

DISTACCO ALL'ESTERO Per l'applicabilità dell'art. 51, c. 8bis, Tuir non si conteggiano i giorni in smart working prestati in Italia

Smart working, il trattamento fiscale delle retribuzioni convenzionali

Paolo Tormen

Founding Partners CeccatoTormen & Partners

Fabiola Giornetta

Founding Partners CeccatoTormen & Partners

A distanza di quasi un mese l'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello 15 settembre 2021, n. 590, torna a trattare il tema del trattamento fiscale delle retribuzioni per lavoro dipendente erogate a soggetti residenti distaccati all'estero che svolgono l'attività lavorativa in Italia, in smart working.

Il caso

La Società istante, residente in Italia e appartenente ad un gruppo tedesco, ha deciso di distaccare in Germania, presso la consociata tedesca, una propria dipendente. A tale fine è stato stipulato un contratto di distacco avente le seguenti caratteristiche:

- la prestazione lavorativa sarà svolta totalmente a favore delle Società tedesca secondo le direttive della stessa;
- l'attività sarà svolta nel periodo dal 1° aprile 2021 al 31 marzo 2023, con possibilità di proroga al 31 marzo 2026;
- la mansione svolta sarà quella di Responsabile Commerciale, con possibilità che la



prestazione sia resa anche in altri Paesi esteri, in occasioni di viaggi di lavoro, visite alle filiali straniere;

- seppure la permanenza in Germania sia pari almeno a 183 giorni nell'arco di 12 mesi, in base agli accordi intrapresi con la Distaccataria tedesca, l'attività potrà essere svolta occasionalmente svolta in Smart Working lavorando dalla Germania così come da altri paesi.

La normativa di riferimento

L'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir, prevede che "il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni,

è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali stabilite annualmente entro il 31 gennaio". Si tratta di un metodo di determinazione dell'imponibile fiscale convenzionale e non strettamente collegato alla retribuzione effettivamente corrisposta al singolo lavoratore.

Il citato criterio di determinazione del reddito, che – è bene ricordarlo – si applica esclusivamente ai lavoratori residenti in Italia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Tuir, può applicarsi solamente se vengono soddisfatte le seguenti condizioni:

- › il lavoratore, operante all'estero, sia inquadrato in una delle categorie per le quali il Decreto sopracitato fissa la

- retribuzione convenzionale;
- › l'attività lavorativa sia svolta all'estero con carattere di permanenza o di stabilità;
- › l'attività lavorativa svolta all'estero costituisca l'oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e, pertanto, l'esecuzione della prestazione lavorativa sia integralmente svolta all'estero;
- › il lavoratore nell'arco di dodici mesi soggiorni nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni. E' bene precisare che i 12 mesi citati non fanno riferimento al periodo di imposta ma ad un periodo di 12 mesi successivi all'attribuzione del ruolo estero, così come stabilita nelle specifico contratto di lavoro.

Resta fermo, comunque, che la nuova normativa non troverà applicazione, qualora il contribuente presti la propria attività lavorativa in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo per evitare le doppie imposizioni e lo stesso preveda per il reddito di lavoro dipendente la tassazione esclusivamente nel Paese estero. In questo caso la normativa della convenzione prevale sulle disposizioni fiscali interne.

La soluzione al caso di specie

Come riportato dall'Agenzia delle Entrate, la disciplina fiscale nazionale e delle convenzioni internazionali, tra cui quella stipulata tra Italia e Germania, nel disciplinare la potestà impositiva, fanno specifico riferimento al luogo in cui viene svolta l'attività lavorativa (principio di territorialità).

Sulla base di quanto illustrato, pertanto, qualora l'attività

lavorativa fosse svolta in Italia, secondo un contratto di smart working così come disciplinato dal d.lgs. 81/2018, dovrà porsi particolare attenzione ad una delle condizioni previste dall'art. 51, c. 8-bis del TUIR e cioè il soggiorno del lavoratore per almeno 183 nell'arco di dodici mesi nello Stato estero. Pertanto, ai fini della verifica del soggiorno estero – almeno 183 giorni nell'arco di 12 mesi - non dovranno essere considerate le giornate svolte in Smart Working dall'Italia, seppure svolte secondo le direttive e le linee gerarchiche della Società Estera e in conformità a quanto stabilito nell'accordo di distacco.

Si ricorda come, per l'effettivo conteggio dei giorni di permanenza del lavoratore all'estero rilevano nel computo dei 183 giorni, il periodo di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi, indipendentemente dal luogo in cui sono trascorsi (rif. circolare Ministero delle Finanze 16 novembre 2000, n. 207 e circolare Agenzia delle Entrate 23 maggio 2017, n.17/E).

Osservazioni conclusive

In primo luogo, pare opportuno sottolineare come l'applicazione

del regime di cui all'articolo 48, comma 8-bis del TUIR, riguardi esclusivamente lavoratori che prestano fisicamente la propria attività all'estero, escludendo fin da subito i lavoratori con ruoli c.d. *Global* ma che svolgono l'attività con preminenza dall'Italia.

Una riflessione pare necessaria per quanto riguarda i lavoratori che, seppure a fronte di un contratto di distacco estero o di un ruolo estero prevalente, stanno svolgendo dall'Italia attività in Smart Working, anche in ragione delle costrizioni causate dall'emergenza epidemiologica. L'Agenzia delle Entrate con circolare n. 7 del 26 gennaio 2001 aveva già chiarito come non sia necessario attendere il compimento dei 183 giorni di permanenza all'estero per poter applicare le retribuzioni convenzionali, affermando che "Se il contratto prevede la permanenza all'estero per un periodo superiore a 183 giorni il sostituto d'imposta applicherà la tassazione ivi prevista a partire dalla prima retribuzione erogata, salvo rettifica da effettuare in sede di conguaglio qualora vengano meno le condizioni richieste per l'applicazione del regime di cui all'articolo 48, comma 8-bis."

APPLICABILITÀ DELL'ART. 51, C. 8-BIS, TUIR

	CASO 1 Giornate annuali	CASO 2 Giornate annuali
Presenza estero	40	82
Festività	9	9
Ferie	26	20
Riposi settimanali	104	104
Giornate Smart Working Italia	186	150
Applicabilità regime ex art. 51, comma 8-bis, TUIR	NO	SI

Ora, alla luce del recente interpello, potremmo trovarci in sede di conguaglio a dover rettificare quanto applicato finora, nel caso in cui il lavoratore registrasse un periodo di lavoro all'estero inferiore a 183 giorni. Pensiamo al caso di un lavoratore distaccato all'estero, nello specifico in India, a partire dal 01.01.2021 e impossibilitato a raggiungere la sede estera

successivamente al rientro in Italia del 15.02.2021.

E' evidente che se tale situazione dovesse mantenersi fino alla fine dell'anno 2021, con attività prestata per la consociata indiana in regime di Smart Working dall'Italia, non potranno essere applicate le retribuzioni convenzionali che inizialmente e correttamente la Società italiana aveva utilizzato per il calcolo delle

imposte mensili. Inoltre, l'eventuale indennità estero che, in applicazione di un regime fiscale convenzionale ex art. 51-comma 8-bis del TUIR non vanno ad influenzare l'aliquota fiscale applicata, in caso di rettifica della posizione del lavoratore, sarebbero da inglobare nella retribuzione mensile del lavoratore utile al calcolo delle imposte. ●