

CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO **SETTEMBRE 2023**

Lecco, 25/09/2023

Spett.le clientela
- Loro sede -

www.studiodellera.it

AGENZIA DELLE ENTRATE:

INDICAZIONI BONUS ESENTE AI DIPENDENTI CON FIGLI A CARICO, FINO A 3.000 €

La circolare n. 23/E/2023 fornisce le istruzioni per i datori di lavoro che intendono erogare ai propri dipendenti con figli a carico somme o rimborsi a titolo di *benefit*. La prassi dell'Agenzia delle entrate fornisce gli attesi chiarimenti sulla nuova disciplina del *welfare* aziendale, a seguito delle novità introdotte dal "Decreto lavoro" che ha innalzato per il 2023 fino a 3.000 euro (al posto degli ordinari 258,23 euro) il limite entro il quale è possibile riconoscere ai dipendenti beni e servizi esenti da imposte. Lo stesso decreto (D.L. 48/2023) ha inoltre incluso tra i "bonus" che non concorrono a formare reddito di lavoro dipendente anche le somme erogate o rimborsate ai lavoratori per il pagamento delle utenze domestiche di energia elettrica, acqua e gas. Resta inteso che, qualora il valore dei beni (tra cui rientra anche l'autoveicolo concesso in uso promiscuo al dipendente) o dei servizi forniti, nonché delle somme erogate o rimborsate per il pagamento delle bollette, risulti complessivamente superiore al limite in oggetto, l'intero valore rientra nell'imponibile fiscale e contributivo.

Ambito soggettivo

Per i dipendenti con figli fiscalmente a carico, dunque, sono esenti dall'Irpef, così come dall'imposta sostitutiva sui premi di produttività, i *benefit* fino a 3.000 euro ricevuti dal datore di lavoro. Rientrano nell'agevolazione anche le somme corrisposte o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale. La circolare precisa che l'agevolazione si applica in misura intera a ogni genitore, titolare di reddito di lavoro dipendente e/o assimilato, anche in presenza di un solo figlio, purché lo stesso sia fiscalmente a carico di entrambi, e ricorda che, per il Fisco, sono considerati a carico i figli con reddito non superiore a 2.840,51 euro (al lordo degli oneri deducibili). Poiché il beneficio spetta per il 2023, questo limite di reddito - che sale a 4.000 euro per i figli fino a 24 anni - deve essere verificato al 31 dicembre di quest'anno. Il documento chiarisce inoltre che la nuova agevolazione spetta a entrambi i genitori anche nel caso in cui si accordino per attribuire la detrazione per figli a carico per intero al genitore che, tra i 2, possiede il reddito più elevato.

L'Agenzia precisa che la disposizione di cui trattasi, si applica ai titolari di redditi di lavoro dipendente e di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (co.co.co.). Inoltre, i *fringe benefit* di cui all'articolo 51, comma 3, Tuir (quelli fino a 258,23 euro o, nei casi previsti, fino a 3.000 euro) possono essere corrisposti dal datore di lavoro anche *ad personam*.



Le regole per l'agevolazione

Per accedere al beneficio, il lavoratore deve dichiarare al proprio datore di lavoro di averne diritto, indicando il codice fiscale dell'unico figlio o dei figli fiscalmente a carico. In assenza della predetta dichiarazione l'agevolazione in commento non è applicabile. Naturalmente, al venir meno dei presupposti per l'agevolazione - per esempio nel caso in cui, nel corso dell'anno, un figlio non sia più fiscalmente a carico - il dipendente è tenuto a darne tempestiva comunicazione al datore di lavoro. Quest'ultimo recupererà quindi il beneficio non spettante nei periodi di paga successivi e, comunque, entro i termini per le operazioni di conguaglio.

In ultimo viene ricordato che i datori di lavoro provvedono all'attuazione dell'agevolazione in commento previa informativa alle rappresentanze sindacali unitarie laddove presenti.

PRESTAZIONI OCCASIONALI NEI SETTORI DEI CONGRESSI, DELLE FIERE, DEGLI EVENTI, DEGLI STABILIMENTI TERMALI E DEI PARCHI DIVERTIMENTO

La legge di bilancio 2023 aveva:

- elevato per tutti gli utilizzatori del libretto famiglia e del contratto di prestazione occasionale l'importo massimo di compenso erogabile per anno civile dal singolo utilizzatore alla totalità dei prestatori che, dal 1° gennaio 2023, è pari a 10.000 euro;
- ampliato la platea di utilizzatori del contratto di prestazione occasionale, consentendone il ricorso agli utilizzatori che hanno alle proprie dipendenze fino a 10 lavoratori subordinati a tempo indeterminato (anziché 5).

Il decreto lavoro ha poi introdotto novità per le prestazioni di lavoro occasionale modificando, per gli utilizzatori che operano nei settori dei congressi, delle fiere, degli eventi, degli stabilimenti termali e dei parchi divertimento, i limiti economici di utilizzo (15.000 euro, anziché 10.000) e i livelli occupazionali (25, anziché 10 lavoratori subordinati a tempo indeterminato) oltre i quali non è possibile accedere al contratto di prestazione occasionale.

L'Inps aveva fornito le indicazioni sulle modifiche normative recate dalla legge di bilancio 2023 con la circolare n. 6/2023 e ora, con la circolare n. 75/2023, illustra le novità per i settori dei congressi, delle fiere, degli eventi, degli stabilimenti e dei parchi divertimento.

Il decreto lavoro ha anche previsto la possibilità di acquistare il libretto famiglia anche presso le rivendite di generi di monopolio e che, a richiesta del prestatore, il c.d. pagamento immediato possa essere effettuato anche presso le suddette rivendite, ma sul merito l'Inps si è riservato di fornire, con successiva comunicazione, le relative indicazioni operative.

Profili soggettivi

Gli utilizzatori in oggetto, che abbiano alle proprie dipendenze fino a 25 lavoratori a tempo indeterminato (per le modalità di computo della media occupazionale vale quanto specificato al § 6.2 della circolare Inps n. 107/2017 e al § 3 del messaggio n. 2887/2017), ammessi al nuovo regime sono esclusivamente quelli che svolgono quale attività primaria e/o prevalente una tra quelle contrassegnate dai codici Ateco2007 di seguito indicati:

- 82.30.00: Organizzazione di convegni e fiere;
- 96.04.20: Stabilimenti termali;



- 93.21.01: Gestione di parchi divertimento, tematici e acquatici, nei quali sono in genere previsti spettacoli, esibizioni e servizi;

- 96.09.05: Organizzazione di feste e cerimonie.

Il settore di attività deve risultare dalle informazioni presenti presso il Registro delle imprese. Il codice 93.21.01 deriva, in seguito all'aggiornamento Istat del 2022, dal codice 93.21.00 "Parchi di divertimento e parchi tematici", perciò gli utilizzatori operanti in tale settore devono aggiornare presso il Registro delle imprese il codice dell'attività, se non già corretto e verificare che nel sito Inps risulti quello corretto.

Si ricorda che, in ogni caso, è vietato ricorrere al contratto di prestazione occasionale nell'ambito dell'esecuzione di appalti di opere o servizi.

Limite economico

Gli utilizzatori in oggetto, a decorrere dall'anno civile 2023 (1° gennaio – 31 dicembre), possono utilizzare il contratto di prestazione occasionale ed erogare compensi fino a 15.000 euro nei confronti della totalità dei prestatori, ricordando che, ai fini del rispetto dei limiti di compenso annuo riferiti a ciascun utilizzatore con riguardo alla totalità dei prestatori, la misura del compenso è calcolata sulla base del 75% del suo effettivo importo per le seguenti categorie di prestatori:

- titolari di pensione di vecchiaia o di invalidità;
- giovani con meno di 25 anni di età, se regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso un istituto scolastico di qualsiasi ordine e grado ovvero a un ciclo di studi presso l'università;
- persone disoccupate;
- percettori di prestazioni integrative del salario ovvero di altre prestazioni di sostegno del reddito.

Restando invariati gli altri limiti economici, per gli utilizzatori in commento i limiti economici sono pertanto i seguenti:

- per ciascun prestatore, con riferimento alla totalità degli utilizzatori, compensi di importo complessivamente non superiore a 5.000 euro;
- per ciascun utilizzatore, con riferimento alla totalità dei prestatori, compensi di importo complessivamente non superiore a 15.000 euro;
- per le prestazioni complessivamente rese da ogni prestatore in favore del medesimo utilizzatore, compensi di importo non superiore a 2.500 euro.

Profili sanzionatori

Con specifico riferimento agli utilizzatori operanti nei settori in trattazione, per cui sussiste il divieto di utilizzo nel caso abbiano alle proprie dipendenze più di 25 lavoratori subordinati a tempo indeterminato, nonché il divieto di utilizzo nell'ambito dell'esecuzione di appalti di opere o servizi, l'Inps rinvia al § 9 della circolare n. 107/2017 e al § 8 della circolare n. 103/2018.

Profili operativi

È prevista l'implementazione dal 9 agosto 2023 del servizio Inps "Contratto di prestazione occasionale" con la nuova classificazione "aziende che operano nel settore dei congressi, delle fiere, degli eventi, degli stabilimenti termali e dei parchi divertimento", selezionabile da chi svolga quale attività primaria e/o prevalente una tra quelle contrassegnate dai codici Ateco2007 prima indicati, nel rispetto delle istruzioni generali dettate con le circolari n. 107/2017 e n. 103/2018.

Nel caso in cui l'utilizzatore che opera in detti settori sia già registrato nel servizio "Contratto di prestazione occasionale", l'aggiornamento di classificazione avverrà in automatico al momento del primo accesso. Qualora l'utilizzatore abbia già utilizzato il contratto di prestazione occasionale, le somme erogate a titolo



di compenso in altra sezione della procedura concorreranno al raggiungimento del nuovo limite di 15.000 euro nell'anno civile.

Per tali ragioni:

- l'utilizzatore classificato quale *"altro utilizzatore"* che abbia erogato nel 2023, ad esempio, nei confronti della totalità dei prestatori 7.000 euro (rispetto al limite massimo di 10.000 euro), in seguito alla classificazione nella sezione *"aziende che operano nel settore dei congressi, delle fiere, degli eventi, degli stabilimenti termali e dei parchi divertimento"* potrà utilizzare ulteriori 8.000 euro, nel rispetto del limite massimo di 15.000 euro;
- nel caso risulti che la classificazione nella sezione delle *"aziende che operano nel settore dei congressi, delle fiere, degli eventi, degli stabilimenti termali e dei parchi divertimento"* non sia più conforme ai codici Ateco2007 indicati in precedenza, l'utilizzatore non avrà più accesso alla predetta sezione, ma dovrà riclassificarsi in altra sezione in relazione all'attività economica svolta e, qualora sia stato già raggiunto il limite massimo di 10.000 euro erogabili, quale compenso complessivo nei confronti della totalità dei prestatori, non sarà possibile l'inserimento di ulteriori prestazioni di lavoro occasionale per il medesimo anno civile.

APPRENDISTATO STAGIONALE PER MINORI

Con la nota n. 1369/2023, l'Ispettorato Nazionale del Lavoro ha fornito il proprio parere in relazione a un quesito riguardante i requisiti per la stipulazione di un contratto di apprendistato di primo livello di cui all'articolo 43, D.Lgs. 81/2015, con specifico riguardo alla possibilità per lo studente minorenni, di età compresa tra i 16 e i 17 anni, di svolgere un apprendistato per attività stagionale in qualità di cuoco soltanto se proveniente da un istituto scolastico alberghiero, ribadendo la necessaria correlazione tra percorso di istruzione e attività lavorativa.

Viene innanzitutto ricordato che l'apprendistato è un contratto di lavoro a tempo indeterminato finalizzato alla formazione e alla occupazione dei giovani che abbiano compiuto il 15° anno di età e sino al compimento del 25° anno, la cui disciplina è sostanzialmente rimessa alle regioni e alle province autonome di Trento e Bolzano. In particolare, l'apprendistato di primo livello mira al conseguimento della qualifica e del diploma professionale, del diploma di istruzione secondaria superiore e del certificato di specializzazione tecnica superiore. Con la stipula di tale contratto si instaura un percorso formativo *"duale"*, che si realizza in parte presso un'istituzione formativa che eroga la *"formazione esterna"* e in parte presso un'impresa che eroga la *"formazione interna"*, il cui elemento essenziale è appunto la formazione. È previsto che l'istituzione formativa, d'intesa con il datore di lavoro, informi i giovani e, nel caso di minorenni, i titolari della responsabilità genitoriale, con modalità tali da garantire la consapevolezza della scelta, anche ai fini degli sbocchi occupazionali, attraverso iniziative di informazione e diffusione idonee ad assicurare la conoscenza, tra l'altro, degli aspetti educativi, formativi e contrattuali del percorso di apprendistato e della coerenza tra le attività e il settore di interesse del datore di lavoro con la qualificazione da conseguire. Ciò significa che vi deve essere una correlazione tra *standard* formativi e *standard* professionali anche al fine di consentire all'istituzione formativa di certificare le competenze acquisite dall'apprendista. Inoltre, per le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano che abbiano definito un sistema di alternanza scuola-lavoro, è rimessa alla contrattazione collettiva la possibilità di prevedere l'utilizzo del contratto di apprendistato, anche a tempo determinato, per lo svolgimento di attività stagionali.



In riferimento al quesito specifico, la regione Emilia-Romagna ha approvato la D.G.R. 496/2023, stabilendo che possono essere assunti con tale tipologia di contratto i giovani di età compresa tra i 16 e i 25 anni che sono iscritti a un percorso di Istruzione o di istruzione e formazione professionale (IeFP) per l'assolvimento del diritto dovere all'istruzione e alla formazione, dalla quale non si evince una preclusione per l'accesso al contratto di apprendistato stagionale derivante dall'iscrizione a uno specifico percorso di istruzione, non essendo specificata la necessità o meno di una stretta correlazione tra l'attività lavorativa e il percorso di studi e formazione. Tuttavia, secondo l'Ispettorato, il datore di lavoro, nel corso del primo contatto con l'istituzione formativa, è chiamato a verificare l'effettiva fattibilità del contratto di apprendistato attraverso l'accertamento della coerenza tra attività lavorative (figura contrattuale) e titolo di studio (ad esempio qualifica/diploma).

Perciò, fermi restando gli ulteriori requisiti di legge, pur non derivando dalla delibera regionale la necessità di una stretta correlazione tra percorso di istruzione e attività lavorativa, il datore di lavoro e l'istituzione formativa non possono prescindere dal valutarne la sussistenza.

SUPPORTO PER LA FORMAZIONE E IL LAVORO

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 198/2023 il decreto del Mlps dell'8 agosto 2023, recante *"Supporto per la formazione e il lavoro"* adottato ai sensi del c.d. decreto lavoro e che stabilisce le modalità di attuazione per l'avvio e la messa in esercizio, a decorrere dal primo settembre 2023, della nuova misura di attivazione al lavoro finalizzata a favorire l'attivazione nel mondo del lavoro delle persone a rischio di esclusione sociale e lavorativa mediante la partecipazione a misure di politica attiva del lavoro comunque denominate, quali, a titolo esemplificativo, la partecipazione a progetti di formazione, di qualificazione e riqualificazione professionale, di orientamento, di accompagnamento al lavoro, di progetti di servizio civile universale e di progetti utili alla collettività. La partecipazione, a seguito della stipulazione del patto di servizio personalizzato, alle attività per l'attivazione nel mondo del lavoro determina l'accesso per l'interessato a un beneficio economico, quale indennità di partecipazione alle misure di attivazione lavorativa, pari a un importo mensile di 350 euro, erogato, mediante bonifico mensile da parte dell'Inps, per tutta la durata della misura, entro un limite massimo di 12 mensilità.

Inoltre, è stato pubblicato nella medesima Gazzetta Ufficiale il decreto interministeriale dell'8 agosto 2023, anch'esso attuativo del D.L. 48/2023. Il decreto, nel prevedere il *"Sistema informativo per l'inclusione sociale e lavorativa"* (SIISL), che sarà il canale per l'accesso alle nuove misure, disciplina le modalità di attivazione, accesso e alimentazione della piattaforma informatica SIISL. Il portale ministeriale realizzato dall'Inps consentirà l'attivazione di percorsi autonomi e personalizzati di ricerca del lavoro e rafforzamento delle competenze per i beneficiari delle nuove misure di inclusione sociale e lavorativa. In particolare, i richiedenti la misura, attraverso la registrazione sulla piattaforma e dopo aver sottoscritto un patto di attivazione digitale, potranno accedere a informazioni e proposte sulle offerte di lavoro, corsi di formazione, tirocini di orientamento e formazione, progetti utili alla collettività e altri strumenti di politica attiva del lavoro adeguati alle proprie caratteristiche e competenze, nonché a informazioni sullo stato di erogazione del beneficio e sulle attività previste dal patto di servizio personalizzato.



PROFILI FISCALI DEL LAVORO DA REMOTO (C.D. SMART WORKING)

Con la circolare n. 25/E/2023, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti, tra l'altro, sui profili fiscali del lavoro da remoto (c.d. *smart working*), focalizzando l'attenzione sui più recenti orientamenti della prassi sul punto, anche ai fini dell'applicazione dei regimi agevolativi rivolti alle persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia per svolgere un'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano (c.d. regimi speciali per lavoratori impatriati e per docenti e ricercatori).

Residenza fiscale

Il Tuir introduce e disciplina il concetto di "*residenza fiscale*", considerando residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta (ossia 183 giorni in un anno, o 184 giorni in caso di anno bisestile):

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

Tali condizioni sono tra loro alternative e l'accertamento dei presupposti per stabilire la residenza, diversi dal dato formale dell'iscrizione anagrafica, presuppone un riscontro fattuale da eseguirsi caso per caso, al fine di una concreta ponderazione degli elementi che consentono di verificare il luogo di domicilio o di residenza come definiti in base alla normativa civilistica, dato che le disposizioni del Tuir vanno intese, per espressa previsione normativa, ai sensi della disciplina contenuta nel codice civile che definisce il domicilio come il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi e fa coincidere la dimora abituale con il luogo di residenza.

In particolare:

- per configurare la residenza non è necessaria la continuità o definitività della dimora abituale, con la conseguenza che periodi anche prolungati di assenza non ne escludono il radicamento in Italia;
- in merito al domicilio, occorre tenere conto anche dei rapporti di natura non patrimoniale, come quelli personali e affettivi, per considerare localizzato in Italia il centro degli affari e degli interessi, perciò il concetto di domicilio va valutato in relazione al luogo in cui la persona intrattiene sia i rapporti personali che quelli economici;
- con riferimento alla dimora abituale, non è necessaria la continuità o la definitività e detto requisito permane anche se il soggetto lavora o svolge altre attività al di fuori del comune di residenza (del territorio dello Stato), purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenersi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali.

La residenza, dunque, non viene meno per assenze più o meno prolungate, dovute alle particolari esigenze della vita moderna, quali ragioni di studio, di lavoro, di cura o di svago. Il centro principale degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile da terzi.

Secondo il Tuir le persone residenti in Italia devono sottoporre ad imposizione nel nostro Paese tutti i loro redditi, ovunque prodotti (c.d. *worldwide taxation principle*). Ai non residenti, invece, si applicano disposizioni specifiche e diverse e gli stessi saranno assoggettati a imposizione in Italia sulla base dei criteri di territorialità indicati nell'articolo 8, Tuir.

Il comma 2-bis, articolo 2, Tuir, inserito a opera della L. 448/1998, introduce, infine, una presunzione relativa di residenza fiscale; in particolare, salvo prova contraria, si considerano residenti in Italia le persone cancellate dall'anagrafe della popolazione residente in Italia e trasferite in Stati o territori a regime fiscale



privilegiato individuati nel decreto del Mef del 4 maggio 1999 e successive modifiche (si ricorda che il decreto del Mef del 20 luglio 2023 ha disposto l'eliminazione della Svizzera dall'elenco, con effetti dal periodo d'imposta successivo a quello in corso): al fine di contrastare il fenomeno della frequente migrazione fittizia verso Paesi a fiscalità privilegiata la modifica normativa ha previsto un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, senza incidere sulle circostanze e gli elementi dimostrativi della residenza indicati nella circolare n. 304/1997 che precisa che *“soltanto la piena dimostrazione, da parte del contribuente, della perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e la parallela controprova di una reale e duratura localizzazione nel paese fiscalmente privilegiato, indipendentemente dall'assolvimento nello stesso paese di obblighi fiscali, attestano il venire meno della residenza fiscale in Italia e la conseguente legittimità della posizione di non residente”*. Pertanto, anche a seguito della formale iscrizione all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (di seguito, *“Aire”*), nei confronti di cittadini trasferiti in Paesi o territori a fiscalità privilegiata continua a sussistere una presunzione (relativa) di residenza fiscale in Italia.

Negli ultimi anni si è assistito a un costante incremento dell'impiego di forme di lavoro definite *“agili”*, ossia caratterizzate da prestazioni rese in modalità *“virtuale”*, ovvero da remoto, senza che sia necessaria la presenza fisica nei locali messi a disposizione dal datore di lavoro o, comunque, in un determinato luogo (forme di lavoro che, per semplicità, nel prosieguo della circolare verranno indicate come *“smart working”* o lavoro agile, a prescindere dal significato giuslavoristico di tale locuzione). A fronte di significative revisioni organizzative, non sono state però apportate alla normativa interna modifiche che abbiano inciso sulle regole di determinazione della residenza a fini fiscali, con la conseguenza che i criteri di radicamento della residenza fiscale delle persone fisiche restano quelli previsti e già illustrati e non subiscono alcun mutamento per coloro che svolgono un'attività lavorativa in *smart working*. In altri termini, le modalità di svolgimento della prestazione lavorativa non incidono sui criteri di determinazione della residenza fiscale.

Esemplificando:

- il cittadino straniero, non iscritto nelle anagrafi della popolazione residente, che lavora dall'Italia in *smart working* per un datore di lavoro estero, permanendo per la maggior parte dell'anno solare presso un'abitazione ubicata nel nostro Stato unitamente al coniuge e ai figli, avrà radicato la propria residenza fiscale in Italia;
- una cittadina italiana che si è trasferita all'estero, dove svolge un'attività lavorativa in *smart working*, e ha mantenuto l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta continuerà a qualificarsi come residente in Italia in ragione del requisito anagrafico;
- il cittadino italiano iscritto all'Aire per la maggior parte del periodo di imposta, che abbia sottoscritto un contratto di lavoro con un datore estero nel quale sia indicata come sede ordinaria di lavoro il Paese risultante dall'iscrizione all'Aire (o altro Stato estero), potrà considerarsi fiscalmente residente in Italia qualora vi mantenga la dimora abituale, dalla quale svolga la prestazione lavorativa con modalità agile;
- una persona che si è cancellata dalle anagrafi della popolazione residente in Italia e si è trasferita in uno degli Stati o territori individuati nel decreto del Mef del 4 maggio 1999 per svolgere un'attività di lavoro da remoto per un datore di lavoro localizzato in un terzo Stato, salvo prova contraria, continuerà ad essere considerata residente e soggetta a tassazione in Italia per tutti i suoi redditi;
- non si considera assoggettabile a imposizione il soggetto non residente in Italia che dal suo Paese di residenza rende le prestazioni per un datore di lavoro italiano.

Regimi speciali applicabili in caso di svolgimento dell'attività lavorativa in Italia

Come detto, si applicano le disposizioni *ex* articolo 2, Tuir e nessuna valenza rettificativa va ascritta alla modalità con la quale viene prestata l'attività lavorativa (i.e. lavoro da remoto o *smart working*). Ciò vale



anche ai fini dell'applicazione dei regimi agevolativi rivolti alle persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia per svolgere un'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano, disciplinati dall'articolo 16, D.Lgs. 147/2015 (c.d. regime speciale per lavoratori impatriati) nonché dall'articolo 44, D.L. 78/2010 (regime speciale per docenti e ricercatori). Va da subito rilevato che entrambi presuppongono il trasferimento della residenza in Italia da parte del soggetto che ne fruisce, ossia l'instaurazione di un collegamento sostanziale con il territorio dello Stato, che implichi un'interazione effettiva con la realtà italiana. Inoltre, è altresì necessario che prima del trasferimento in Italia la persona fisica abbia mantenuto la residenza fiscale all'estero per un periodo di tempo minimo, variabile a seconda dell'agevolazione interessata. In particolare, nell'individuare i soggetti che possono beneficiare dei predetti regimi agevolativi, le disposizioni applicabili richiedono espressamente il trasferimento della residenza in Italia, ai sensi del citato articolo 2, Tuir, rilevando a tal riguardo la nozione di residenza applicabile ai fini reddituali. L'accesso ai regimi agevolativi è consentito, altresì, alle persone fisiche in grado di superare la presunzione di residenza in Italia di cui al comma 2-bis, medesimo articolo 2, Tuir.

Può accedere al regime speciale per lavoratori impatriati il soggetto che trasferisce la propria residenza in Italia, pur continuando a lavorare in *smart working* alle dipendenze di un datore di lavoro estero, a partire dal periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento in Italia. Al contrario, non potrà continuare a fruire dell'agevolazione in esame il soggetto che, trasferitosi a lavorare in Italia, successivamente traslochi all'estero pur continuando a svolgere dalla nuova località la propria prestazione lavorativa per il medesimo datore di lavoro italiano in modalità *smart working*, in quanto in tal caso i redditi si considerano prodotti fuori dal territorio italiano.

Contrariamente ai chiarimenti forniti per il regime impatriati, un docente o un ricercatore trasferitosi in Italia che intrattenga un rapporto di lavoro con un ente o con una università situata in uno Stato estero, per cui svolge la propria attività di docenza o ricerca in modalità *smart working* non potrà beneficiare dell'agevolazione in commento per i relativi redditi in quanto non sussiste un collegamento tra il trasferimento in Italia e lo svolgimento di una attività di docenza e/o ricerca nel territorio dello Stato.

Trasferimenti fittizi di residenza all'estero

La necessità di fornire chiarimenti interpretativi in relazione a fattispecie connotate dalla prestazione di attività lavorativa in modalità agile è strettamente connessa all'esigenza di contrastare casi di residenze all'estero non genuine. Seppur il fenomeno dei trasferimenti fittizi di residenza è risalente, a seguito della diffusione di modalità di lavoro agile esso risulta ulteriormente acuito, in quanto la modalità di prestazione lavorativa a distanza rende meno immediata l'individuazione del luogo di presenza fisica del lavoratore nel corso dell'anno. Inoltre, sono stati riscontrati fenomeni nuovi, come i casi di persone che in epoca pre-pandemica avevano trasferito la residenza all'estero (anche ai fini anagrafici) e, rientrate in Italia durante l'emergenza sanitaria, sono rimaste a lavorare in modalità agile nel nostro Paese anche dopo la cessazione dello stato di crisi, omettendo, però, di rettificare il dato formale dell'iscrizione anagrafica.

Al riguardo si osserva che la fittizia allocazione all'estero della residenza fiscale continua ad essere oggetto di specifica analisi investigativa. In merito, è previsto un costante monitoraggio dei soggetti (Aire). Il dato formale dell'iscrizione all'Aire e la circostanza di prestare l'attività lavorativa parzialmente o integralmente da remoto per un soggetto estero non sono di per sé elementi sufficienti a escludere la residenza fiscale in Italia qualora, da una valutazione complessiva dei rapporti economici, patrimoniali e affettivi, risultino integrati i più volte citati criteri di individuazione della residenza fiscale nel nostro Paese. Del pari, lo svolgimento a distanza dell'attività lavorativa in un Paese diverso da quello di stabilimento dell'operatore economico non esclude la possibilità che tale attività venga valutata sotto il profilo sostanziale.



Convenzioni contro le doppie imposizioni

La normativa interna deve essere coordinata con le disposizioni contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia con i singoli Stati esteri, la cui prevalenza sul diritto interno è pacificamente riconosciuta. Con riferimento alla residenza fiscale, viene in rilievo l'articolo 4, Modello di Convenzione Ocse contro le doppie imposizioni che stabilisce che l'espressione "*residente in uno stato contraente*" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata a imposta a motivo del suo domicilio, residenza, sede di direzione o di ogni altro criterio di natura analoga. Tuttavia, tale espressione non comprende le persone che sono assoggettate a imposta in questo Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato.

Per l'individuazione della residenza fiscale si rimanda, dunque, innanzitutto alla definizione adottata nella legislazione degli Stati contraenti. Solo ove le normative domestiche degli Stati contraenti entrino in conflitto, qualificando entrambe la persona come residente, il successivo § 2 interviene stabilendo che la fattispecie debba essere risolta con l'attribuzione della residenza a 1 solo dei 2 Paesi, mediante l'applicazione, secondo un criterio gerarchico, di specifiche regole (c.d. *tie breaker rules*). Le regole convenzionali fanno prevalere il criterio dell'abitazione permanente cui seguono, in via subordinata, il centro degli interessi vitali, il soggiorno abituale e la nazionalità del contribuente.

Riguardo alla nozione di abitazione permanente, si tratta di un immobile attrezzato e reso idoneo a una lunga permanenza nello stesso. Quando la persona fisica dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti, sarà considerata residente, in virtù del criterio del centro degli interessi vitali, nel Paese nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette. Ove non sia possibile individuare la residenza del contribuente in base ai 2 criteri sopra citati, 1 persona fisica sarà considerata residente dello Stato in cui soggiorna abitualmente (criterio della dimora abituale). Quando i primi 3 criteri non sono dirimenti, il contribuente sarà considerato residente dello Stato contraente la convenzione di cui possiede la nazionalità. Quando, infine, una persona fisica ha la nazionalità di entrambi i Paesi o di nessuno di essi, gli Stati contraenti la Convenzione risolveranno la questione di comune accordo.

L'applicazione della normativa convenzionale presenta particolare rilevanza proprio per le implicazioni sullo *smart working*, tenuto conto della possibilità di lavorare per un soggetto stabilito in uno Stato estero, senza per questo modificare la propria residenza. Va rimarcato che, in assenza di conflitto con le normative interne di Stati che hanno concluso una convenzione con l'Italia, oppure in assenza di una specifica convenzione contro le doppie imposizioni, la disposizione di riferimento per la determinazione della residenza fiscale resta unicamente il citato articolo 2, Tuir.

Come anticipato, le nuove modalità di lavoro agile sono per lo più connotate da una parziale o totale recisione dei vincoli di presenza fisica del prestatore nel territorio di un determinato Stato per lo svolgimento dell'attività. Questo nuovo modello organizzativo necessita di alcuni chiarimenti di coordinamento con le disposizioni convenzionali che ripartiscono la potestà impositiva in relazione a determinati redditi.

L'articolo 15, Modello Ocse prevede la tassazione esclusiva dei redditi da lavoro subordinato nello Stato di residenza del contribuente, a meno che tale attività lavorativa non venga svolta nell'altro Stato contraente; in tale ultima ipotesi i predetti redditi devono essere assoggettati a imposizione concorrente in entrambi i Paesi. Le disposizioni contenute nel § 1 del citato articolo 15 stabiliscono, in primo luogo, la tassazione esclusiva dei redditi di lavoro dipendente nello Stato di residenza quando l'attività è ivi svolta. Nel caso in cui lo Stato di residenza e quello della fonte (ossia lo Stato in cui è stata svolta l'attività lavorativa che ha prodotto il reddito) non coincidano, si applica un regime di imposizione concorrente. Si osserva, poi, che, ai sensi del § 2, articolo 15 del Modello, viene ripristinata la tassazione esclusiva nello Stato di residenza



anche quando l'attività lavorativa è svolta nello Stato della fonte, ove ricorrano congiuntamente 3 condizioni:

- il beneficiario dei redditi di lavoro dipendente soggiorna nello Stato della fonte per periodi che non oltrepassano in totale i 183 giorni nell'anno fiscale considerato;
- le remunerazioni sono pagate da o a nome di un datore di lavoro che non è residente nello Stato della fonte;
- l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nello Stato della fonte.

In applicazione delle disposizioni convenzionali, quindi, un soggetto non residente che svolge la sua attività di lavoro dipendente in Italia è assoggettato a imposizione nel nostro Paese in relazione ai redditi imputabili all'attività prestata nel territorio dello Stato. Tale conclusione non è inficiata dalle modalità di svolgimento della prestazione. In altri termini, anche qualora questa venga svolta da remoto per un datore di lavoro estero, si considera comunque prestata in Italia, con conseguente riconoscimento della potestà impositiva italiana.

In sintesi, il lavoro dipendente si considera svolto nel luogo in cui il lavoratore è fisicamente presente quando svolge la prestazione per cui è remunerato, indipendentemente dalla circostanza che la manifestazione di tale lavoro abbia effetti nell'altro Stato contraente. La disposizione convenzionale è, inoltre, coerente con l'articolo 23, comma 1, lettera c), Tuir che considera prodotti in Italia "i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato".

Il Segretariato dell'Ocse, con la *Guidance* del 3 aprile 2020, successivamente aggiornata il 21 gennaio 2021, ha pubblicato i risultati di un'analisi sull'impatto della crisi da Covid-19 sull'applicazione delle convenzioni in ambito tributario, in cui ha focalizzato l'attenzione sugli effetti che le misure sanitarie restrittive, adottate dai Paesi a seguito della pandemia, hanno avuto sui trattati internazionali. Nello specifico, l'analisi del segretariato riguarda le conseguenze fiscali delle misure di contrasto alla pandemia rispetto alla residenza (di persone fisiche e giuridiche), ai redditi di lavoro e alla configurabilità di una stabile organizzazione. In considerazione dell'eccezionalità e della temporaneità della crisi, il documento propone un approccio volto alla "sterilizzazione" delle modifiche organizzative rese necessarie a causa della pandemia. Nel documento è stato precisato che l'analisi ivi contenuta rappresenta il punto di vista del segretariato sull'interpretazione delle disposizioni convenzionali, riconoscendo a ogni giurisdizione la possibilità di adottare proprie indicazioni per fornire certezza fiscale ai contribuenti. Le predette indicazioni, inoltre, riguardano unicamente i canoni ermeneutici delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni e, pertanto, non sono rilevanti al fine di interpretare la normativa interna. Alcuni Paesi hanno adottato misure, amministrative o legislative, in linea con quelle prospettate dal segretariato. Con riferimento all'Italia, la competente autorità fiscale ha tenuto conto dell'analisi svolta dal segretariato concludendo accordi amministrativi interpretativi delle disposizioni contenute nell'articolo 15 (lavoro subordinato) delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, con i seguenti Stati:

- Austria: accordo concluso il 24/26 giugno 2020, concernente i soli lavoratori frontalieri, e applicabile alle attività lavorative svolte tra l'11 marzo 2020 e il 30 giugno 2022;
- Francia: accordo concluso il 16/23 luglio 2020, concernente i lavoratori subordinati e i frontalieri, applicabile dal 12 marzo 2020 fino al 30 giugno 2022;
- Svizzera: accordo concluso il 18/19 giugno 2020, concernente i lavoratori subordinati e frontalieri, applicabile dal 24 febbraio 2020 al 31 gennaio 2023 (per i soli lavoratori frontalieri rientranti nell'ambito dell'applicazione dell'Accordo e nei limiti del 40% del tempo di lavoro, gli effetti del medesimo accordo sono stati sostanzialmente estesi al 30 giugno 2023 dall'articolo 12, L. 83/2023; inoltre, l'articolo 24, comma 5-ter, D.L. 75/2023 ha previsto che le disposizioni di cui al citato articolo 12 si applichino fino al 31



dicembre 2023 ai soli lavoratori frontalieri che, alla data del 31 marzo 2022, svolgevano la loro attività lavorativa in modalità di telelavoro).

Tali accordi non possono esplicare effetti nei riguardi di altri Stati. A oggi, peraltro, con la dichiarata fine dello stato di pandemia, i menzionati accordi internazionali hanno cessato di avere efficacia; pertanto, risultano applicabili le ordinarie disposizioni contenute nelle rispettive convenzioni contro le doppie imposizioni e accordi internazionali.

Lo Studio ringrazia per l'attenzione riservatagli e rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento, riservandosi la facoltà di tenerVi costantemente aggiornati sulle novità e relativi adempimenti di Vostro interesse.

Cordiali saluti.

STUDIO DELL'ERA
Studio Dell'Era Consulenti del Lavoro Associati

