



Roma, Li 14 luglio 2021

Oggetto: Newsletter Welfare e lavoro dipendente ENBIC - Studio ACTA – “Le novità fiscali della settimana”

Spett.le Società/Associazione,

con la presente siamo lieti di sottoporre alla Vostra attenzione le principali novità della settimana in materia di Welfare e lavoro dipendente.

NOVITÀ IN MATERIA DI WELFARE E LAVORO DIPENDENTE

1. Emendamenti al D.L. n. 73 del 2021, cd “Decreto Sostegni bis”

Modificata la disciplina dei contratti a termine dettata dal D.L. n. 87 del 2018 (cd. “decreto Dignità) che, all’art. 19, prevede che la stipula di un contratto di lavoro a tempo determinato privo di una causale possa avvenire per un periodo non superiore ai 12 mesi. Una durata superiore del contratto a termine è invece consentita solo in presenza di (i) esigenze temporanee ed oggettive, estranee all’ordinaria attività, (ii) esigenze di sostituzione di altri lavoratori, (iii) esigenze connesse ad incrementi temporanei, significativi e non programmabili della attività ordinaria.

Con l’emendamento al Decreto Sostegni bis approvato dalla Commissione Bilancio della Camera si interviene sul predetto articolo 19 del decreto Dignità, introducendo la possibilità di attivare contratti a tempo determinato anche per le specifiche esigenze previste dai contratti collettivi di cui all’art. 51, D.Lgs. n. 81 del 2015. Con la modifica, quindi, si consente ai contratti collettivi nazionali, territoriali e aziendali di individuare le ipotesi in cui è possibile apporre un termine al contratto.

Ulteriore emendamento che merita di essere evidenziato è quello che riguarda la tassazione dell’auto aziendale data in *fringe benefit* a dipendenti, amministratori e collaboratori. Le regole attuali sui *fringe benefit* di applicano ai contratti di assegnazione in uso promiscuo, adoperati sia per il lavoro, che per il tempo libero, con i quali un dipendente, un amministratore o un collaboratore di un’azienda vengono designati come utilizzatori di veicoli. Il trattamento fiscale di queste fattispecie è contenuto nell’art. 51, comma 4, lett. a), TUIR, la cui formulazione attuale, che ha introdotto una differenziazione in base alle emissioni di CO₂, è stata introdotta dalla l. n. 160 del 2019.

L’emendamento al Sostegni bis prevede, retroattivamente dal primo gennaio 2021, l’innalzamento delle soglie degli scaglioni di emissione di anidride carbonica in base ai quali è calcolato il *fringe benefit* da tassare in busta paga, quando il contratto con cui il veicolo è stato assegnato all’utilizzatore è datato dal primo luglio 2020 in poi. La modifica comporterebbe, in pratica, una riduzione dell’importo del compenso in natura da tassare.

Per le autovetture, gli autoveicoli per trasporto promiscuo (persone e cose), gli autocaravan, i motocicli e i ciclomotori, tutti di nuova immatricolazione, avvenuta dal primo luglio 2020, con valori di emissione di CO₂ non superiori a 60 grammi per chilometro, che per brevità si possono generalmente definire “ecologici”, concessi in uso promiscuo con contratti di assegnazione in uso stipulati a decorrere dal primo luglio 2020, l’importo del *fringe benefit* da tassare (ad Irpef, addizionali e Inps) per l’uso privato del mezzo sarebbe ridotto dal 30%, unico per tutti e in vigore fino a metà 2020, al 25% dell’importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle Aci.

Questa quota del 25% sarebbe elevata, sugli stipendi dei mesi da gennaio 2021, al 30% per i veicoli (sempre immatricolati dal primo luglio 2020) con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 60 g/km e fino a 190 g/km (veicoli definibili per brevità “non ecologici”). Dovrebbe rimanere applicabile, per il secondo semestre 2020, il 30% per i veicoli (sempre immatricolati dal primo luglio 2020) con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 60 g/km e fino a 160 g/km (quindi, non fino a 190 g/km).

La quota sarebbe elevata al 50% per i veicoli con valori di emissione da 191 a 230 g/km (veicoli “inquinanti”) e dovrebbe rimanere applicabile, per il secondo semestre 2020, l’incremento dal 30% al 40%, previsto per i veicoli con valori superiori a 160 g/km e fino a 190 g/km.

Infine, la quota sarebbe elevata al 60%, per i veicoli che hanno valori superiori a 230 g/km (veicoli “superinquinanti”) e dovrebbe rimanere applicabile, per il secondo semestre 2020, l’incremento dal 30% al 50%, previsto per i veicoli con valori di emissione superiori a 190 g/km.

2. Risposta ad interpello n. 458 del 2021: smart working, residenza fiscale e determinazione del reddito di lavoro dipendente

Con la Resp. n. 458 del 7 luglio 2021, l’Agenzia delle entrate si è espressa nuovamente sull’impatto della pandemia nella determinazione della residenza fiscale e del luogo di produzione del reddito per i lavoratori dipendenti espatriati.

Una società italiana, appartenente ad un Gruppo di dimensioni internazionali, ha interpellato l’Amministrazione finanziaria in ordine al trattamento fiscale da applicare ai redditi di lavoro dipendente percepiti da un gruppo di dodici dipendenti iscritti all’Anagrafe degli Italiani Residenti all’Estero (AIRE) - pertanto non residenti in Italia -, assunti con contratto locale in Italia e distaccati presso le consociate cinesi distaccati in Cina, ma rientrati in Italia a fine gennaio 2020 all’insorgere della pandemia da Covid-19.

Il rientro in Italia è stato dettato dall’introduzione, a livello globale, di misure restrittive anti-contagio e limitative della mobilità personale, nonché dalle policy aziendali che, per contenere la diffusione del virus, hanno segnato il massiccio ricorso della società e dell’intero Gruppo cui appartiene al cd. smart working.

Il rientro dei lavoratori presso la sede di lavoro cinese è potuto avvenire soltanto nel mese di luglio 2020. In particolare, taluni lavoratori, rientrati in Cina il 2 luglio, hanno soggiornato in Italia per cause di forza maggiore meno di 184 giorni, talaltri, invece, rientrati in Cina il 29 luglio, hanno trascorso, per le stesse cause di forza maggiore, più di 184 giorni in Italia.

Durante il periodo di smart working presso le residenze italiane, tutti i dipendenti hanno comunque continuato a svolgere la medesima attività svolta durante il periodo di effettiva presenza all’estero, senza modifiche da un punto di vista contrattuale o di fatto, né sotto il profilo individuale, né sotto il profilo dell’accordo intercompany, rimanendo il costo del lavoro di tali dipendenti addebitato alla società distaccataria cinese.

L’istante chiede all’Amministrazione finanziaria se il temporaneo svolgimento da parte di tali dipendenti dell’attività lavorativa in modalità agile dall’Italia possa aver generato in capo alla stessa obblighi di ritenuta in qualità di sostituto d’imposta. In condizioni ordinarie, difatti, non grava sull’istante medesima alcun obbligo di ritenuta sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti non residenti in Italia. Difatti, ai sensi del combinato disposto degli artt. 3 e 23 TUIR, sono imponibili in Italia solo i redditi derivanti da attività lavorativa prestata nel territorio dello Stato.

Considerata, tuttavia, la particolare situazione ingenerata dallo stato emergenziale in atto al momento in cui si sono verificati i fatti oggetto dell’interpello, la società vuole appurare, in primo luogo, se per i dipendenti che abbiano trascorso in Italia, durante il 2020, meno di 184 giorni, il compenso relativo ai giorni di lavoro svolti in Italia siano da considerare come reddito prodotto nel territorio dello Stato da soggetti non residenti e, in quanto tale, sia da assoggettare ad imposizione in Italia.

In secondo luogo, la società si chiede se la permanenza in Italia per più di 184 giorni durante il 2020 dei propri dipendenti abbia comportato, in linea di principio, una modifica nel loro status di residenza fiscale e, laddove gli stessi siano da qualificarsi come soggetti residenti in Italia, se la base imponibile del reddito di lavoro dipendente possa essere determinata ai sensi dell’art. 51, comma 8-bis, TUIR.

La società ritiene che la corretta soluzione del quesito sottoposto all'Amministrazione finanziaria debba avvenire facendo applicazione delle raccomandazioni emanate dall'OCSE il 3 aprile 2020 e dei principi desumibili dall'accordo interpretativo stipulato da Italia e Francia.

Le prime suggeriscono di non dare rilevanza a situazioni temporanee determinate da causa di forza maggiore come la pandemia da Covid-19 ma di fare esclusivo riferimento ai comportamenti che sarebbero stati tenuti in uno scenario di normalità. L'accordo menzionato, inoltre, esclude la rilevanza ai fini dell'attribuzione della potestà impositiva dell'attività lavorativa svolta nel Paese di provenienza (Italia) da un distaccato in Francia che, in assenza di emergenza sanitaria Covid-19, avrebbe svolto la propria attività in Francia a beneficio della società distaccataria francese.

Pertanto, per i dipendenti distaccati in Cina che, per cause eccezionali legate all'emergenza sanitaria, si siano trovati a soggiornare in Italia per un periodo inferiore a 184 giorni durante il 2020 e che – anche a fronte dell'iscrizione all'AIRE - certamente si qualificano come non residenti fiscalmente in Italia, il reddito di lavoro dipendente prodotto in modalità di remote working presso l'abitazione in Italia deve essere considerato come reddito di fonte estera e, pertanto, esentato da tassazione in Italia, ai sensi dell'art. 23 TUIR.

I dipendenti che hanno trascorso in Italia più di 184 giorni complessivamente nel periodo d'imposta 2020, potenzialmente qualificabili come ivi fiscalmente residenti, devono, tuttavia, considerata l'eccezionalità della situazione dovuta al Covid-19, essere qualificati come soggetti fiscalmente non residenti in Italia ed i relativi redditi prodotti in modalità smart working interamente di fonte estera ed esenti da imposizione in Italia.

L'istante ritiene, altresì, che, qualora tale impostazione non fosse condivisa, al reddito di lavoro dipendente prodotto dai soggetti che, per avervi trascorso più di 184 giorni complessivamente nel periodo d'imposta, devono considerarsi fiscalmente residenti in Italia, possa trovare applicazione l'art. 51, comma 8-bis, 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.

Secondo il citato comma 8-bis, il reddito di lavoro dipendente non viene determinato applicando il principio di onnicomprensività, bensì le cd. "retribuzioni convenzionali", le quali, ai sensi dell'art. 4, comma 1, d.l. 317/1987, devono essere determinate "con riferimento e comunque in misura non inferiore ai contratti collettivi nazionali di categoria raggruppati per settori omogenei", senza tenere conto di quanto effettivamente corrisposto al lavoratore.

Nel rispondere al quesito sottoposto dalla società, l'Amministrazione finanziaria premette che questioni concernenti la residenza fiscale sono escluse dall'area degli interpelli poiché per la determinazione della stessa è necessario verificare la veridicità e completezza di elementi meramente fattuali, esame possibile solo in sede di accertamento. Pertanto, lo status di non residente in Italia dei lavoratori dipendenti della Società istante viene assunto acriticamente dall'Amministrazione così come rappresentato nell'istanza di interpello.

Entrando nel merito, l'Amministrazione finanziaria evidenzia che l'Italia, sulla scorta dell'analisi svolta dal Segretariato dell'OCSE, ha concluso accordi amministrativi con l'Austria, la Francia e la Svizzera. In particolare, il Segretario OCSE ha analizzato l'impatto della crisi da Covid-19 sull'applicazione dei Trattati in materia fiscale e ha riconosciuto ad ogni giurisdizione la possibilità di adottare proprie indicazioni per fornire certezza fiscale ai contribuenti per la corretta interpretazione dei menzionati Trattati. I tre accordi sono, dunque, tesi 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 i suddetti Trattati. Tali lavoratori svolgono abitualmente la loro attività nell'altro Stato contraente ma, a motivo delle misure sanitarie causate dall'emergenza Covid-19, sono costretti o esortati temporaneamente a lavorare nello Stato di residenza oppure, nel caso dei frontalieri, anche a restare nello Stato di svolgimento dell'attività lavorativa senza rientrare con cadenza giornaliera nello Stato di residenza.

Gli orientamenti contenuti nell'analisi svolta dal Segretariato dell'OCSE sono stati accolti dall'Italia, allo stato, unicamente sulla base e nei limiti dei menzionati accordi amministrativi, a condizioni di reciprocità. Pertanto, gli accordi amichevoli stipulati dall'Italia con Austria, Francia e Svizzera o i principi dagli stessi desumibili non possono esplicare effetti anche nei confronti di altri Stati con i quali l'Italia ha stipulato Convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

Pertanto, la rilevanza reddituale in Italia dei redditi di lavoro dipendente prodotti dai lavoratori della società istante deve essere dunque valutata alla luce delle disposizioni dell'ordinamento interno e dell'Accordo stipulato tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica Popolare cinese per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, firmato a Pechino il 31 ottobre 1986 e ratificato con legge 31 ottobre 1989, n. 376.

Circa il primo quesito, ossia se il compenso erogato ai dipendenti che abbiano trascorso in Italia, nel 2020, meno di 184 giorni e relativo al lavoro svolto in Italia in smart working sia da considerare come reddito prodotto nel territorio dello Stato da soggetti non residenti e da assoggettare ad imposizione in Italia, l'Amministrazione richiama l'art. 23, comma 1, lett. c), TUIR. Ai sensi di tale norma, si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro dipendente prestato, da soggetti non residenti, nel territorio dello Stato.

Tale disposizione non trova, peraltro, applicazione qualora il l'Italia abbia stipulato, con lo Stato di residenza del lavoratore, una convenzione per evitare le doppie imposizioni che riconosca a quest'ultimo Stato la potestà impositiva esclusiva sul reddito di lavoro dipendente prestato in Italia.

Al riguardo, l'art. 15, par. 1 dell'Accordo bilaterale Italia-Cina prevede che le remunerazioni percepite da un residente di uno Stato contraente per l'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente, sono imponibili in entrambi gli Stati.

Dunque, in base al combinato disposto dell'art. 15 Convenzione e dell'art. 23 TUIR, il reddito di lavoro dipendente percepito dai dipendenti della Società istante e residenti in Cina per l'attività di lavoro svolta in Italia rileva fiscalmente anche in questo Paese.

Né può trovare applicazione l'art. 15, par. 2 dell'Accordo in esame, che riconosce sul reddito percepito per l'attività svolta nell'altro Stato, ma nel rispetto di tutte le condizioni ivi previste, la potestà impositiva esclusiva dello Stato di residenza dei lavoratori. Più precisamente, il citato par. 2 dell'art. 15 prevede che «le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel detto primo Stato se: a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno solare considerato; e b) le remunerazioni sono pagate da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato; e c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato».

L'Amministrazione finanziaria sottolinea che nella fattispecie al suo esame la remunerazione è erogata da un datore di lavoro residente in Italia ed è, dunque, non soddisfatta la condizione di cui alla citata lett. b). Le retribuzioni corrisposte ai lavoratori non residenti per le prestazioni svolte in smart working in Italia risultano imponibili nello Stato della residenza (Cina) e nello Stato della fonte (Italia). La conseguente doppia imposizione è risolta, ai sensi dell'art. 23, par. 3, della Convenzione, attraverso il riconoscimento di un credito d'imposta da parte della Cina per l'imposta assolta in Italia.

In merito alle possibili ricadute sullo status di residenza fiscale rilevanza della permanenza in Italia per più di 184 giorni durante il 2020, l'Amministrazione finanziaria ribadisce, preliminarmente, che la valutazione dello status di residenza di un soggetto non può essere valutata in sede di interpello. La stessa fornisce, tuttavia, degli elementi di carattere interpretativo.

Viene affermato che, ai fini della individuazione della residenza fiscale di un individuo, secondo il diritto interno e in assenza di una disposizione normativa specifica che tenga conto dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, occorre far riferimento ai criteri indicati nell'art. 2 TUIR. Tale norma prescinde dalla circostanza che una eventuale permanenza della persona fisica nel nostro Paese sia dettata da motivi legati alla pandemia.

Infatti, ai sensi del comma 2 della disposizione citata, devono considerarsi fiscalmente residenti in Italia le persone che, per la maggior parte del periodo d'imposta, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

Per quanto concerne le disposizioni convenzionali sulla materia, l'art. 4, par. 2 del Trattato con la Cina stabilisce le cc.dd. "tie breaker rules", ossia le regole per dirimere eventuali conflitti di residenza tra gli Stati contraenti. Tali regole fanno prevalere il criterio dell'abitazione permanente cui seguono, in ordine gerarchico, il centro degli interessi vitali, il soggiorno abituale e la nazionalità.

Ciò posto, secondo le disposizioni interne una persona fisica iscritta all'AIRE e rientrata in Italia per più di 184 giorni, anche se a seguito dell'emergenza Covid, potrebbe essere considerata fiscalmente

residente in Italia, in quanto risulterebbe avere il domicilio nel nostro Paese per la maggior parte del periodo d'imposta.

Qualora si verificasse un conflitto di residenza con la Cina, questo dovrebbe essere risolto facendo ricorso ai citati criteri convenzionali. Pertanto, nell'ipotesi in cui il soggetto disponga di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, occorrerà verificare gli altri criteri.

Il conflitto di residenza viene solitamente risolto usando il criterio del "soggiorno abituale", in merito al quale il paragrafo 19 del Commentario del Modello OCSE precisa che non è sufficiente individuare in quale dei due Stati contraenti l'individuo abbia trascorso più giorni durante il periodo interessato, bensì occorre tener conto della frequenza, durata e regolarità dei soggiorni che fanno parte della routine regolare della vita dell'individuo medesimo. Inoltre, l'analisi deve coprire un periodo di tempo sufficiente per poter accertare tali aspetti evitando l'influenza di situazioni transitorie.

Da ultimo, l'Amministrazione finanziaria afferma che, qualora i dipendenti della Società istante fossero da considerare residenti in Italia, non potrebbe trovare applicazione la disciplina fiscale di cui all'art. 51, comma 8-bis, TUIR, poiché la prestazione lavorativa da parte di soggetti residenti deve essere considerata come svolta in Italia. L'art. 51, comma 8-bis, TUIR trova applicazione solo se l'attività lavorativa sia svolta all'estero in via continuativa e stabile, costituisca l'oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e, pertanto, la sua esecuzione sia integralmente svolta all'estero e il lavoratore soggiorni in tale luogo per più di 183 giorni nell'arco di 12 mesi.

Nel caso esaminato, con l'inizio del soggiorno in Italia dei lavoratori nel gennaio 2020 e a prescindere dalle ragioni sottese al rientro, non possono più dirsi rispettate le condizioni anzidette, in primo luogo la necessità che la prestazione lavorativa sia svolta totalmente all'estero. Il reddito di lavoro dipendente prodotto per tutto il periodo in cui la prestazione sia stata adempiuta in modalità agile in Italia deve essere determinato in forza dell'art. 51, commi da 1 a 8, TUIR, ossia in base alla retribuzione effettiva.

Nel restare a Vs. disposizione per eventuali approfondimenti e/o chiarimenti, porgiamo Cordiali saluti.

ENBIC - Studio ACTA