

# **Circolare ADE 25/E, lavoro da remoto e uscita della Svizzera da “black list” persone fisiche**

*Venerdì 22 settembre 2023*

*Dott. Andrea Savino - Osservatorio Internazionale dell'ODCEC di Torino*

## SOMMARIO

1. *Residenza fiscale e smart working*
2. *Applicazione delle Convenzioni allo smart working*
3. *L'eliminazione della Svizzera dall'elenco degli Stati fiscalmente privilegiati ai fini IRPEF di cui al decreto del Ministro delle Finanze del 4 maggio 1999*

## 1. Profili fiscali del lavoro da remoto (c.d. smart working)

L'articolo 2, comma 2 "TUIR" introduce e disciplina il concetto di "residenza fiscale".

In particolare, si considerano 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, con la conseguenza che anche la sussistenza di una sola delle stesse è sufficiente a radicare la residenza di una persona nel territorio dello Stato.

## 1. Profili fiscali del lavoro da remoto (c.d. smart working)

- 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 (c.d. smart working).
- Tuttavia, i criteri di radicamento della residenza fiscale delle persone fisiche restano quelli previsti dall'articolo 2 del TUIR 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, che restano ancorati all'integrazione di almeno una condizione di cui all'articolo 2 del TUIR

## Esempi smart working 1

- 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.
- Sebbene non risulti soddisfatto il requisito formale di iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, poiché per la maggior parte del periodo d'imposta il cittadino estero mantiene stabilmente nel territorio dello Stato la sede principale dei suoi rapporti personali e affettivi (familiari) e la sua dimora abituale



il soggetto avrà la propria residenza fiscale in Italia

## Esempi smart working 2

- 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.
- Tale contribuente, anche qualora avesse trasferito all'estero il suo domicilio e la sua dimora abituale, continuerà a qualificarsi come residente in Italia in ragione del requisito anagrafico

## Esempi smart working 3

- 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).
- Esso si potrà considerarsi fiscalmente residente in Italia qualora vi mantenga la dimora abituale, dalla quale svolga la prestazione lavorativa con modalità agile.
- Coerentemente non si considera assoggettabile ad imposizione il soggetto non residente in Italia (in quanto non integra alcuno dei presupposti di cui all'articolo 2 del TUIR) che dal suo Paese di residenza rende le prestazioni per un datore di lavoro italiano

## 2. Applicazione delle Convenzioni allo smart working

- 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 nell'ordinamento italiano e, in ambito tributario
- Solo ove le normative domestiche degli Stati contraenti entrino in conflitto, qualificando entrambe la persona come residente, il successivo paragrafo 2 interviene stabilendo che la fattispecie debba essere risolta con l'attribuzione della residenza ad uno solo dei due Paesi, mediante l'applicazione, secondo un criterio gerarchico, di specifiche regole (c.d. tie breaker rules).



## 2. Applicazione delle Convenzioni allo smart working

- 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, partner negoziale di un Trattato, senza per questo modificare la propria residenza
- In siffatte circostanze, 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
- L'abitazione permanente, dove il lavoratore svolge smart working, può configurare il criterio dirimente ai fini della determinazione della residenza.
- 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 del TUIR.

## 2. Applicazione delle Convenzioni allo smart working

- 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.
- 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.
- Pertanto, anche qualora venga svolta da remoto per un datore di lavoro estero, la prestazione si considera comunque prestata in Italia, con conseguente riconoscimento della potestà impositiva italiana.

### 3. L'eliminazione della Svizzera dall'elenco degli Stati fiscalmente privilegiati ai fini IRPEF

- L'articolo 12, comma 3, della legge n. 83 del 2023 ha previsto, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare entro trenta giorni dall'entrata in vigore della legge medesima, l'espunzione della Svizzera dall'elenco degli Stati fiscalmente privilegiati ai fini IRPEF.
- Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 20 luglio 2023, pubblicato in Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 175 del 28 luglio 2023, si è la Svizzera è stata pertanto espunta dal citato elenco degli Stati a regime fiscale privilegiato ai fini IRPEF, nel quale figurava sin dalla sua prima versione pubblicata nel 1999.

### 3. L'eliminazione della Svizzera dall'elenco degli Stati fiscalmente privilegiati ai fini IRPEF

- Alla luce di tale previsione, **dal periodo di imposta 2024 (data di efficacia delle modifiche alla black list)**, ai fini della presunzione di residenza, la Svizzera deve essere considerata esclusa dall'elenco di cui all'articolo 1 del decreto del Ministro delle Finanze 4 maggio 1999.
- Restano, tuttavia, fermi gli effetti di ogni attività di accertamento effettuata in conformità alle disposizioni dell'ordinamento nazionale applicabili fino al periodo d'imposta 2023.

### 3. Effetti eliminazione Svizzera dalla Black List ai fini Irpef

- Il cittadino italiano che nel 2023 dovesse cancellarsi dall'anagrafe della popolazione residente e trasferirsi in Svizzera, continuerà ad essere considerato - salvo prova contraria - fiscalmente residente in Italia per tale periodo d'imposta ai sensi della normativa interna, trovando applicazione il disposto di cui all'articolo 2, comma 2-bis, del TUIR.
- Resta inteso che, anche una volta eliminata la Svizzera dalla black list, permangono in capo agli uffici dell'Amministrazione finanziaria **gli ordinari poteri di controllo** finalizzati ad accertare l'effettività della residenza all'estero.
- Pertanto, il soggetto che si dichiara residente in Svizzera ma che integri uno dei presupposti di cui all'articolo 2 del TUIR, si considera comunque fiscalmente residente nel territorio dello Stato (fatta salva l'applicazione delle disposizioni convenzionali).