a cura di Francesco Cardone e di Luca Esposito

Premessa

Il Segretariato dell'Ocse, con nota del 3 aprile 2020, aggiornata il 21 gennaio 2021, ha pubblicato un documento che esamina l'impatto che la crisi da COVID-19 genera sull'applicazione dei Trattati internazionali in materia fiscale. Al riguardo, la stessa nota precisa che il documento non è vincolante e che ogni giurisdizione può adottare le proprie indicazioni per fornire certezza fiscale ai propri contribuenti.

L'Agenzia delle Entrate con la risposta n. 458 del 7 luglio 2021 ha chiarito che, ai fini dell'individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche che lavorano da remoto in Italia presso la propria abitazione a causa delle restrizioni agli spostamenti a seguito della pandemia, in assenza di una normativa specifica che tenga conto dell'emergenza sanitaria, occorre far riferimento ai criteri ordinari indicati nell'art. 2, del TUIR.

Oggetto dell'interpello

Nel caso esaminato dall'Agenzia, il contribuente rappresenta che l'improvvisa crisi sanitaria ha stravolto le ordinarie modalità di lavoro con la conseguenza che molti dipendenti, al fine di dare seguito alle rigorose restrizioni messe in atto dai vari governi, hanno fatto rientro nel paese di origine, senza poter ritornare nel luogo in cui normalmente viene svolta l'attività lavorativa.

Nel dettaglio, il sostituto di imposta ha interpellato l'Agenzia per ricevere chiarimenti in ordine ad alcuni dipendenti assunti dalla capogruppo italiana e distaccati presso le consociate cinesi che, a causa

LED Taxand
Studio Legale Tributario
Via Dante, 16 - 20121 Milano - Tel. +39 02 494864 - Fax +39 02 494864864
studiomi@led-taxand.it - www.led-taxand.it
C.Fiscale e P. IVA 10122630964

dell'emergenza scoppiata improvvisamente nel paese asiatico, sono rientrati in Italia nel gennaio 2020, per poi ritornare in Cina nel mese di luglio e settembre dello stesso anno. Il contribuente precisa altresì, che, i lavoratori nel periodo trascorso in Italia hanno continuato a svolgere la propria prestazione lavorativa in *remote working*, sempre a beneficio della società distaccataria cinese.

In particolare, l'istante formulava i seguenti quesiti:

- se per i dipendenti che abbiano trascorso in Italia, durante l'anno bisestile 2020, meno di 184 giorni, il compenso relativo ai giorni di lavoro svolti in Italia 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;
- se la permanenza in Italia per più di 184 giorni durante il 2020, dei dipendenti della Società istante abbia comportato, in linea di principio, una modifica nel loro status di residenza fiscale;
- qualora questi ultimi dipendenti 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 assolte all'estero.

Soluzione dell'Agenzia delle Entrate

L'agenzia delle Entrate, in primo luogo ribadisce che la nota dell'Ocse del 3 aprile 2020 (aggiornata il 21 gennaio 2021) rappresenta il punto di vista del Segretariato sull'interpretazione dei Trattati in materia fiscale, riconoscendo ad ogni giurisdizione la possibilità di adottare propri orientamenti sulla base della normativa interna e dei trattati stipulati.

Ciononostante, al fine di dare seguito all'interpretazione fornita con la nota citata, l'autorità fiscale italiana ha concluso, a condizione di reciprocità, accordi amministrativi interpretativi con Austria, Francia e Svizzera - ove la mobilità transfrontaliera risulta particolarmente significativa - delle disposizioni contenute nell'art. 15 delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni. Tali accordi sono volti a neutralizzare le conseguenze fiscali delle misure di restrizione alla movimentazione delle persone dovute all'emergenza Covid-19 nei confronti dei lavoratori dipendenti residenti in uno Stato contraente che svolgono abitualmente la loro attività nell'altro Stato contraente.

Tali principi sono, però, valevoli esclusivamente sulla base dei citati accordi amichevoli stipulati dal nostro Paese con Austria, Francia e Svizzera non possono essere applicati per analogia nei confronti di altri Stati con i quali l'Italia ha stipulato Convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

Pertanto, sulla base delle considerazioni esposte, viene precisato che con riferimento alla Cina, sia per l'individuazione del luogo di tassazione del reddito prodotto dai lavoratori dipendenti e sia per l'individuazione della residenza, deve farsi riferimento alle regole ordinarie che dovranno essere valutate alla luce del diritto interno e dell'Accordo stipulato tra il Italia e la Repubblica Popolare cinese per evitare le doppie imposizioni.

Tutto quanto premesso, con riferimento al luogo di tassazione del reddito viene precisato che in base al combinato disposto dell'articolo 15 della citata Convenzione e dell'articolo 23 del TUIR, il reddito di lavoro

LED Taxand
Studio Legale Tributario
Via Dante, 16 - 20121 Milano - Tel. +39 02 494864 - Fax +39 02 494864864
studiomi@led-taxand.it - www.led-taxand.it
C.Fiscale e P. IVA 10122630964

dipendente percepito dai dipendenti della Società istante e residenti in Cina, per l'attività di lavoro svolta in Italia, rilevi fiscalmente anche nel nostro Paese, ai sensi degli articoli 49 e 51, commi da 1 a 8, del Tuir.

Con riferimento all'individuazione del luogo di residenza dei dipendenti, in assenza di una normativa specifica che tenga conto dell'emergenza sanitaria, viene precisato che occorre far riferimento all'art. 2, comma 2, del Tuir, ove si stabilisce che si considerano residenti i soggetti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello stato il domicilio o la residenza. Inoltre, per dirimere eventuali conflitti di residenza tra gli Stati contraenti, occorre prendere in considerazione le cosiddette *tie breaker rules* previste dall'articolo 4 del Trattato con la Cina.

Inoltre, l'Agenzia nega la possibilità di applicare le retribuzioni convenzionali di cui all'art. 58, comma 8-*bis* dal momento che tale disposizione richiede il soggiorno all'estero per più di 183 giorni nell'arco di dodici mesi da parte del lavoratore residente in Italia.

DISCLAIMER

Le informazioni contenute nella presente newsletter non possono essere considerate come un parere legale. LED Taxand non accetta alcuna responsabilità in relazione all'utilizzo di tale pubblicazione senza la collaborazione dei suoi professionisti.

LED Taxand
Studio Legale Tributario

Via Dante, 16 - 20121 Milano - Tel. +39 02 494864 - Fax +39 02 494864864
studiomi@led-taxand.it - www.led-taxand.it
C.Fiscale e P. IVA 10122630964