

**La residenza delle persone fisiche e dei lavoratori dipendenti tra norme nazionali e convenzioni tributarie e contributive nell'era post COVID e dello smart working**

---

**Luca Valdameri**  
***Pirola Pennuto Zei & Associati***

*14 ottobre 2022*

# Smart working – post COVID

---

- Smart working – Remote working – Digital nomadism: nuove forme di organizzazione del lavoro cross border
- L'epidemia di COVID-19 ha modificato le forme di organizzazione del lavoro, accelerando le tendenze preesistenti verso la *digitalizzazione* del lavoro.
- Nello scenario post-pandemia, la mobilità internazionale dei lavoratori aumenterà: un datore di lavoro potrebbe consentire ai propri dipendenti di lavorare in remoto da qualsiasi luogo che potrebbe essere lo Stato di residenza e/o un Paese diverso da quello in cui il datore di lavoro è residente. I lavoratori potrebbero anche cambiare frequentemente sede, vivendo come nomadi digitali rimanendo in un Paese per pochi mesi o meno di un anno
- Tale flessibilità nell'organizzazione fisica del lavoro genera evidenti conseguenze a livello fiscale, previdenziale e di immigrazione

# Smart working – post COVID

---

- Le principali implicazioni fiscali sono relative a:
  - (i) residenza fiscale delle persone fisiche
  - (ii) tassazione dei lavoratori cross-border (expat e frontalieri)
  
- Le principali implicazioni previdenziali sono relative a:
  - (i) legislazione applicabile
  - (ii) validità dei certificati di copertura previdenziale (es. A1)
  
- Ai fini dell'immigrazione: rilascio di appositi visti

# Residenza fiscale persone fisiche e tassazione reddito lavoro dipendente

- **La residenza fiscale** è individuata in funzione di due elementi:
  - Presenza fisica per un certo periodo in un determinato Paese (es. per la maggior parte del periodo di imposta)
  - Localizzazione del centro di interessi economici e vitali (centre of life interest)
- Concorso tra norme domestiche (es. art. 2 TUIR) e norme convenzionali (art. 4 Modello OECD)
- **Tassazione** legata in genere a due elementi:
  - Residenza Fiscale: lo Stato di residenza tassa su base mondiale e deve garantire l'eliminazione della doppia imposizione
  - Luogo di produzione del reddito: lo Stato della fonte tassa solo quanto è stato prodotto
- Concorso tra norme domestiche (es. art. 23 TUIR applicabile ai redditi di lavoro prodotti in Italia da soggetti non residenti) e norme convenzionali (art. 15 Modello OECD)

# Principi di tassazione reddito lavoro dipendente cross border

---

- Articolo 15 Modello OECD – tassazione reddito lavoro dipendente

Art. 15(1) OECD => tassabile nello Stato di residenza, a meno che l'attività non sia resa nell'altro Stato

Art. 15(2) OECD => tassato nello Stato di residenza, se

a. presenza inferiore a 183 giorni nello Stato della fonte, e

b. remunerazione corrisposta da o per conto di un datore di lavoro non residente nello Stato della fonte, e

c. remunerazione non è sostenuta da PE che il datore di lavoro ha nello Stato della fonte

# Principi di tassazione reddito lavoro dipendente cross border

- Datore di Lavoro Economico (“Economic Employer”): rilevanza assume la residenza del datore di lavoro che paga le remunerazioni unitamente alla definizione di datore di lavoro (employer) stesso (art.15(2)b)
- Commentario Modello Convenzione OECD:  
datore di lavoro di fatto (*economic employer*) ≠ datore di lavoro formale (*legal employer*).  
Se l'*economic employer* si identifica con l'impresa che beneficia dei servizi di un lavoratore nello Stato in cui l'attività di quest'ultimo è esercitata il paragrafo 2 dell'art. 15 non trova applicazione  
**Substance over form-approach**
- A livello internazionale
  1. Stati che non utilizzano il concetto di *economic employer* e per i quali rileva soltanto il concetto formale di *legal employer* (Italia, Francia)
  2. Stati in cui occorre avere riguardo al concetto di *economic employer* per il quale rilevano le relazioni tra l'individuo e la società che riceve e beneficia dei servizi prestati (Germania; Belgio, Paesi Bassi, Svezia, Regno Unito)
- Obblighi di sostituzione di imposta: Shadow payroll
- Employer of Record (EOR)

# OECD – COVID raccomandazioni 2020 e 2021

## Cosa diceva l'OECD ad Aprile 2020 e Gennaio 2021?

- L'OECD analizzava due scenari:
  - a) Una persona residente in un Paese rimane bloccata in un altro Paese ospitante a *causa della pandemia* e acquisisce la residenza in base alle norme interne
  - b) Una persona lavora abitualmente in un Paese dove è anche residente, ma ritorna stabilmente nel Paese d'origine a causa della pandemia

In entrambi i casi l'OECD suggeriva agli Stati un approccio che tenesse in considerazione le circostanze eccezionali e temporanee causate dalla pandemia

Nello scenario a) il criterio della temporaneità doveva prevalere sui requisiti previsti dalle norme domestiche. Veniva ribadita la preminenza delle norme convenzionali, in ottemperanza, quindi, alle *tie-breaker rules*, con la verifica gerarchica dei criteri di (i) abitazione permanente, (ii) centro degli interessi vitali, (iii) soggiorno abituale e (iv) nazionalità

Nello scenario b) il criterio determinante in un simile contesto doveva essere il soggiorno abituale. Inteso come il luogo dove si vive abitualmente o in cui si è solitamente presenti

# Come ha reagito l'Italia alle raccomandazioni OECD?

- MEF ha affrontato la questione con la risposta a interrogazione parlamentare 3.12.2020 n. 5-04654, affermando:
  - La permanenza in Italia di una persona fisica, a causa della circostanza straordinaria ed eccezionale della pandemia, indipendentemente dalla volontà del soggetto, doveva essere tenuta in considerazione, al fine di stabilire per detta persona una variazione di residenza ai fini del trattato (con particolare riferimento al citato criterio del «soggiorno abituale»);
  - gli uffici dell'Amministrazione finanziaria, per quanto di competenza, confermavano la loro disponibilità ad assicurare la trattazione di procedure amichevoli con le autorità dei Paesi interessati, ove vi fossero rilevati casi di difficoltà o dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione di specifiche disposizioni contenute nelle Convenzioni sulle doppie imposizioni, in considerazione delle circostanze verificatesi con l'emergenza sanitaria ancora in corso.
- Sono stati stipulati Accordi interpretativi (Francia, Austria e Svizzera) sul trattamento fiscale dei lavoratori frontalieri durante l'emergenza Covid-19 con gli Stati confinanti al fine di disciplinare il trattamento fiscale dei redditi dei lavoratori frontalieri.

# Come ha reagito l'Italia alle raccomandazioni OECD?

## TUTTAVIA,

- Con risposte a interpello n. 345 del 17/5/221 e n. 458 del 7/7/2021 (retribuzioni convenzionali art. 51, c.8bis TUIR), l'AdE ha ricordato come le linee guida (del Segretariato) dell'OECD riguardino «unicamente i canoni ermeneutici del diritto internazionale pattizio» e «non abbiano alcuna rilevanza ai fini della normativa interna» e ha formalizzato in modo espresso il principio per cui l'applicazione dell'art. 2 TUIR "prescinde dalla circostanza che una eventuale permanenza della persona fisica nel nostro Paese sia dettata da motivi legati alla pandemia".
- Con risposta n. 34 resa nel corso di Telefisco 2021 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la raccomandazione a derogare al criterio della presenza fisica nell'interpretazione dei requisiti previsti dall'art. 15 del modello OECD vale unicamente in presenza di appositi accordi amministrativi interpretativi dell'art. 15 del modello OCSE, e a condizione di reciprocità (Accordo Italia – Svizzera, Accordo Italia – Francia).

# Regime contributivo – legislazione applicabile

- Principio di carattere generale: principio di territorialità contributiva => i contributi sono dovuti nello Stato in cui l'attività viene «fisicamente» svolta
- Deroghe al principio di territorialità possono essere previste solo da:
  - a) Convenzioni internazionali di Sicurezza Sociale sottoscritte tra più Paesi, tra cui l'Italia (es. Reg. CE n. 883/2004);
  - b) Accordi bilaterali di Sicurezza Sociale sottoscritti tra l'Italia e singoli Paesi esteri (es: USA, Canada, Turchia, etc)
- Extra-territorialità dell'obbligo contributivo:  
Legge n. 398/87, art. 1, applicabile ai casi di distacco, trasferimento, assunzione in Paesi non convenzionati con l'Italia

# Regime contributivo – smart working

---

- Reg. UE 883/2004 durante la pandemia: alcuni Stati membri hanno deciso unilateralmente di ignorare lo smart working a causa della pandemia al fine di garantire il mantenimento della normativa previdenziale applicabile prima del COVID. Eccezione garantita da art. 16 Reg.
- POST COVID: Reg. UE 883/2004: in presenza di smart working cross-border potrebbero verificarsi i seguenti scenari:
  - a. Persone che lavorano esclusivamente nello Stato Membro (MS) di residenza
  - b. Persone che lavorano normalmente in più MS

# Regime contributivo – smart working

- Nello scenario a. risulta applicabile il principio di **territorialità** => necessità di assolvere agli obblighi contributivi in capo al datore di lavoro (es. rappresentanza previdenziale, shadow payroll, Employer of Record)
- Nello scenario b. risultano applicabili le regole del *multi state activity* (art. 13 Reg. EU). Lo *smartworker* sarà soggetto alla legislazione del MS di residenza se in tale Stato svolge parte rilevante dell'attività (soglia del 25% dell'orario di lavoro o remunerazione). Se l'attività non è resa in modo sostanziale nello Stato di residenza, la legislazione applicabile dipenderà dal loro status (es. sede datore lavoro)
- Attività marginali: devono essere escluse nella valutazione di attività multi state. Si intendono le attività permanenti ma poco significative in termini di tempo e remunerazione (meno del 5%)

# Mancanza allineamento imposizione fiscale e sicurezza sociale

- La mancanza di coordinamento tra regole fiscali e previdenziali potrebbe essere un ostacolo alla libera circolazione
- Le regole per la tassazione del reddito da lavoro in base al Modello OECD non rispecchiano più la realtà attuale del mercato del lavoro e dovrebbero pertanto essere riesaminati
- Allo stato attuale, per quanto riguarda il coordinamento della sicurezza sociale, non ci sono state proposte concrete sulla legislazione applicabile per tenere conto dell'aumento delle nuove forme di lavoro

| <b>Stato svolgimento attività lavorativa</b>                  | <b>Imposizione fiscale</b>  | <b>Legislazione previdenziale</b> |
|---|-----------------------------|-----------------------------------|
| 100 % in Stato fonte  | Stato fonte/stato residenza | Stato fonte                       |
| 4 giorni in Stato fonte, 1 giorno Stato residenza = 80 / 20 % | Stato fonte/stato residenza | Stato fonte                       |
| 1 giorno Stato fonte, 4 giorni Stato residenza= 20 / 80 %     | Stato fonte/stato residenza | Stato fonte                       |
| 100 % Stato residenza   | Stato residenza             | Stato residenza                   |

# Aspetti immigrazione

---

- *Digital Nomad Visas*: visto speciale offerto da alcuni Paesi a chi lavora da remoto. Con questo visto è possibile vivere e lavorare all'estero per un certo periodo di tempo (es. 1 anno)
- I DNV riducono l'incertezza e il potenziale abuso dei visti turistici per soggiorni di breve durata da parte dei lavoratori a distanza cross border.
- Sei paesi OCSE e almeno 22 paesi non OCSE offrono attualmente visti specifici per nomadi digitali (DNV) che consentono ai lavoratori stranieri di lavorare in un Paese da remoto per un datore di lavoro estero.
- Altri Stati hanno annunciato l'intenzione di introdurre tali visti <https://www.oecd.org/migration/mig/MPD-27-Should-OECD-countries-develop-new-Digital-Nomad-Visas-July2022.pdf>

# Aspetti immigrazione

- Visto per Nomadi Digitali: in Italia è disciplinato dal 2022 dal nuovo articolo 27 comma 1 lett. q-bis del Testo Unico Immigrazione.
  - È destinato ai lavoratori altamente specializzati (manca ancora la norma che stabilisca chi si qualifichi tale a questi fini) che possono svolgere la loro attività interamente da remoto sia come lavoratori subordinati sia da freelance;
  - Viene rilasciato con validità di un anno in assenza di nulla osta;
  - Richiede la sottoscrizione di una polizza sanitaria a copertura dell'intero periodo di soggiorno;
  - Permette l'ottenimento di un permesso di soggiorno in Italia, non rinnovabile, ma dovrebbe consentire la richiesta di un permesso di soggiorno per lavoro subordinato o autonomo ordinario nel caso il lavoratore trovi un impiego in Italia allo scadere dell'anno.
  - Il decreto interministeriale che definisce i requisiti dei richiedenti e le modalità di richiesta del permesso di soggiorno non è ancora stato pubblicato: non vi è attualmente la possibilità di presentare la richiesta

**GRAZIE PER L'ATTENZIONE**