Roma, 31/01/2023

PROT. N. 16/DV/nm

Ai Presidenti AIC Convenzionate

Alle Società di Servizi Convenzionate

Ai Professionisti Convenzionati

e p.c. Agli Incaricati CAF

Circolare n. 16/2023

LORO SEDI

Oggetto: Lavoratori all'estero ridotto il campo di applicazione delle retribuzioni convenzionali

Carissimi,

Con la risposta a interpello n. 50 del 2023, l'Agenzia delle Entrate è tornata a occuparsi della tassazione dei dipendenti operanti all'estero, fissando un principio molto importante per quel che attiene l'applicabilità delle retribuzioni convenzionali nel caso in cui il soggiorno all'estero per un periodo superiore a 183 giorni avvenga a cavallo di due anni. L'Amministrazione finanziaria, per la prima volta, esplicita un orientamento secondo il quale la valorizzazione su due differenti periodi d'imposta può essere effettuata solo quando in entrambi gli anni il lavoratore sia qualificato come fiscalmente residente in Italia. Il principio ha un notevole impatto sulla gestione dei dipendenti operanti all'estero. Ma questa regola è effettivamente in linea con la ratio della normativa generale in materia?

Lo svolgimento della prestazione lavorativa all'estero pone delicate problematiche fiscali afferenti sia l'ordinamento domestico che quello internazionale. Inoltre, la crisi pandemica e le connesse limitazioni alla mobilità internazionale hanno comportato la necessità di adeguare l'impianto normativo, che, chiaramente, non poteva essere preparato a fronteggiare siffatta emergenza. Le molteplici incertezze applicative hanno, poi, generato una serie di richieste di chiarimenti all'Agenzia delle Entrate e una conseguente rilevante pubblicazione di risposte a interpelli.
Proprio in uno degli ultimi (risposta interpello n.50/2023) viene affrontata una questione in grado di avere un **impatto molto rilevante** nella gestione della **fiscalità internazionale** dei **lavoratori**, vale a dire la possibilità di applicare le retribuzioni convenzionali in alcune specifiche casistiche.

Normativa di riferimento

L'art. 51, comma 8-bis, del TUIR, prevede un **particolare regime** di tassazione, in deroga agli ordinari criteri fissati dai commi precedenti, per i lavoratori dipendenti che svolgono la propria attività all'estero, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, **soggiornando** nello **Stato straniero** per un **periodo superiore** ai **183 giorni**. In tal caso, difatti, trovano applicazione le c.d. retribuzioni convenzionali (fissate dalla legge n. 398/1987), vale a dire livelli forfetari di reddito che prescindono da quanto effettivamente percepito dal lavoratore.
Il presupposto implicito della norma è, chiaramente, la **residenza fiscale italiana** del contribuente, in

assenza della quale il reddito di lavoro prodotto all'estero non sarebbe tassabile nel nostro Paese.
La disposizione è stata oggetto di molteplici interventi della prassi amministrativa, soprattutto nel periodo pandemico, anche a fronte della sempre maggior diffusione dello smart working, che ha, in alcuni casi, portato lavoratori, ad esempio, distaccati all'estero a prestare la propria attività in remote working in Italia.
Ci si chiedeva, dunque, se in siffatti casi potesse essere mantenuta la tassazione convenzionale, posto che la norma presuppone, da un lato, che il lavoro venga svolto esclusivamente all'estero, e, dall'altro lato, un periodo minimo di soggiorno al di fuori dei confini nazionali.

Sul tema, l'Agenzia delle Entrate (si veda la risposta a interpello n. 345/2021) ha adottato il rigido criterio della presenza fisica, concludendo che lo svolgimento della prestazione in Italia preclude l'applicazione dell'art. 51, comma 8-bis, del TUIR.
Un ulteriore (e diverso) profilo che ha alimentato il dibattito tra gli operatori del settore negli ultimi tempi riguardava la **modalità** di **valorizzazione** proprio della **presenza all'estero**. La disposizione, difatti, introduce una dissociazione tra i 183 giorni di soggiorno e il periodo d'imposta, in quanto i suddetti giorni possono rilevare nell'arco di 12 mesi e, pertanto, anche **"a cavallo" di due anni**.
La questione di fondo era rappresentata dalla necessaria residenza fiscale del contribuente per entrambi gli anni utilizzati per il conteggio. Esemplificando, si immagini un dipendente distaccato all'estero per 36 mesi a partire da settembre 2022. Nel periodo d'imposta di partenza il lavoratore rimane fiscalmente residente in Italia, in quanto si trasferisce all'estero nella seconda parte del 2022, producendo reddito all'estero, tassabile (anche) nel nostro Paese. Orbene, se la valorizzazione dei 183 giorni dovesse prescindere dalla residenza fiscale nel 2023, allora per gli ultimi mesi del 2022 potrebbero essere applicate le convenzionali. In caso contrario, le convenzionali sarebbero utilizzabili solo nel caso di mantenimento della residenza fiscale anche nel 2023.

Recente chiarimento dell'Amministrazione finanziaria

La risposta a interpello n. 50/2023 riguarda un contribuente italiano che, a fronte di un nuovo rapporto di lavoro con una società irlandese, si trasferiva all'estero con la famiglia a luglio dell'anno 2021, **iscrivendosi all'AIRE** nel successivo mese di agosto. L'istante ha anche rappresentato che, in assenza delle misure emergenziali per fronteggiare la pandemia adottate dallo Stato irlandese, il suo trasferimento all'estero sarebbe avvenuto nel mese di giugno 2021.
Ciò posto, il contribuente chiede in primo luogo chiarimenti sugli obblighi di tassazione in Italia sui redditi prodotti all'estero con particolare riguardo alla possibilità di disapplicare, a fronte della straordinaria situazione emergenziale, il disposto dell'art. 2 del TUIR, in materia di residenza fiscale.
Inoltre, in caso di tassazione dei redditi in esame in Italia, l'istante chiede conferma circa la possibilità, nella fattispecie in trattazione, di applicare le disposizioni, recate dall'art. 51, comma 8-bis, del TUIR, riguardanti la determinazione del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero sulla base delle **retribuzioni convenzionali**.
In merito a quest'ultimo aspetto, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver descritto la normativa oggetto del quesito, richiama la circolare n. 207 del 2000, la quale, nel fornire istruzioni in merito all'effettivo conteggio dei giorni di permanenza all'estero, ai fini dell'applicazione del comma 8bis in esame, ha precisato che i giorni di **ferie**, le **festività**, i **riposi settimanali** e gli altri **giorni non lavorativi** vengono considerati per intero giorni relativi alla determinazione della retribuzione dello Stato in cui viene prestata in via prevalente l'attività lavorativa.
Secondo l'interpello in commento (in linea con precedenti posizioni della prassi), il periodo di svolgimento dell'attività lavorativa in *smart working* nel nostro Paese non rientra tra i giorni non lavorativi indicati dalla predetta circolare.
Ciò detto, l'Agenzia commenta anche una ulteriore questione di estremo rilievo, riguardante il calcolo dei 183 giorni, partendo dalla costatazione che nella fattispecie concreta l'istante nel 2021 non ha oltrepassato i 183 giorni di soggiorno all'estero, limite che, tuttavia, sarebbe superato anche avendo riguardo al 2022.
Sul tema, l'Agenzia rileva che per l'applicazione delle disposizioni contenute nel citato art. 51, comma 8bis, del TUIR, risulterebbe, altresì, necessario che l'istante fosse considerato residente nel nostro Paese anche in tale annualità.

Considerazioni finali

Le conclusioni raggiunte dall'Amministrazione finanziaria possono sicuramente avere un fondamento normativo, in quanto è chiaro che un presupposto implicito della norma è rappresentato dalla residenza fiscale del percettore. Ci si potrebbe solo chiedere se è corretto estendere questo principio anche a una delle condizioni fissate dal comma in commento.
In altri termini, seguendo l'esempio del caso oggetto di interpello, un conto è affermare che per l'anno 2021 le convenzionali si applicano solo se il contribuente è fiscalmente residente, altro conto è concludere che anche per una delle condizioni debba valere il quesito della residenza, in assenza di una espressa indicazione normativa in tal senso.
Da un diverso punto di vista, considerando, dopotutto, che i periodi di imposta devono essere valutati in modo separato, si potrebbe anche argomentare che dal dato testuale della disposizione emerge solo la necessità di **verificare** la **durata** della **permanenza all'estero**, senza necessariamente valorizzarla in collegamento con la residenza fiscale italiana.
Sarebbe, poi, anche il caso di ricordare la genesi dell'attuale normativa. Fino al 2000, come noto, i redditi di lavoro prodotti all'estero erano, se l'attività era svolta all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, esclusi dalla base imponibile (art. 3, comma 3, lett. c, del TUIR).
Nel 2001 fu introdotto il comma 8-bis, nel quale, rispetto alla previgente disposizione, veniva "aggiunto" il requisito dei 183 giorni.
La ratio di fondo della norma era quella di prevedere la tassazione per dei redditi prima esenti, fissando, altresì, un **regime di favore** rispetto ai normali criteri impositivi applicati al reddito di lavoro dipendente. La posizione dell'Agenzia sembra tuttavia in conflitto con tale *ratio*, in quanto l'impossibilità di far riferimento al comma 8-bis per i casi come quello oggetto di interpello potrebbe generare un **aggravio** di **tassazione**.

La Direzione Nazionale resta a disposizione per ogni ulteriore chiarimento