

Risposta n. 590/2021

OGGETTO: REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE PRODOTTO IN MODALITA' DI LAVORO AGILE - APPLICAZIONE RETRIBUZIONE CONVENZIONALE - ARTICOLO 51, COMMA 8-BIS, DEL TUIR

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante, residente in Italia e appartenente ad un gruppo tedesco, intende distaccare all'estero presso la consociata tedesca, priva di una stabile organizzazione in Italia, una propria dipendente, con la qualifica di dirigente.

A tal fine è stato stipulato uno specifico contratto di distacco, nel quale è stabilito che la prestazione lavorativa della dipendente sarà "*totalmente*" svolta in favore della società distaccataria tedesca "*secondo le direttive e le linee gerarchiche della stessa*" per "*il periodo dal 1° aprile 2021 al 31 marzo 2023, con opzione di proroga fino al 31 marzo 2016*" (*rectius* 2026).

Gli accordi contrattuali prevedono, quindi, che la dipendente presti la propria attività esclusivamente a favore della società distaccataria tedesca, ovvero in maniera prevalente e continuativa presso gli uffici della stessa in Germania.

Le mansioni di responsabile commerciale richiedono, tuttavia, che una parte del

tempo di lavoro venga reso dalla predetta dipendente anche in altri Paesi esteri in occasione di viaggi di lavoro, presso le filiali estere del gruppo.

Inoltre, in base agli accordi intrapresi con la società distaccataria, l'attività lavorativa potrà occasionalmente svolgersi in *smart working*, lavorando sia dalla Germania come da altri Paesi.

È rappresentato, inoltre, che per tutto il periodo di distacco, i giorni complessivi di permanenza all'estero, considerati i periodi di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni lavorativi, ammonteranno senz'altro a più di 183 giorni nell'arco di 12 mesi.

Inoltre, si fa presente che la dipendente distaccata, pur prendendo in locazione in Germania un appartamento, che utilizzerà come abitazione abituale per tutto il periodo del distacco, continuerà a risultare fiscalmente residente in Italia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), dal momento che resterà iscritta all'anagrafe della popolazione residente nel proprio comune, dove è proprietaria ed ha la piena disponibilità di una casa di proprietà che utilizzerà in occasione dei rientri in Italia per alcuni fine settimana, festività e durante i periodi di ferie.

Con l'istanza di interpello in esame, si chiede se nella fattispecie rappresentata trovi applicazione l'articolo 51, comma 8-*bis*, del Tuir, considerato che contrattualmente è prevista la possibilità per la dipendente di poter lavorare in *smart working* sia dalla Germania che da altri Paesi.

Più precisamente, si chiede se lo svolgimento occasionale della prestazione lavorativa, da parte della dipendente distaccata in Germania, dalla propria abitazione in Italia possa compromettere o del tutto precludere l'applicazione del citato comma 8-*bis* dell'articolo 51 del Tuir, con conseguente determinazione del reddito di lavoro dipendente secondo i criteri ordinari di cui all'articolo 51, commi da 1 a 8, del Tuir.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante evidenzia che la dipendente distaccata svolge la prestazione lavorativa per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi in via continuativa, ovvero stabile e non occasionale, ed esclusiva in favore della società tedesca distaccataria, a cui la società distaccante addebita tutti i costi relativi al contratto di lavoro.

Inoltre, lo svolgimento occasionale della stessa in *smart working* non avviene in locali messi a disposizione dalla distaccante o dalla distaccataria, bensì presso la propria abitazione italiana.

Pertanto, ad avviso della società istante, nel caso rappresentato trova applicazione la disposizione di cui all'articolo 51, comma 8-*bis*, del Tuir anche nell'ipotesi in cui la prestazione lavorativa venga occasionalmente svolta dalla dipendente distaccata, dalla propria abitazione in Italia in modalità di lavoro agile, ovvero in *smart working*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si osserva che esulano dall'istituto dell'interpello, come disciplinato dall'articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 e ss.mm., le valutazioni di elementi di fatto (cfr. circolare 1° aprile 2016, n. 9, paragrafo 1.1).

Ne consegue che, in questa sede, lo *status* di residente o non residente della dipendente distaccata in Germania non sarà oggetto di valutazione, ma sarà assunto acriticamente così come rappresentato nell'istanza di interpello in esame.

Nel merito, si osserva che l'articolo 51, comma 8-*bis*, del Tuir, in deroga a quanto stabilito dai precedenti commi del medesimo articolo 51, 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 di cui all'art. 4, comma 1, del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398».

Ai sensi del richiamato articolo 4 del decreto legge n. 317 del 1987, tali retribuzioni sono fissate entro il 31 gennaio di ogni anno e sono determinate con riferimento e comunque in misura non inferiore al trattamento economico minimo previsto dai contratti collettivi nazionali di categoria raggruppati per settori omogenei.

Il citato criterio di determinazione del reddito, che si rivolge a quei lavoratori che, pur svolgendo l'attività lavorativa all'estero, continuano ad essere qualificati come residenti fiscali in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Tuir, comporta che il reddito derivante dal lavoro dipendente prestato all'estero è assoggettato a tassazione assumendo come base imponibile la retribuzione convenzionale fissata dal predetto decreto del Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali, senza tener conto della retribuzione effettivamente corrisposta al lavoratore.

Sulla base di quanto richiesto dalla citata norma, pertanto, la disciplina fiscale di cui all'articolo 51, comma 8-*bis*, del Tuir trova applicazione a condizione che:

- il lavoratore, operante all'estero, sia inquadrato in una delle categorie per le quali il decreto del citato Ministero fissa la retribuzione convenzionale;
- l'attività lavorativa sia svolta all'estero con carattere di permanenza o di sufficiente 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.

In relazione a tale ultimo requisito, si fa presente che in più occasioni è stato precisato che il criterio adottato dal legislatore ai fini dell'applicazione delle norme

interne che disciplinano la tassazione del reddito di lavoro dipendente è quello della presenza fisica del lavoratore nello Stato in cui viene effettuata la prestazione lavorativa.

Inoltre, per quanto di interesse in questa sede, si osserva che per quanto concerne il computo dei giorni di effettiva permanenza del lavoratore all'estero, il periodo da considerare non necessariamente deve risultare continuativo: è sufficiente, infatti, che il lavoratore presti la propria opera all'estero per più di 183 giorni nell'arco di dodici mesi. Il Legislatore, infatti, con l'espressione «*nell'arco di dodici mesi*» non ha inteso far riferimento al periodo d'imposta, ma alla permanenza del lavoratore all'estero stabilita nello specifico contratto di lavoro, che può anche prevedere un periodo a cavallo di due anni solari.

Per l'effettivo conteggio dei giorni di permanenza del lavoratore all'estero rilevano, in ogni caso, 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 (cfr. circolare Ministero delle Finanze 16 novembre 2000, n. 207 e circolare Agenzia delle Entrate 23 maggio 2017, n.17/E).

Analogamente, il Commentario all'articolo 15, paragrafo 1, del modello OCSE di convenzione per eliminare le doppie imposizioni, disciplinante la ripartizione della potestà impositiva nell'ambito dei redditi di lavoro dipendente, precisa che per individuare lo Stato contraente in cui si considera effettivamente svolta la prestazione lavorativa, bisogna avere riguardo al luogo dove il lavoratore dipendente è fisicamente presente quando esercita le attività per cui è remunerato.

Inoltre, è rilevato che lo Stato nel quale rileva fiscalmente il reddito non può essere individuato in ragione del Paese in cui i risultati della prestazione lavorativa sono utilizzati.

Pertanto, la tassazione del reddito deve avvenire nel Paese in cui è fisicamente svolta l'attività lavorativa, indipendentemente dal Paese ove si esplicano gli effetti di tale attività.

Sulla base di quanto illustrato, pertanto, nella fattispecie in esame il requisito del soggiorno nel Paese estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi, necessario ai fini dell'applicabilità della retribuzione convenzionale prevista dall'articolo 51, comma 8-*bis*, del Tuir, non si ritiene rispettato qualora nel predetto arco temporale la dipendente distaccata in Germania svolga la prestazione lavorativa nel nostro Paese in modalità di lavoro agile, soggiornando, pertanto, all'estero per un periodo non superiore a 183 giorni.

Più precisamente, lo svolgimento in Italia dell'attività lavorativa in *smart working* comporta la presenza fisica della dipendente nel nostro Paese e, conseguentemente, il mancato rispetto della condizione richiesta dal Legislatore nell'ipotesi in cui nell'arco di 12 mesi soggiorni in Italia per un periodo pari o superiore 183 giorni.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)