

LA “PERMANENZA FORZATA”, CAUSATA DALLA CHIUSURA DELLE FRONTIERE DI PAESI TERZI, PUO’ DETERMINARE LA RESIDENZA FISCALE IN ITALIA

Con la risposta n. 458 del 7 luglio 2021, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che **la permanenza “forzata” nel Territorio, produce i suoi effetti (i) sulla residenza fiscale** delle persone fisiche, **(ii) sulla territorialità delle prestazioni lavorative svolte in *smart working*** a favore di società estere e, pertanto, sulla loro imponibilità in Italia, **(iii) sulla applicabilità delle “retribuzioni convenzionali”** di cui all’art. 51, co. 8-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi (“TUIR”). Ciò a prescindere dalle raccomandazioni del Segretariato dell’OCSE, rese con la nota del 3 aprile 2020 (nel seguito solo “*Raccomandazioni?*”).

Il quesito

La società istante, aveva inviato alcuni lavoratori in distacco in Cina, presso società consociate. Questi si erano iscritti all’AIRE ed avevano acquisito la residenza fiscale cinese. Al diffondersi dell’emergenza epidemiologica da COVID-19, tali lavoratori erano rientrati in Italia, anche con le proprie famiglie. Avevano però continuato a lavorare per le società distaccatarie in *smart working*. Tuttavia, il rapporto di lavoro, l’oggetto ed il destinatario delle prestazioni lavorative non erano mutati. Tale situazione perdurava anche oltre i 183 giorni, limite temporale per l’acquisizione della residenza fiscale in Italia.

La società ha chiesto se la “permanenza forzata” in Italia dei lavoratori potesse avere qualche impatto su:

- (1) **la territorialità della prestazione lavorativa** resa dall’Italia in *smart working*;
- (2) **la residenza fiscale di tali lavoratori** (rimasti in Italia per oltre 183 giorni);
- (3) **la possibilità di applicare il regime delle “retribuzioni convenzionali”**.

La soluzione interpretativa della società istante

La società istante ha proposto di non attribuire rilevanza, ai fini fiscali, ai periodi di “permanenza forzata” trascorsi in Italia dovuti all’emergenza da COVID-19, rinviando a quanto indicato nella Raccomandazioni dell’OCSE e all’accordo bilaterale Italia-Francia del 24 luglio 2020 (solo “*Accordo?*”).

Il primo documento afferma “*dato che la crisi da COVID-19 costituisce una circostanza eccezionale ed un periodo caratterizzato da grandi cambiamenti nel breve periodo, le amministrazioni fiscali e le autorità competenti dovranno considerare un più normale periodo di tempo per la valutazione della residenza fiscale di una persona*”, pertanto ritiene di non dover conferire rilevanza ai fini fiscali alle circostanze eccezionali occorse a causa della pandemia.

Allo stesso modo, l’Accordo prevede che le prestazioni lavorative rese da casa, a favore di un datore di lavoro estero (ad esempio una società distaccataria francese), devono essere considerate come eseguite nello Stato in cui il lavoratore le avrebbe dovute prestare, in assenza di queste circostanze straordinarie.

Asian Tax Advisory Limited

Rooms 501-2, Wilson House
19-27 Wyndham Street
Central, Hong Kong
T: +852 3102 1995
F: +852 3102 0991
E: info@atatax.hk
W: atatax.hk

Asian Tax Advisory Singapore Pte. Ltd.

600 North Bridge Road
#13-05 Parkview Square
Singapore 188778
T: +65 6980 5627
E: info@atatax.sg
W: atatax.sg

L'Istante, pertanto, osservava che sia le raccomandazioni OCSE, sia l'accordo bilaterale Italia-Francia portavano a “neutralizzare in diritto le distorsioni prodotte dalla pandemia invitando gli Stati membri a considerare irrilevanti le attività di lavoro in remoto ai fini dello status di residenza e sia della fonte del reddito”. Pertanto, ha proposto di risolvere i quesiti sottoposti all’Agenzia delle Entrate come segue:

- (1) **la prestazione lavorativa** svolta in Italia doveva essere qualificata come territorialmente resa all'estero, perché questo prevedeva originariamente il contratto di distacco (la cui modalità di esecuzione era cambiata solo a causa della pandemia); pertanto nessuna ritenuta avrebbe dovuto essere applicata sui salari pagati al personale distaccato in Cina, ma effettivamente presente in Italia;
- (2) **la residenza fiscale dei lavoratori** non doveva essere influenzata dalla “permanenza forzata” in Italia, trattandosi di un periodo di natura eccezionale, non computabile per calcolo dei 183 giorni;
- (3) **quanto al regime delle “retribuzioni convenzionali”**, l'Istante riteneva possibile la sua applicazione, qualora i lavoratori fossero stati considerati come residenti fiscali in Italia, poiché il reddito da questi prodotto avrebbe comunque dovuto considerarsi di “fonte estera”.

La risposta dell’Agenzia delle Entrate

L’Agenzia delle Entrate ha completamente disatteso le proposte formulate dall’istante, pur corroborata dalle raccomandazioni del Segretariato dell’OCSE e dall’Accordo. Infatti, ha evidenziato che le Raccomandazioni sono solo il punto di vista del Segretariato e riguardano l’applicazione dei Trattati. Pertanto, non hanno alcuna rilevanza né precettiva, ma nemmeno interpretativa della normativa interna. Conseguentemente, ha affermato che, in assenza di specifiche norme interne che tengano conto dell'emergenza COVID-19, deve farsi riferimento alle ordinarie regole del TUIR, “*la cui applicazione prescinde [...] da motivi legati alla pandemia*”. In ragione di tale interpretazione, l’Agenzia ha risposto che:

- (1) **le prestazioni lavorativa eseguite in *smart working* dall’Italia devono qualificarsi come territorialmente rilevanti in Italia**, a prescindere dal fatto che siano state svolte nel Territorio italiano solo a causa della pandemia;
- (2) **per l’individuazione della residenza fiscale**, il periodo di “permanenza forzata” in Italia deve essere computato ai fini del superamento dei 183 giorni e non vale alcuna causa di forza maggiore;
- (3) **il regime delle “retribuzioni convenzionali”**, è inapplicabile ai lavoratori distaccati che acquistano la residenza fiscale in Italia in virtù della loro permanenza nel Territorio, perché esso richiede il soggiorno all'estero per più di 183 giorni da parte del lavoratore residente in Italia.

In sostanza, è stata esclusa la possibilità di ricorrere ad alcuna *factio iuris* o ragione di forza maggiore per neutralizzare l’impatto del COVID-19 sulle situazioni qui descritte. Tale posizione, conferma espressamente quanto anticipato dal MEF con la risposta all’interrogazione n. 5-04654 del 03.01.2020, dall’Agenzia con il Chiarimento n. 34 reso a Telefisco del 28.01.2021 e con la Risposta n. 345/2021.

L’Agenzia ha tuttavia ribadito che se tali circostanze portano all’acquisto della residenza fiscale italiana, l’eventuale conflitto di doppia residenza con un Paese terzo deve essere risolto ai sensi del relativo trattato internazionale, facendo particolare attenzione alla *tie-break rule* del “dimora abituale”. Infatti, in una situazione come quella rappresentata dall’istante è probabile che i lavoratori posseggano un’abitazione permanente in entrambi i Paesi e possa essere difficoltoso individuare il loro “centro degli interessi vitali”.

Per **dimora abituale** si intende il luogo in cui un individuo è solitamente presente. Tale valutazione non dipende dal mero computo dei giorni, che il soggetto ha trascorso in uno Stato o nell'altro per un certo periodo di tempo, ma richiede la verifica di (i) frequenza, (ii) durata (iii) e regolarità dei soggiorni che formano la *routine* del soggetto e che non sono, quindi, solo transitori o occasionali. In proposito, l'OCSE ha specificato che i giorni trascorsi in un altro Paese (l'Italia in tal caso) a causa di restrizioni negli spostamenti dettati da misure di pubblica sicurezza non dovrebbero comportare un cambiamento della dimora abituale della persona. La determinazione della **dimora abituale deve coprire, infatti, un periodo di tempo sufficiente per poter accertare la frequenza, la durata e la regolarità dei soggiorni che fanno parte della routine della vita dell'individuo** (si veda in proposito la “*Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic*”, par. 44 – OCSE, 21 gennaio 2021).

Si tratta, quindi, di un luogo con cui il contribuente dimostra di avere un legame ulteriore rispetto alla mera presenza fisica, costituito dall'intenzione di abitarvi stabilmente, rivelata dalle consuetudini di vita.

Considerazioni conclusive: la dimora abituale sterilizza gli effetti della “permanenza forzata”

Sebbene l'Agenzia si attesti su una interpretazione formalistica e letterale delle regole del TUIR, che consente di individuare in Italia la residenza fiscale, anche in base a situazioni di “permanenza forzata” nel Territorio, che sono accidentali e non volute, il rinvio alla *tie-break rule* della “dimora abituale” è particolarmente importante, perché consente di valorizzare sul piano normativo sia lo stato volitivo dei contribuenti (costituito dalle loro abitudini di vita in un Paese piuttosto che in un altro) sia l'occasionalità e la straordinarietà dei periodi di “permanenza forzata”, che per loro stessa natura si contrappongono, al concetto di luogo di “dimora abituale”. Ciò tuttavia non impatta sulla territorialità della prestazione lavorativa svolta in *smart working*, che dovrebbe essere qualificata come resa in Italia.

Marzio Morgante

Dottore Commercialista, LL.M.

Managing Partner

Email: marzio@atatax.hk

Tel: (852) 3102 1995

Asian Tax Advisory Limited

Rooms 501-2, Wilson House

19-27 Wyndham Street Central, Hong Kong

Website: www.atatax.hk