mesi. In caso contrario, il contribuente sarà tenuto a presentare le dovute dichiarazioni per l'intero periodo d'imposta (cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare n. 38/E/2013).

[14] Ci si riferisce a IVIE (Imposta sul valore degli immobili situati all'estero) e IVAFE (Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero), istituite con l'art. 19 D.L. n. 201/2011.

Dal punto di vista civilistico, l'istituto è stato definitivamente disciplinato dal Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 276/2003 (Legge Biagi). In base alla norma, per effetto del distacco, si trasferisce temporaneamente il potere disciplinare e gerarchico in capo al distaccatario, mantenendo però la titolarità del rapporto di lavoro in capo alla società distaccante.

La particolarità del distacco di personale è rappresentata dal fatto che il datore di lavoro distaccante resta in ogni caso l'unico responsabile della retribuzione^[15].

Nonostante ciò, diverse sono le modalità di erogazione del compenso, potendosi avere casi in cui il distaccante effettua il versamento della retribuzione, ricevendo poi un rimborso da parte della società utilizzatrice, o casi in cui l'erogazione avviene attraverso due versamenti distinti, con compenso fisso a carico del datore di lavoro e un compenso aggiuntivo a carico dell'effettivo beneficiario della prestazione.

In base alla normativa comunitaria^[16] per lavoratore distaccato si intende più semplicemente il soggetto che, per un periodo limitato, svolge il proprio lavoro nel territorio di uno Stato membro diverso da quello in cui lavora abitualmente, con una nozione che si rivela probabilmente più ampia di quella nazionale, non imponendo alcun ulteriore requisito, quale quello dell'interesse del distaccante.

Nella prospettiva tributaria, la figura del lavoratore distaccato presenta una serie di criticità differenti da quelle viste per il caso del frontaliere, con un maggiore rischio di doppia imposizione.

Primo elemento da tenersi in considerazione è la durata del periodo trascorso all'estero, che può influire tanto sulla determinazione della residenza fiscale quanto su quella del reddito imponibile.

Come si è accennato, la disciplina domestica, dispone che, in caso di permanenza del lavoratore all'estero per un periodo superiore a 183 giorni, la tassazione avverrà sulla base delle retribuzioni convenzionali stabilite annualmente con decreto del Ministero del lavoro (art. 51, comma 8-bis, TUIR).

Per converso, in caso di distacco temporalmente limitato, il reddito imponibile del lavoratore andrà determinato secondo la disciplina ordinaria.

La durata della permanenza all'estero incide altresì sulla disciplina convenzionale, rappresentando uno dei criteri che determina la tassazione concorrente fra Stato di residenza e Stato della fonte – in caso di soggiorno superiore – o al contrario quella esclusiva nel Paese di residenza.

[15] In base all'art. 30 D.Lgs. n. 276/2003 si avrà legittimo distacco di personale quando "un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa. (2) In caso di distacco il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore".

[16] Cfr. art. 2 Direttiva n. 96/71/CE relativa al distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione di servizi.

Allo stesso tempo, assumono rilievo elementi quali l'esclusività e la stabilità dell'attività prestata all'estero, al pari del soggetto (distaccante o distaccatario) effettivamente tenuto a corrispondere il compenso nel periodo di distacco e, quindi, gravato dagli adempimenti di natura tributaria e contributiva.

In prospettiva nazionale, per godere del beneficio della tassazione in base alla retribuzione convenzionale è, infatti, richiesto che il lavoratore presti la propria attività in via continuativa e con carattere di esclusività, da cui discende la necessità che l'attività prestata all'estero costituisca l'oggetto determinato della prestazione lavorativa.

Per contro, sul fronte della disciplina convenzionale, il soggetto gravato dell'onere economico del lavoratore rappresenta uno dei criteri per la determinazione della tassazione nello Stato di residenza in caso di permanenza nello Stato estero inferiore ai 183 giorni nell'arco di 12 mesi.

Infine, si deve rilevare che, a differenza del frontaliere, il lavoratore distaccato non gode di alcuna esenzione dagli obblighi di monitoraggio fiscale ed è, quindi, tenuto a dichiarare tutte le attività finanziarie detenute all'estero, anche nel caso in cui si tratti di rapporti accesi nello Stato di distacco per il solo periodo di durata dell'attività estera.

Questa breve disamina permette di porre in luce le criticità che caratterizzano la fiscalità del lavoratore distaccato, dando spesso luogo a difficoltà interpretative e, di conseguenza, incertezze sul regime effettivamente applicabile.

A ciò si aggiunge indubbiamente il tema della corretta individuazione della residenza fiscale. Il regime della retribuzione convenzionale previsto dal legislatore italiano presuppone che il soggetto mantenga la residenza nello stato, anche se la permanenza all'estero superiore a 183 giorni potrebbe, in astratto, determinare il trasferimento della residenza nello Stato di distacco.

Del pari, accantonando criteri formali quali l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente o all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE), è di tutta evidenza che la stabile permanenza all'estero per periodi prolungati potrebbe determinare uno spostamento della residenza fiscale o, per meglio dire, l'insorgenza di conflitti di attribuzione della residenza sulla base dei criteri fattuali, tanto nazionali quanto convenzionali, con conseguente inevitabile rischio di doppia imposizione.

C. Lo smart working e il lavoro da remoto

Come accennato, accanto a queste figure più tradizionali, ha assunto sempre maggior centralità quella del lavoratore in *smart working* (o meglio, lavoro agile) o da remoto (altrimenti detto, telelavoro)^[17].

[17] Per un'analisi del tema dal punto di vista sostanziale, si veda tra gli altri, MICHEL MARTONE, *Il lavoro da remoto*, Piacenza 2020.

Si tratta con tutta evidenza di un'ipotesi astrattamente autonoma, ma che spesso va a sovrapporsi a quelle precedentemente esaminate, essendo a tutti gli effetti una modalità di svolgimento della prestazione lavorativa applicabile tanto al caso del frontaliere quanto a quella del lavoratore distaccato[18].

Ai nostri fini non si ritiene particolarmente rilevante la differenza tra lavoro agile e da remoto, sulla cui qualificazione incidono elementi quali l'imposizione di un orario di lavoro e di altre condizioni lavorative più o meno rigide, scarsamente rilevanti ai fini della determinazione del regime impositivo.

Diversamente, una delle prime difficoltà che si incontrano approcciando il tema è quella di stabilire quale sia l'effettivo luogo di lavoro e come questo rilevi ai fini della tassazione degli emolumenti o dei compensi percepiti in termini di individuazione del luogo di produzione del reddito.

Ciò in quanto tale modalità di svolgimento di lavoro crea inevitabilmente una scissione tra la sede di lavoro contrattualmente stabilita, il luogo in cui si trova in soggetto che usufruisce della prestazione di lavoro e beneficia dei risultati (anche in termini economici) ed il luogo in cui l'attività viene effettivamente svolta, ovvero l'abitazione o domicilio del lavoratore.

Se tale scissione non crea particolari difficoltà quando il lavoro da remoto resta all'interno dei confini nazionali[19], diverse possono essere le situazioni che si vengono a creare quando essa coinvolge rapporti internazionali.

In tali casi, la semplice applicazione del criterio fisico di localizzazione territoriale della prestazione mal si concilia con il lavoro svolto in ambiente digitale, per cui la presenza fisica del lavoratore in un luogo o in un altro ha poca o nessuna rilevanza ai fini dello svolgimento dell'attività lavorativa, con la possibile conseguenza di creare ulteriori conflitti di attribuzione del potere impositivo tra gli Stati coinvolti.

A ciò si aggiunge la potenziale insorgenza di conflitti della qualificazione e quantificazione della retribuzione e del suo trattamento tributario. Come già si è evidenziato, la diversità nelle legislazioni nazionali può comportare in sede di applicazione dell'art. 15 M-OCSE difficoltà nel delineare quali somme erogate al lavoratore rientrino effettivamente nell'applicazione della norma, tant'è che il Commentario contiene un'ampia disamina delle fattispecie più frequenti.

La diffusione del lavoro da remoto, a cui si accompagna la corresponsione al lavoratore di somme ulteriori rispetto alla retribuzione ordinaria (da contributi per l'allestimento di una

postazione lavorativa domestica al rimborso delle spese per utenze sostenute) potrebbe dare vita ad ulteriori difficoltà interpretative, già peraltro emerse a livello nazionale[20].

Vista la novità della tematica, emersa con prepotenza soprattutto negli ultimi due anni, varie sono state le risposte date dagli organismi internazionali, come le istituzioni europee e l'OCSE, e dall'Amministrazione finanziaria.

Nell'immediatezza della crisi scatenata dalla pandemia da Covid-19, uno dei primi interventi a carattere generale si è registrato da parte dell'OCSE che ha fornito criteri di interpretazione delle CDI volti a sterilizzare gli effetti delle restrizioni negli spostamenti.

Relativamente alla residenza delle persone fisiche, con una prima comunicazione dell'aprile 2020, l'OCSE ha segnalato che la permanenza in uno Stato diverso da quello di residenza per effetto della pandemia non avrebbe dovuto ritenersi rilevante ai fini della determinazione della residenza fiscale[21].

Intervenuta nuovamente sul tema nel gennaio 2021, l'Organizzazione ha ribadito che, nell'eccezionalità della crisi pandemica, ai fini della valutazione della residenza le amministrazioni fiscali e le autorità competenti avrebbero dovuto tenere in considerazione un periodo di tempo qualificabile come normale per il contribuente, quindi al netto delle situazioni eccezionali[22].

In relazione ai lavoratori transnazionali, l'OCSE ha chiaramente suggerito agli Stati che, ai fini della determinazione del luogo di imposizione del reddito, "[i]n the case of employees that work in one state but commute there from another state where

[20] Sul punto, DELLA VALLE (nota 19), p. 15 ss.

[21] Cfr. OCSE, OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis, 3 aprile 2020, in: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01> (consultato il 02.12.2022). Con riferimento alla residenza delle persone fisiche, in particolare, l'OCSE afferma che "[t]wo main situations could be imagined: (1) A person is temporarily away from their home (perhaps on holiday, perhaps to work for a few weeks) and gets stranded in the host country by reason of the COVID-19 crisis and attains domestic law residence there. (2) A person is working in a country (the «current home country») and has acquired residence status there, but they temporarily return to their «previous home country» because of the COVID-19 situation. They may either never have lost their status as resident of their previous home country under its domestic legislation, or they may regain residence status on their return. In the first scenario, it is unlikely that the person would acquire residence status in the country where the person is temporarily because of extraordinary circumstances. There are however rules in domestic legislation deeming a person to be a resident if he or she is present in the country for a certain number of days. But even if the person becomes a resident under such rules, if a tax treaty is applicable, the person would not be a resident of that country for purposes of the tax treaty. Such a temporary dislocation should therefore have no tax implications. In the second scenario, it is again unlikely that the person would regain residence status for being temporarily and exceptionally in the previous home country. But even if the person is or becomes a resident under such rules, if a tax treaty is applicable, the person would not become a resident of that country under the tax treaty due to such temporary dislocation".

[22] Cfr. OCSE, Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis, 21 gennaio 2021, in: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-pandemic-df42be07> (consultato il 02.12.2022) (cit.: Updated guidance).

[18] Come dimostrato dalla più recente prassi amministrativa che ha dovuto affrontare, ad es., casi di lavoratori distaccati all'estero, ma operativi da remoto in Italia o di lavoratori frontalieri temporaneamente collocati in telelavoro nel corso dell'emergenza pandemica.

[19] Sulle possibili criticità in ambito di Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP) del lavoro da remoto si veda EUGENIO DELLA VALLE, La fiscalità dei "lavori agili", in: Riv. Dir. Trib. 1/2022, p. 23 ss.

they are resident (cross border worker), this would be the state they used to work in", con ciò di fatto sancendo, quanto meno nel periodo di emergenza pandemica, l'irrilevanza del luogo di effettivo svolgimento della prestazione lavorativa.

In particolare, con riferimento al calcolo della permanenza nello Stato della fonte, si suggerisce che i giorni trascorsi in uno Stato o nell'altro, dovuti alle restrizioni agli spostamenti imposte dalle normative emergenziali, non vengano considerati rilevanti, al pari di quanto già previsto nel Commentario per i casi di assenza per malattia che impediscano gli spostamenti[23].

Con particolare riferimento all'ipotesi di lavoro da remoto, infine, l'OCSE evidenzia chiaramente quali sono le criticità che potrebbero emergere nella determinazione dello Stato in cui il reddito è imponibile

Si sottolinea, quindi, come il conseguente cambio del luogo di svolgimento della prestazione potrebbe comportare un mutamento nell'allocatione del reddito, portando, ad es., lo Stato della fonte a perdere il proprio diritto alla tassazione in favore dello Stato di residenza (o per ipotesi di un altro Stato in cui il lavoratore si trasferisca per svolgere l'attività da remoto).

A tale spostamento, conseguirebbero ulteriori complicazioni tanto dal punto di vista amministrativo per il datore di lavoro con sede in detto Stato, quanto per il lavoratore soggetto a maggiori obblighi dichiarativi nello Stato di residenza e a maggiori rischi di doppia imposizione.

In tal senso, le linee guida non indicano una soluzione specifica, ma pongono in luce la necessità di un maggiore coordinamento tra le diverse giurisdizioni, volto a ridurre il più possibile le conseguenze negative dei cambiamenti legati alla pandemia[24].

L'Organizzazione ha inoltre svolto un'interessante analisi in merito alle disposizioni adottate da diversi Paesi da cui è possibile notare come alcuni abbiano scelto un limite temporale (ad es. Australia, Nuova Zelanda) al di sotto del quale la permanenza nello Stato del lavoratore solitamente impiegato all'estero non viene considerato rilevante, altri hanno stabilito che nel caso di dimostrata permanenza forzata i redditi di lavoro dipendente solitamente prestato all'estero non sarebbero comunque stati considerati imponibili nello Stato (ad es. Grecia, Irlanda), altri (come la Germania o l'Italia) hanno concluso accordi amichevoli soprattutto con i Paesi frontalieri[25].

[23] Secondo OCSE, Updated guidance (nota 22), "where an employee is prevented from travelling because of COVID-19 public health measures of one of the governments involved and remains in a jurisdiction, it would be reasonable for a jurisdiction to disregard the additional days spent in that jurisdiction under such circumstances for the purposes of the 183 day test in Article 15(2)(a) of the OECD Model".

[24] OCSE, Updated guidance (nota 22): "Exceptional circumstances call for an exceptional level of coordination between jurisdictions to mitigate the compliance and administrative costs for employees and employers associated with an involuntary and temporary change of the place where employment is performed. Where relevant, MAP should be applied efficiently and pragmatically to help resolve issues arising out of the COVID-19 pandemic".

[25] Cfr. OCSE, Updated guidance (nota 22).

Superata la fase emergenziale, a livello europeo si segnala il parere pubblicato dal Comitato Economico e Sociale Europeo (CESE) sul tema della tassazione dei telelavoratori transfrontalieri[26], nel quale si cercano di fornire linee guida per i rapporti tra gli Stati membri e si formulano proposte per la costruzione di una disciplina armonizzata, evidenziando l'importanza del tema alla luce della diffusione che questa tipologia di attività sta assumendo all'interno dell'UE[27].

Nel parere, condividendo le opinioni formulate in sede OCSE, si sottolineano i rischi di doppia imposizione e di incertezza del regime fiscale applicabile, unitamente all'eccezionalità della situazione e delle soluzioni adottate nel corso della crisi pandemica[28].

Stante la diffusione del fenomeno anche nel periodo successivo, il CESE, in una prospettiva prettamente europea, evidenzia inoltre come le criticità poste in luce possano avere effetti negativi sulle libertà di circolazione sancite dai Trattati[29].

A ben vedere, l'analisi condotta dal CESE mantiene quale punto fermo il principio della tassazione nel luogo in cui l'attività viene materialmente svolta (anche se digitalmente, da remoto), mitigato dall'utilizzazione di un limite temporale al di sotto del quale la permanenza del lavoratore in uno Stato non rileva ai fini dell'imponibilità del reddito.

A tal fine, viene suggerita la possibilità di istituire un meccanismo di comunicazione e compensazione tra gli Stati membri dell'UE che consentirebbe di accentrare tutti gli adempimenti in un'unica giurisdizione (sede del datore di lavoro) e poi redistribuire interamente o parzialmente il reddito imponibile e, quindi, il potere impositivo tra gli Stati membri interessati in

[26] CESE, Taxation of cross-border teleworkers and their employers, ECO/585-EESC-2022-00408, 5 luglio 2022, in: <https://www.eesc.europa.eu/it/our-work/opinions-information-reports/opinions/taxation-cross-border-teleworkers-and-their-employers> (consultato il 02.12.2022). Per un commento sulla posizione europea si veda FRANCESCA AMADDEO, L'Unione europea sul telelavoro e i (trans)frontalieri, in: NF 10/2022, pp. 520-524.

[27] Per un commento, cfr. AMADDEO (nota 26), pp. 520-524.

[28] Si afferma nel parere "[p]er effetto della pandemia di Covid-19, numerosi Stati membri hanno adottato misure temporanee per evitare che le giurisdizioni della fonte perdessero ogni diritto impositivo. Gli Stati membri hanno concordato dei «memorandum d'intesa» in base ai quali tutti i giorni di lavoro presso il domicilio del lavoratore sarebbero stati considerati come realizzati nello Stato in cui veniva abitualmente svolta l'attività lavorativa prima della pandemia. Tale regola avrebbe riguardato soltanto i lavoratori costretti a telelavorare a causa della situazione eccezionale dovuta alla pandemia di Covid-19, e non i lavoratori transfrontalieri che già telelavoravano prima della pandemia. È probabile che tali misure temporanee non siano state prorogate dopo il 30 giugno 2022 e i Paesi torneranno ad applicare l'MCF dell'OCSE o le strutture di minimis" (CESE [nota 26], consid. 2.8).

[29] Si legge ancora nel parere del CESE "[p]ur riconoscendo che il governo di ogni Paese ha il diritto di decidere se imporre una tassa nel proprio territorio e con quale aliquota, i principi fiscali sul telelavoro transfrontaliero andrebbero preferibilmente concordati a livello mondiale. Tuttavia, tenuto conto dell'intrinseca mobilità all'interno dell'UE per effetto della libera circolazione nel quadro del mercato unico, vi sono motivi per affrontare la questione a livello dell'UE prima che venga trovata una soluzione a livello mondiale. Sebbene siano possibili approcci differenti, è importante raggiungere un livello elevato di coordinamento tra gli Stati membri dell'UE e, ove possibile, con i Paesi terzi (Regno Unito, Svizzera, ecc.)" (CESE [nota 26], consid. 4.1).

ragione del periodo di tempo trascorso dal (tele)lavoratore in ciascuno di essi[30].

III. La posizione italiana

Nella complessità della situazione che si è venuta creando a seguito dello scoppio della crisi pandemica e della conseguente diffusione delle diverse forme di lavoro digitale da remoto, la posizione italiana si caratterizza per l'assenza di normative specifiche in ambito tributario.

Nel susseguirsi convulso della legislazione emergenziale, il Legislatore è ripetutamente intervenuto sugli aspetti sostanziali del cd. *smart working*[31], senza tuttavia affrontare in modo organico il tema della fiscalità dei telelavoratori con profilo internazionale. Ciò, nonostante il fatto che, a giudicare dal numero di interpelli presentati e di risposte pubblicate dall'Agenzia delle Entrate, il tema si sia rivelato non solo di grande importanza, ma soprattutto foriero di grandi incertezze.

L'unico intervento chiaro del Legislatore nazionale è stato quello in tema di lavoratori frontalieri, attraverso la sottoscrizione di intese tramite procedura amichevole con i principali Paesi confinanti (Francia, Austria e Svizzera) che vanno nella direzione suggerita dall'OCSE, ovvero l'irrilevanza del lavoro da remoto imposto dall'emergenza Covid-19 ai fini del riconoscimento dello *status* di frontaliere e del conseguente regime fiscale[32].

Nulla invece è stato specificamente indicato a livello legislativo per quanto attiene ai lavoratori distaccati o in precedenza espatriati, in particolare per coloro che avrebbero dovuto svolgere la prestazione all'estero rientrati in Italia durante la pandemia (o anche successivamente) e operativi da remoto sulla base del medesimo contratto di distacco o in ogni caso alle dipendenze di un soggetto estero, quindi ancora formalmente qualificabili come lavoratori all'estero.

Le uniche indicazioni sono dunque ricavabili dalle risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate in sede di interpello, da cui emerge chiaramente l'orientamento ad un'applicazione piuttosto rigida dei criteri ordinari, *in primis* quello di localizzazione fisica del lavoratore, da intendersi quale luogo dove viene materialmente svolta la prestazione, indipendentemente dal

fatto che essa discenda un contratto di distacco o sia prestata alle dipendenze di un soggetto non residente[33].

Da esse emerge altresì molto chiaramente l'assoluta irrilevanza ai fini della tassazione in Italia delle ragioni che giustificano (o impongono) la presenza nello Stato, della natura o residenza del soggetto che beneficia della prestazione o del soggetto che ne sopporta economicamente il peso, considerati elementi non determinanti ai fini della localizzazione del reddito da lavoro dipendente.

L'applicazione del principio della localizzazione fisica del lavoratore si rivela particolarmente rigida e svantaggiosa nel caso del lavoratore distaccato che, per esigenze lavorative o in conseguenza della pandemia, sia rientrato in Italia e da lì continui a svolgere, da remoto, le mansioni oggetto del contratto di distacco di lunga durata.

In tal caso, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto non applicabile il regime della retribuzione convenzionale generalmente previsto, evidenziando come presupposto per il riconoscimento del beneficio sia l'effettivo svolgimento all'estero dell'attività lavorativa, indipendentemente dal fatto che essa sia svolta nel Paese di distacco o in uno differente[34].

Nel far ciò, l'Agenzia delle Entrate assume il principio di territorialità – inteso come localizzazione fisica del lavoratore – quale criterio generale indicato anche nell'ambito delle CDI, evidenziando che il soggetto beneficiario della prestazione non può mai assurgere a presupposto per il radicamento della tassazione sui redditi da lavoro dipendente e che criteri quali quelli contenuti nell'art. 15 par. 2 M-OCSE possono acquisire rilievo solo nel caso di soggiorni di breve durata.

Dalle risposte fornite si desume, inoltre, la tendenza a considerare la collocazione fisica del lavoratore in Italia quale elemento utile (e sufficiente) a qualificare la fattispecie di natura meramente domestica e, quindi, assoggettata alle ordinarie norme impositive, da interpretarsi unicamente sulla base dell'ordinamento nazionale[35].

[30] Sul punto "[i]l CESE chiede alla Commissione europea di valutare se uno sportello unico, come quello esistente nel settore dell'IVA, sia una possibilità da prendere in considerazione. Con questa soluzione il datore di lavoro sarebbe tenuto a comunicare, in rapporto ai propri telelavoratori transfrontalieri, per quanti giorni tali lavoratori hanno telelavorato presso il loro domicilio nel loro Paese di residenza e per quanti giorni hanno lavorato nel Paese in cui il loro datore di lavoro ha sede. Con queste informazioni, le autorità fiscali sarebbero in grado di valutare in quale Paese il reddito sarebbe imponibile, oppure quale sarebbe la parte di reddito imponibile in ciascun Paese" (CESE [nota 26], consid. 4.4).

[31] In particolare, estendendo l'applicabilità delle disposizioni della L. n. 81/2017, riducendone vincoli e limitazioni.

[32] Ci si riferisce agli "Accordi interpretativi sul trattamento fiscale dei frontalieri durante l'emergenza Covid-19" siglati con l'Austria il 24 giugno 2020 e prorogato fino al 30 giugno 2022, con la Francia il 24 luglio 2020, ripetutamente prorogato sino al 30 giugno 2022 e con la Svizzera il 19 giugno 2020, ulteriormente prorogato con dichiarazione congiunta del luglio 2022. In proposito, si vedano MARCO BERNASCONI/FRANCESCA AMADDEO, Il regime fiscale dei lavoratori frontalieri a fronte delle misure di emergenza Covid-19, in: NF Edizione-speciale-Coronavirus 2020 pp. 73-77; MARCO BERNASCONI/FRANCESCA AMADDEO, Frontalieri: riconfermato il rientro giornaliero, in: NF 6/2020, p. 312.

[33] Per alcune riflessioni sul tema, si vedano PAOLO BUSCHINI/ PAOLO SANTARELLI, Il reddito prodotto in remote working dall'Italia per entità estera: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, in: Fiscalità e commercio internazionale 10/2021, pp.11-20; DUILIO LIBURDI/MASSIMILIANO SIRONI, Le problematiche nei rapporti transnazionali per la tassazione del lavoro dipendente, in: Il Fisco 28/2021, pp. 2741-2746; MARCO POZIELLO/LUCIA SANSEVERINO, Lo smart/remote working "forzato" ai fini della retribuzione convenzionale, in: Corr. Trib. 10/2021, pp. 893-899; GIANPAOLO SBARAGLIA/GIOVANNA CHIARANDÀ, Smartworking e personale in mobilità: ricadute fiscali in tempo di pandemia, in: Il Fisco 35/2021, pp. 3319-3327; FRANCESCA AMADDEO, Il telelavoro e la residenza fiscale: (in)certezza italiana del diritto, in: NF 2/2022, pp. 107-112; FRANCESCO DELLI FALCONI, Il luogo di produzione del reddito nello smart working "transfrontaliero", in: Il Fisco 41/2021, pp. 3915-3921.

[34] Così le risposte ad interpello n. 345/E del 17 maggio 2021 e la successiva n. 590 del 15 settembre 2021.

[35] In particolare, nel caso n. 345/2021, l'istante aveva prospettato la possibile applicazione del beneficio della retribuzione convenzionale ritenendo che, in attuazione delle linee guida OCSE, il periodo di tempo forzatamente trascorso in Italia dal lavoratore distaccato, non dovesse computarsi ai fini della determinazione del regime applicabile ai relativi redditi. Sul punto, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che le indicazioni dell'OCSE devono ritenersi operative unicamente a livello convenzionale, con la conseguenza che non sono applicabili in sede di interpretazione della normativa nazionale.

Lo svolgimento dell'attività in Italia, anche se in modalità da remoto, può divenire criterio determinante anche ai fini della localizzazione nel territorio dello Stato della residenza fiscale del contribuente non residente o precedentemente espatriato ed iscritto all'AIRE[36].

Sul punto l'Amministrazione finanziaria ha, infatti, evidenziato che la permanenza nel territorio, anche se imposta dalle restrizioni agli spostamenti, potrebbe rilevare ai fini dell'applicazione delle norme nazionali o pattizie in tema di residenza fiscale, in particolare laddove un soggiorno prolungato consentisse di individuare nel Paese il domicilio del contribuente[37].

In ogni caso, anche qualora non si ritenesse sussistente la residenza fiscale, i redditi derivanti dall'attività svolta *in loco* andrebbero considerati imponibili in Italia ai sensi dell'art. 23 TUIR, salva diversa previsione della CDI stipulata con il Paese di residenza[38].

Infine, numerose sono le pronunce dell'Amministrazione finanziaria in tema di rilevanza del lavoro svolto da remoto ai fini del riconoscimento del regime per i lavoratori impatriati, disciplinato dall'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015[39].

Sul punto, mutando radicalmente il proprio iniziale orientamento[40], l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che tale attività, purché prevalentemente svolta in Italia, dia accesso al beneficio a condizione che siano realizzati anche gli ulteriori

[36] Così la risposta ad interpello n. 458/E del 7 luglio 2021.

[37] Sul punto, l'Agenzia delle Entrate richiama le linee guida dell'OCSE già menzionate, senza tuttavia tenerle in debita considerazione ai fini della determinazione della residenza fiscale. In particolare, si fa riferimento al concetto di "soggiorno abituale" implicando comunque la possibilità che la permanenza prolungata in Italia possa divenire rilevante anche a tal fine. In tal modo si ritiene che venga data una lettura fuorviante delle indicazioni OCSE, laddove l'intento di sterilizzare le conseguenze negative della pandemia conduce piuttosto a ritenere irrilevante ai fini dell'individuazione della residenza il periodo forzatamente trascorso in uno Stato diverso da quello di residenza proprio perché derivante da forza maggiore e circostanze del tutto eccezionali.

[38] In tal senso anche la risposta n. 626/E del 27 settembre 2021.

[39] La norma richiamata introduce un particolare "regime di attrazione" in Italia di lavoratori qualificati stranieri o precedentemente espatriati, in ragione del quale è riconosciuto un abbattimento dell'imponibile del 70% sui redditi di fonte nazionale per cinque periodi d'imposta ai lavoratori che, dopo aver essere stati residenti all'estero per almeno 24 mesi, trasferiscano in Italia la residenza e svolgano la propria attività prevalentemente sul territorio dello Stato. La norma prevede altresì la possibilità di un maggiore abbattimento (pari al 90%) quando la residenza in Italia venga collocata in una regione del centro-sud. È concessa la proroga del regime per un ulteriore quinquennio (con riduzione dell'abbattimento dell'imponibile al 50%) in caso di acquisto di un immobile residenziale o in presenza di uno o più figli.

[40] Precedenti pronunciamenti dell'Agenzia delle Entrate, infatti, legavano il riconoscimento al beneficio al fatto che il trasferimento della residenza in Italia fosse vincolato allo svolgimento di un'attività lavorativa sul territorio. In tal senso, si vedano ad esempio la Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017 e la risposta a interpello n. 59 del 13 febbraio 2020. Discorso a parte è quello relativo all'applicabilità del regime in caso di rientro da distacco all'estero, relativamente al quale anche i più recenti pronunciamenti richiedono una discontinuità tra le prestazioni lavorative svolte all'estero e quelle oggetto dell'attività svolta in Italia a seguito del rientro. In tal senso, la risposta ad interpello n. 159/E del 28 marzo 2022.

presupposti[41]. All'opposto, nel caso del lavoratore precedentemente impatriato costretto per un periodo prolungato alla permanenza nello Stato di origine, l'assenza fisica dallo Stato pur continuando a svolgere attività da remoto è stata considerata causa di decadenza dal beneficio[42].

IV. Considerazioni conclusive

L'orientamento espresso dall'Amministrazione finanziaria italiana sin qui ricordato si è spesso rivelato contrario alle indicazioni fornite dall'OCSE nelle sue linee guida relative all'interpretazione delle CDI nel corso della recente pandemia.

In particolare, vengono disattese le indicazioni circa il calcolo dei periodi di permanenza in uno Stato e la raccomandazione a non considerare rilevanti ai fini fiscali i soggiorni obbligati da cause eccezionali o di forza maggiore.

Le conseguenze di tale scelta sono principalmente il disconoscimento della retribuzione convenzionale ai sensi dell'art. 51, comma 8-bis, TUIR, l'attrazione in Italia di qualunque reddito derivante dal lavoro da remoto svolto fisicamente sul territorio dello Stato e il moltiplicarsi di casi di residenza fiscale concorrente tra lo Stato estero e l'Italia.

Contrariamente alle iniziative assunte da numerosi altri Stati in ambito OCSE, come si è visto, l'Italia nella fase emergenziale si è limitata a sottoscrivere accordi amichevoli con i Paesi frontalieri, unico caso nel quale è stata sancita l'irrelevanza del lavoro svolto da remoto ai fini del riconoscimento dello *status* frontaliere del lavoratore, lasciandone quindi inalterato anche il regime fiscale.

Le previsioni di tali accordi, se confrontati con la rigida applicazione del criterio della localizzazione fisica del lavoratore applicata a tutte le altre fattispecie, rappresentano a ben vedere una forte contraddizione, dando luogo ad una disparità di trattamento difficilmente giustificabile.

Non può, infatti, ignorarsi che, nel caso di lavoratori frontalieri e distaccati in *smart working*, il diverso trattamento (vale a dire il mantenimento dei benefici in favore dei primi e il disconoscimento per i secondi) non può trovare ragione nella diversità delle figure abitualmente considerata, posto che in entrambi i casi il fatto imponibile è rappresentato da un'attività lavorativa svolta da remoto da un soggetto che, abitualmente, la svolgerebbe in uno Stato diverso da quello di residenza[43].

Superato il periodo pandemico, alla luce della diffusione che lavoro agile e telelavoro hanno oggi raggiunto, emerge quindi la necessità di ripensare i criteri di collegamento e di allocazione del potere impositivo in simili circostanze, o quanto meno di adattarne l'interpretazione alla nuova realtà.

[41] In tal senso si vedano, la risposta n. 3/E del 7 gennaio 2022, n. 157/E del 25 marzo 2022 e n. 186/E dell'8 aprile 2022.

[42] Così la risposta n. 621/E del 23 settembre 2021.

[43] Per alcune riflessioni critiche sul mantenimento del regime di favore per i frontalieri in caso di lavoro da remoto cfr. GIUSEPPE MARIANETTI, *Emergenza Covid-19: implicazioni fiscali e contributive per i lavoratori operanti all'estero*, in *Il fisco*, 2020, 1436 ss.

In un contesto quale quello descritto, perde oggi rilevanza la diversa qualificazione del lavoratore sulla base della normativa sostanziale, ma pare invece assumere un ruolo centrale il modo in cui la prestazione viene svolta, fino ad uniformare fattispecie che, laddove svolte tradizionalmente, potrebbero giustificatamente continuare ad essere disciplinate in modo differente.

In questa prospettiva, le alternative che si pongono sono essenzialmente opposte.

Da un lato, come consigliato nel corso della pandemia, sancire l'irrilevanza dello svolgimento dell'attività da remoto e, di conseguenza, lasciare inalterate le disposizioni vigenti e la loro applicazione alle fattispecie già tradizionalmente individuate. Dall'altro, riconoscere una propria autonomia ai fini impositivi alle diverse tipologie di *smart working* disegnando per tale fattispecie una disciplina apposita che tenga conto delle effettive differenze tra questa tipologia di lavoro e quello tradizionalmente svolto "in presenza", indipendentemente dai tipi contrattuali cui accede.

In entrambi i casi, si rivelerebbe utile un affievolimento della centralità del criterio strettamente territoriale, ovvero della fonte del reddito intesa quale luogo fisico in cui si colloca il lavoratore e, al contrario, meriterebbe di essere maggiormente valorizzata un'idea di fonte intesa come sistema economico all'interno del quale quella prestazione si colloca, tenendo in considerazione elementi quali la sede del datore di lavoro o del soggetto che in concreto beneficia della prestazione^[44].

Del resto, come sottolineato anche dalle Istituzioni europee, una rigida applicazione del criterio di localizzazione del reddito in funzione della presenza fisica del lavoratore porta con sé il rischio dell'erosione del gettito nei Paesi della fonte cui si accompagnano le incertezze sulla normativa applicabile e un inevitabile aggravio degli oneri amministrativi tanto in capo al dipendente quanto al datore di lavoro.

In tal senso, va quindi salutato con favore l'intervento del CESE volto ad immaginare una disciplina armonizzata della fiscalità del telelavoro, rappresentando senza dubbio un primo passo verso la revisione della disciplina attualmente vigente e il riconoscimento di una valenza autonoma alla fattispecie *smart working* che concili l'idea tradizionale di luogo di produzione del reddito con una realtà "digitale" a carattere fortemente transnazionale che mal si concilia con i parametri di territorialità sinora utilizzati.

[44] Ciò in una logica di maggiore coerenza sistematica che colleghi la tassazione delle retribuzioni al luogo in cui verranno successivamente tassati i redditi (d'impresa) che quella prestazione lavorativa ha contribuito a realizzare. Una simile prospettiva trova una corrispondenza laddove, come già previsto a contrario dalla norma convenzionale, la retribuzione sia imputabile ad una stabile organizzazione, ipotesi nella quale il reddito da lavoro resta tassato nello stato della fonte, al pari di un qualsiasi altro reddito nazionale.