

Lavoratori dipendenti bloccati in Italia dalle restrizioni Covid-19: determinazione della residenza fiscale e individuazione dello Stato cui spetta il potere di tassare i redditi prodotti lavorando da remoto

Employees stranded in Italy because of Covid-19 restrictions: locating their tax residence and identification of the State entitled to tax income from remote working

di David Rossetti e Alberto Gatto – 29 ottobre 2021

Abstract

Le restrizioni adottate dagli Stati al fine di contenere la pandemia da Covid-19 hanno fortemente ridotto (quando non impedito) la mobilità internazionale dei dipendenti; molti di questi si sono trovati bloccati in giurisdizioni diverse da quelle di residenza. Nel presente contributo si esaminano gli impatti sulla posizione fiscale di lavoratori non residenti rimasti bloccati in Italia, in termini di residenza e assoggettabilità ad IRPEF dei loro compensi. Si evidenzia come le conclusioni possano essere differenti per i soggetti cui si applicano i Trattati contro le doppie imposizioni conclusi dall'Italia.

Parole chiave: restrizioni Covid-19, lavoratore bloccato in Italia, lavoro da remoto, residenza fiscale, redditi di lavoro dipendente, rilevanza a fini IRPEF, condizioni

Abstract

Restrictions adopted by States in order to tackle the Covid-19 pandemic have seriously reduced (prevented in some cases) the international mobility of employees; many of them have been stranded in jurisdictions different from the ones of their residence. In the present work, it will be examined how this has impacted on the tax position of non-resident employees stranded in Italy, as for their tax residence and relevance of their wages for personal income tax purposes. It will be also pointed out how the conclusions can be different for subjects falling within the scope of application of Double Taxation Treaties concluded by Italy.

Keywords: Covid-19 restrictions, worker stranded in Italy, remote working, tax residence, income from employment, relevance for IRPEF purposes, conditions

SOMMARIO: 1. Introduzione. - 2. Il quadro normativo di riferimento. - 2.1. La residenza fiscale. - 2.2. Condizioni di imponibilità in Italia dei redditi di lavoro dipendente. - 2.3. I Chiarimenti del Segretariato OCSE. - 3. Impatto delle Restrizioni Covid-19 sulla determinazione della residenza. - 4. (Inevitabile) rilevanza ai fini IRPEF dei redditi prodotti lavorando da remoto dall'Italia. - 5. Un'eccezione: la fall-back rule. - 6. Conclusioni: necessità di un intervento organico.

1. Le restrizioni adottate dagli Stati nel 2020 e 2021 al fine di contrastare il diffondersi della pandemia da Covid-19 hanno avuto un impatto significativo sulla mobilità internazionale delle persone, limitandola o impedendola del tutto (“*Restrizioni Covid-19*”). Tale situazione si riverbera inevitabilmente sul piano tributario, con effetti sulla situazione personale dei lavoratori e dei rispettivi datori di lavoro (imprese o enti).

Nel presente contributo si analizza la posizione fiscale dei lavoratori subordinati che si sono trovati a svolgere in modalità da remoto la loro attività di lavoro perché le Restrizioni Covid-19 li hanno bloccati in Italia oppure perché vi hanno fatto improvvisamente ritorno. In particolare, si esaminerà se il permanere e lavorare in Italia influisca o meno sulla localizzazione della loro residenza fiscale e sulla rilevanza dei redditi da essi prodotti ai fini IRPEF.

Rimangono escluse dalla presente analisi sia la posizione dei lavoratori in distacco all'estero e rientrati in Italia sia quella dei lavoratori cui si applicano i Protocolli conclusi dall'Italia con Austria, Francia e Svizzera (trattasi di protocolli soggetti a interpretazione restrittiva, che non esplicano effetti nei confronti di soggetti residenti o che lavorano in altri Stati - cfr. Risposta ad interpello, 7 luglio 2021, n. 458).

2. È opportuno in via preliminare ricordare il quadro normativo di riferimento al fine di determinare:

- (i) quando un soggetto debba essere considerato fiscalmente residente in Italia e
- (ii) a quali condizioni i redditi di lavoro dipendente sono assoggettati ad IRPEF.

2.1 In base all'art. 2, comma 2, TUIR si considera fiscalmente residente in Italia la persona fisica che per la maggior parte del periodo d'imposta soddisfi uno dei seguenti criteri alternativi:

- essere iscritto all'anagrafe della popolazione residente;
- avere in Italia il domicilio, inteso come centro degli affari e degli interessi, anche affettivi;
- avere in Italia la residenza, intesa come dimora abituale, luogo presso cui ritorna appena possibile per condurre le relazioni familiari e amicali più strette.

La disposizione è poi completata dall'art. 2, comma *2-bis*, TUIR, che impone di presumere in via relativa la sussistenza in Italia della residenza delle persone che, cancellatesi dall'anagrafe della popolazione residente, si sono trasferite negli Stati o territori a fiscalità privilegiata elencati nel D.M. 4 maggio 1999.

Si deve ricorrere all'art. 2 TUIR anche per determinare se un soggetto possa essere considerato fiscalmente residente nel territorio italiano al fine di applicare una Convenzione contro le doppie imposizioni conclusa dall'Italia, in virtù del rinvio alla legislazione domestica degli Stati contraenti contenuto nell'art. 4, par. 1, Modello OCSE.

Se una persona fisica risulta essere fiscalmente residente in entrambi gli Stati ai sensi delle rispettive legislazioni domestiche, si verifica un conflitto positivo, da risolvere sulla base delle cd. *tie-breaker rules* previste dall'art. 4, par. 2, Modello OCSE e ordinate gerarchicamente secondo il seguente ordine: abitazione permanente, centro degli interessi vitali, soggiorno abituale, nazionalità, accordo delle autorità competenti. Invero, l'applicazione delle Convenzioni stipulate sulla base del modello OCSE presuppone che un individuo sia residente nel territorio di uno solo dei Paesi contraenti.

2.2. Laddove il soggetto sia fiscalmente residente in Italia, i redditi di lavoro dipendente da lui prodotti sono ivi imponibili, indipendentemente dal luogo ove viene svolta la prestazione lavorativa, in applicazione del *world wide taxation principle* (art. 3, comma 1, TUIR).

Se il lavoratore è fiscalmente residente in un'altra giurisdizione, sono rilevanti ai fini IRPEF i soli redditi di lavoro dipendente prodotti nel territorio italiano, anche se remunerati da un soggetto estero (art. 3, comma 1 e art. 23, comma 1, lett. c, TUIR e Risposta ad interpello 23 settembre 2021, n. 621).

In relazione a fattispecie che presentano elementi di collegamento con Stati con cui l'Italia ha concluso una Convenzione per evitare le doppie imposizioni, il perimetro normativo rilevante è completato dalla norma espressa dall'art. 15 Modello OCSE, che provvede ad allocare la potestà impositiva tra gli Stati contraenti in relazione alla tipologia reddituale in discorso.

L'art. 15, paragrafo 1, Modello OCSE contiene la regola generale per l'individuazione dello Stato avente potestà impositiva: se lo Stato di residenza e lo Stato dove viene prestata la prestazione lavorativa (*Work State*) coincidono, allora i redditi di lavoro dipendente sono tassati esclusivamente nello Stato di residenza. In caso contrario, i redditi sono imponibili in entrambi gli Stati. È poi lo strumento del credito di imposta a risolvere gli effetti della doppia imposizione.

L'art. 15, par. 2, esprime la *fall-back rule*, una precisazione alla descritta regola generale. Se *Work State* e Stato di residenza non coincidono, le remunerazioni che un soggetto percepisce per il proprio lavoro sono imponibili esclusivamente nello Stato di residenza se, cumulativamente:

- a) il lavoratore è fisicamente presente nel *Work State* per un periodo di tempo o per periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nell'anno solare considerato;
- b) le remunerazioni sono pagate da (o per conto di) un datore di lavoro che non è residente nel *Work State*;
- c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nel *Work State*.

2.3 Il descritto quadro normativo non è stato inciso sul versante interno con interventi legislativi *ad hoc* finalizzati a disciplinare gli effetti delle Restrizioni Covid-19,

seppure queste abbiano determinato cambiamenti negli elementi fattuali rilevanti per la sua applicazione.

Ugualmente, sul piano internazionale, l'Italia non ha provveduto ad integrare i Trattati sottoscritti con appositi protocolli (uniche eccezioni i menzionati Protocolli sottoscritti con Francia, Svizzera e Austria).

Nell'interpretare i Trattati contro le doppie imposizioni conclusi dall'Italia si devono però tenere presenti i chiarimenti elaborati dal Segretariato OCSE pubblicati il 3 aprile 2020 e rivisti con la Nota 21 gennaio 2021, rispetto ai quali l'Italia ha espresso parere favorevole. Essi esprimono il punto di vista del Segretariato sull'interpretazione dei Trattati conclusi sulla base del Modello OCSE alla luce della situazione emergenziale causata dalla pandemia da Covid-19, ma non hanno alcun impatto sull'interpretazione della normativa domestica (Risposta interpello parlamentare 5-04654; Risposta ad interpello 17 maggio 2021, n. 345 e n. 458/2021). Trattasi di chiarimenti non vincolanti per le Amministrazioni nazionali, che però la nostra Amministrazione finanziaria ha mostrato di tenere in considerazione (cfr. Risposte ad interpello n. 345/2021 e n. 458/2021 citate).

3. L'ingresso (o il rientro) in Italia del lavoratore non residente ha come effetto quello di creare o rafforzare legami giuridicamente rilevanti con il territorio nazionale (compravendita o locazione di un alloggio; frequentazione di club e circoli; iscrizione dei figli presso istituti scolastici in Italia; ecc.). Anche in assenza dell'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente, egli può quindi integrare per la maggior parte del periodo d'imposta anche solo uno degli altri due criteri alternativi posti dall'art. 2, comma 2, TUIR per la localizzazione in Italia della residenza fiscale di una persona fisica: il domicilio e/o la residenza (cfr. Risposta ad interpello n. 458/2021).

Laddove ciò avvenga, deve essere considerato soggetto fiscalmente residente in Italia.

Se il lavoratore continua però a soddisfare i criteri per essere considerato fiscalmente residente anche in un'altra giurisdizione con cui l'Italia ha concluso una Convenzione contro le doppie imposizioni, tale situazione di doppia residenza può essere risolta attraverso l'applicazione delle *tie-breaker rules*.

Invero, pur se non fisicamente presente nello Stato "di provenienza", in esso il contribuente può conservare una casa a sua disposizione (si pensi all'alloggio prima occupato tenuto "libero" o non rilasciato) e/o il centro degli interessi vitali (pur lavorando da remoto dall'Italia conserva evidenti legami economici con la giurisdizione estera, rafforzati laddove il reddito di lavoro costituisca sua unica o precipua fonte di reddito).

Se non fosse possibile determinare ove sia localizzato il centro dei suoi interessi si rivela decisivo il ricorso al criterio del soggiorno abituale (si pensi al caso del lavoratore che rientra con la famiglia continuando il precedente rapporto di lavoro con modalità da remoto).

L'applicazione di questo criterio, di primo acchito, parrebbe inevitabilmente influenzata dalle Restrizioni Covid-19, che hanno inevitabilmente comportato un mutamento delle abitudini di vita. Tuttavia, nella Nota 21 gennaio 2021, il Segretariato OCSE ha affermato che i cambiamenti nelle abitudini di vita causati dalle Restrizioni Covid-19 non dovrebbero essere presi in considerazione per l'individuazione della giurisdizione di soggiorno abituale. Questa infatti viene determinata analizzando la *routine* quotidiana di una persona caratterizzata da autonomia e distinguibilità, senza considerare situazioni emergenziali e transitorie. Pertanto, il tempo trascorso in una giurisdizione diversa da quella di soggiorno abituale esclusivamente a causa delle Restrizioni Covid-19 non dovrebbe rilevare ai fini dell'applicazione del criterio del soggiorno abituale, proprio per l'eccezionalità che caratterizza tale periodo, sempreché il soggetto si trovi nell'assoluta impossibilità di lasciare l'Italia o di ritornare nella giurisdizione di provenienza. In tal caso, il periodo di soggiorno "obbligato" in Italia dovrebbe idealmente essere neutralizzato, dovendosi fare riferimento alla situazione precedente e a quella successiva il periodo delle Restrizioni Covid-19.

I nuovi comportamenti assunti durante la pandemia avranno rilevanza nel determinare il luogo di soggiorno abituale solo se mantenuti una volta venute meno le Restrizioni Covid-19. Se ciò si verifica, colui che decide di rimanere in Italia non potrà più ricorrere alla *tie-breaker rule* del soggiorno abituale per collocare altrove la sua residenza fiscale (cfr. Segretariato OCSE, Nota 21 gennaio 2021).

4. Quale che sia la risposta al quesito relativo alla localizzazione della residenza fiscale del lavoratore "bloccato" in Italia, quest'ultimo sembra essere in ogni caso destinato a vedere assoggettate a tassazione in Italia le remunerazioni per l'attività qui svolta in modalità da remoto.

Se fiscalmente residente in Italia, saranno assoggettati a IRPEF tutti i suoi redditi ovunque prodotti; se non residente egli dovrà dichiarare i redditi derivanti dall'attività di lavoro da remoto perché trattasi di attività svolta in Italia (artt. 3 e 23 TUIR).

Invero, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'attività di lavoro da remoto si considera svolta nel luogo ove il lavoratore è fisicamente presente quando esercita l'attività per cui è remunerato. Non assumono rilevanza né il luogo di residenza del datore né quello in cui vengono utilizzati i risultati della sua prestazione (da ultimo Risposta ad interpello 24 settembre 2021, n. 621).

Conclusioni confermate anche dal Commentario all'art. 15 Modello OCSE (sebbene non affronti direttamente la tematica del lavoro da remoto e dello *smart working*): "*Employment is exercised in the place where the employee is physically present when performing the activities for which the employment is paid*".

5. L'imponibilità dei redditi prodotti in Italia può però essere evitata da coloro che possono essere considerati residenti in Stati con cui l'Italia ha concluso una

Convenzione per evitare le doppie imposizioni grazie alla *fall-back rule*, la cui applicazione è subordinata al rispetto di due condizioni.

La prima riguarda il soggetto che eroga la remunerazione: non deve essere sostenuta né da un datore di lavoro residente in Italia né da una sua stabile organizzazione (o da una sua base fissa) in Italia.

La seconda condizione, riguarda il periodo di soggiorno in Italia, che non deve eccedere la soglia dei 183 giorni nel periodo d'imposta considerato.

Di primo acchito il requisito temporale sembrerebbe non poter essere soddisfatto da quei lavoratori bloccati in Italia per più di 183 giorni.

Tuttavia, nei chiarimenti interpretativi del gennaio 2021 il Segretariato OCSE fornisce un'interessante apertura sul punto, finalizzata a "sterilizzare" gli effetti delle Restrizioni Covid-19 ai fini della valutazione del rispetto della soglia temporale.

Secondo il Segretariato OCSE non devono essere considerati i giorni che il lavoratore ha trascorso nel *Work State* forzatamente, a causa delle Restrizioni Covid-19, se in loro assenza vi avrebbe soggiornato meno di 183 giorni.

Ad esempio, si devono escludere ai fini del calcolo dei giorni di permanenza nel *Work State* i giorni in cui il lavoratore ha dovuto osservare l'obbligo di restare in quarantena, così come i giorni di permanenza dovuti al divieto imposto dalle Autorità di viaggiare o alla cancellazione dei voli internazionali.

Devono, invece, essere considerati nel calcolo i giorni trascorsi nel *Work State* quando la decisione di non rientrare nello Stato di residenza (o di non lasciare l'attuale giurisdizione) è determinata dall'adeguamento ad una mera raccomandazione delle Autorità.

Non appena gli effetti delle Restrizioni CoVid-19 siano cessati ed è possibile per il lavoratore rientrare nello Stato di residenza, tutti i giorni trascorsi nel *Work State* devono essere considerati ai fini del calcolo della soglia dei 183 giorni.

Si tratta dell'estensione di un principio interpretativo già presente nel Commentario OCSE. Invero, il paragrafo 5 del Commentario all'art. 15 Modello OCSE precisa che i giorni di malattia non debbono essere presi in considerazione ai fini del computo dei giorni trascorsi nel *Work State* se si tratta di una malattia che gli impedisce di partire. L'estensione del principio è giustificata dalla natura di misure di salute pubblica, o comunque sanitarie, delle Restrizioni Covid-19.

Similitudini con questo caso presenta quello del lavoratore non residente in Italia ivi recatosi per motivi non strettamente lavorativi e rimasto bloccato a causa delle Restrizioni Covid-19, iniziando a lavorare da remoto e continuando a svolgere il medesimo lavoro per il suo precedente datore di lavoro residente all'estero (senza stabile organizzazione o base fissa in Italia).

Si tratta di un caso alquanto particolare, in relazione al quale il Segretariato OCSE si limita ad osservare che la giurisdizione in cui il lavoratore resta bloccato "*sarebbe autorizzata a tassare il reddito di lavoro dipendente solo se il lavoratore subordinato supera la soglia dei 183 giorni*".

Anche in questa fattispecie, come per verificare l'applicabilità della *fall-back rule*, si ritiene non debbano essere presi in considerazione i giorni in cui il lavoratore non

può ripartire per cause connesse alle restrizioni Covid-19 o per l'assoluta impossibilità di lasciare l'Italia. E dunque anche per tale lavoratore non dovranno essere presi in considerazione i giorni di quarantena, così come i giorni di permanenza "forzosa" in Italia a causa del divieto di viaggiare o a causa della cancellazione dei voli internazionali.

Sullo specifico punto si ritiene, paradossalmente, che possa essere di supporto la presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate, ancorché nella fattispecie sfavorevole al contribuente, resa nella Risposta ad istanza di interpello 27 settembre 2021, n. 626/2021; in tale documento di prassi l'Agenzia ha ritenuto imponibili anche in Italia i redditi da lavoro dipendente prodotti nel 2020 da una lavoratrice fiscalmente residente in Lussemburgo e dipendente di una società a sua volta ivi residente, che "a causa" della pandemia ha lavorato da remoto dall'Italia dal marzo 2020 al dicembre 2020. Secondo l'Agenzia delle Entrate l'applicazione della *fall-back rule* è impedita *sic et simpliciter* dal fatto che la lavoratrice ha soggiornato per più di 183 giorni in Italia nel periodo di riferimento. Nella Risposta peraltro non viene precisato perché la lavoratrice avesse continuato la propria attività da remoto anche dopo il 4 maggio 2020 (fine del *lock down* italiano): e ciò nonostante non fosse vietato spostarsi dall'Italia al Lussemburgo dopo il 4 maggio 2020.

Qualora dunque l'istante avesse deciso di rimanere in Italia per ragioni prettamente personali, la Risposta dell'Agenzia confermerebbe di fatto l'interpretazione sopra proposta. Diversamente (situazione forse meno probabile), qualora l'istante si fosse trovata nell'assoluta impossibilità di ritornare in Lussemburgo per ragioni ad esempio di salute (ad esempio, perdurare della positività al Covid), la Risposta dell'Agenzia non sarebbe esente da censura, poiché nell'interpretare la Convenzione Italia-Lussemburgo non ha tenuto conto delle Note del Segretariato OCSE del 21 gennaio 2021.

6. In conclusione, pur esistendo un valido supporto interpretativo fornito dai chiarimenti 2021 del Segretariato OCSE, che l'Amministrazione finanziaria italiana sembrerebbe tenere in considerazione, non può però non rilevarsi come la novità e l'eccezionalità della materia richiedano un intervento organico e sistematico per risolvere le singole casistiche, se non a livello legislativo (con l'emanazione di una disciplina *ad hoc*), almeno a livello di prassi, con l'emanazione di una circolare in cui l'Agenzia delle Entrate prenda posizione su tematiche di non immediata soluzione, auspicabilmente in linea con le interpretazioni già fornite in sede OCSE.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANDREANI G. - DODERO A. - FERRANTI G., *Testo Unico imposte sui redditi*, Milano, 2020, 25- 44 e 523-525

BIANCA C.M., *Diritto civile, Vol. 1- La norma giuridica. I soggetti*, Milano, 2002, 271-273

BOIDI M. - GERLA C. - PIAZZA M., *Il trasferimento della residenza all'estero: coordinamento fra normativa interna e trattati contro le doppie imposizioni*, in *il fisco*, 2000, 10, 2746 ss.

COMMENTARIO MODELLO OCSE, artt. 4 e 15 versione ridotta, 21 novembre 2017

CROSTI A. - VIGNOLI S., *La residenza all'estero tra fittizietà ed effettività in un contesto di mobilità del capitale*, in *Fisc. comm. intern.*, 2021, 6, 51 ss.

ESU M., *Il domicilio, la residenza e la dimora*, in RESCIGNO P. (diretto da), *Trattato di diritto privato, 2. Persone e famiglia - Tomo I*, Torino, 1982, 361-372

GIONCADA M., *Commento all'art. 43 del Codice civile*, in CENDON P. (a cura di), *Commentario al Codice Civile, artt. 1-142*, Milano, 2009, 831-833

LEO M. (a cura di) CAPILUPI S. - COPPOLA C. - DELLI FALCONI F. - FORMICA P.), *Le imposte sui redditi nel testo unico - Tomo I*, Milano, 2020, 15-28

LIBURDI D. - SIRONI M., *Le problematiche nei rapporti transnazionali per la tassazione del lavoro dipendente*, in *il fisco*, 2021, 28, 2741 ss.

MARINO G., *Una nuova frontiera giurisprudenziale: la residenza fiscale "obbligata"*, in *Rass. trib.*, 2010, 5, 1368 ss.

MELIS G., *Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale di cui all'art. 10 della L. 23 dicembre 1998, n. 448*, in *Rass. trib.*, 1999, 4, 1077 ss.

MONTUSCHI L., *Domicilio e Residenza*, in MONTUSCHI L. - ROMAGNOLI E. - BARILLARO D., *Libro Primo: Persone e famiglia art. 43-78*, in Scialoja A. - Branca G. (a cura di), *Commentario del Codice Civile*, Bologna - Roma, 1970, 4-18

PANSIERI S., *Il presupposto di fatto dell'IRPEF e i soggetti passivi*, in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario - Parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2018, 81, nota 10

PIZZONI B.E., *Expatriates distacchi e prestito di personale*, in AVOLIO D. (a cura di), *Fiscalità internazionale dei gruppi*, Milano, 2021, 795-811

POZIELLO M. - SANSEVERINO L., *Lo smart/remote working "forzato" ai fini della retribuzione convenzionale*, in *Corr. trib.*, 2021, 10, 893 ss.

ROSSETTI D. - PACCHIAROTTI F., *L'accertamento sulla residenza deve basarsi sulla collaborazione leale tra Comune e richiedente*, in *GT- Giur. trib.*, 2021, 6, 514 ss.

SBARAGLIA G. - CHIARANDÀ G., *Smart working e personale in "mobilità": ricadute fiscali in tempo di pandemia*, in *il fisco*, 2021, 35, 3319 ss.

UCKMAR V. - CORASANITI G. - DE' CAPITANI DI VIMERCATE P. - CORRADO OLIVA C., *Diritto tributario internazionale - Manuale*, Padova, 2012, 60-61 e 101-103

VOGEL K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Third Edition*, 1997, Kluwer Law International, 244-253 e 886-903