

Risposta n. 296

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Regime fiscale applicabile a soggetto che lavora alle dipendenze di una società italiana e che è residente all'estero dove svolge la sua attività in telelavoro - Articolo 15 della Convenzione Italia-Regno Unito

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante*, che opera nel settore del *software* e dei servizi connessi, riferisce di aver assunto un lavoratore al quale ha concesso la temporanea possibilità di svolgere la sua attività in telelavoro nello Stato di residenza (Regno Unito).

In particolare, il lavoratore dipendente, cittadino italiano iscritto all'AIRE dal 18 ottobre 2019, è stato assunto alle dipendenze dell'*Istante* a partire dall'11 settembre 2011, concordando che l'attività lavorativa sarebbe stata svolta presso la sede sociale di Genova.

In seguito alla richiesta avanzata dal lavoratore in data 11 luglio 2017, l'*Istante* gli ha riconosciuto la possibilità di lavorare in telelavoro presso la propria abitazione nel Regno Unito, con decorrenza dal 1° agosto 2017 e sino al 31 agosto 2019, termine prorogato la prima volta al 31 luglio 2020 e la seconda fino al 31 luglio 2021.

L'attività di lavoro è svolta con il *personal computer* dell'azienda, attraverso una

connessione alla rete informatica dell'azienda, operando direttamente su archivi creati o presenti nei *server* presso la sede dell'*Istante*. Il lavoratore, infatti, è abilitato ad accedere, tramite la VPN, alla rete aziendale con accesso alle risorse interne (dischi di rete, archivi autorizzati, ecc.).

Tanto precisato, *Istante* ha chiesto di conoscere se, per gli emolumenti erogati a fronte delle prestazioni svolte nella modalità del telelavoro da parte del dipendente residente in un Paese estero (Regno Unito) - con il quale è in vigore la Convenzione per evitare la doppia imposizione - sia obbligata, ai sensi dell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, a effettuare le ritenute a titolo d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche ovvero se, in base alle disposizioni contro la doppia imposizione, detti emolumenti non siano fiscalmente rilevanti in Italia e quindi non soggetti alle predette ritenute.

In particolare, *Istante*, che attualmente opera le ritenute sugli emolumenti in questione, ha chiesto di sapere se, qualora la prestazione di telelavoro dovesse essere considerata effettuata nello Stato di residenza del dipendente e, cioè, nel Regno Unito (UK), potrà applicare direttamente, sotto la propria responsabilità, il regime convenzionale, non operando le predette ritenute, previa presentazione di apposita istanza del dipendente corredata della certificazione di residenza fiscale rilasciata dalla competente autorità fiscale estera nonché della documentazione comprovante l'effettivo esercizio dell'attività lavorativa nel Paese di residenza.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che, sulla base di quanto previsto dal citato articolo 23 del d.P.R. n. 600 del 1973, dall'articolo 23, comma 1, lettera c), del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), nonché dall'articolo 15 della Convenzione per evitare le doppie imposizioni stipulata fra l'Italia e il Regno Unito il 21 ottobre 1988 e ratificata con legge 5 novembre 1990, n. 329, le prestazioni

di lavoro in argomento devono ritenersi svolte in Italia, motivo per cui ha operato e continua a operare le ritenute sui relativi emolumenti.

Tale soluzione sarebbe, peraltro, condivisa dalla dottrina prevalente, secondo la quale, in caso di telelavoro, il luogo in cui deve ritenersi svolta l'attività lavorativa è quello in cui ha sede l'azienda in quanto è presso questa che si manifesta l'attività svolta, a nulla rilevando il luogo nel quale la prestazione è effettuata (nel caso di specie, abitazione del lavoratore).

L'Istante, inoltre, richiama la risposta della scrivente Agenzia delle entrate pubblicata il 13 dicembre 2019, n. 521, nella quale, richiamando la Convenzione con la Germania e, in particolare, l'articolo 15, paragrafo 1, è stato precisato che, anche ai fini convenzionali, per i lavoratori dipendenti non residenti, il criterio di collegamento ai fini dell'attrazione dei redditi di lavoro dipendente nella potestà impositiva di uno Stato è costituito dal luogo in cui è svolta la prestazione lavorativa. In altre parole, ai sensi del citato articolo 15, paragrafo 1, uno Stato contraente ha potestà impositiva, oltreché sui redditi di lavoro dipendente ovunque prodotti dal soggetto residente, anche sui redditi di lavoro dipendente prodotti da un soggetto non residente sempreché, però, la prestazione lavorativa sia svolta nel suo territorio.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che l'accertamento dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale di un soggetto implica valutazioni di ordine fattuale non esperibili dalla scrivente in sede di risposta alle istanze di interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cfr. circolare 1° aprile 2016, n. 9, paragrafo 1.1).

La presente risposta è, pertanto, resa esclusivamente nel presupposto che il lavoratore dipendente, così come dichiarato nell'atto introduttivo dell'interpello in esame, abbia la residenza fiscale nel Regno Unito.

Tanto precisato, al fine di comprendere il corretto trattamento tributario degli

emolumenti che l'*Istante*, fiscalmente residente in Italia, è tenuta a erogare al proprio dipendente per le prestazioni svolte in telelavoro presso la propria abitazione nel Regno Unito, dove è fiscalmente residente, si forniscono di seguito le seguenti indicazioni.

In base all'ordinamento tributario interno, l'articolo 23, comma 2, lettera c), del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), stabilisce che si considerano prodotti in Italia «*i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato*».

In base alla disciplina convenzionale, l'articolo 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito, sottoscritta il 21 ottobre 1988 e ratificata con legge 5 novembre 1990, n. 329 prevede, al paragrafo 1, che «*i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato*».

In sostanza, nella riportata disposizione è prevista la tassazione esclusiva dei redditi da lavoro dipendente nello Stato di residenza del beneficiario, a meno che l'attività lavorativa, a fronte della quale sono corrisposti i redditi, sia svolta nell'altro Stato contraente: ipotesi in cui i predetti emolumenti sono assoggettati a imposizione concorrente in entrambi i Paesi.

Il paragrafo 2 del medesimo articolo 15, prevede, peraltro, la tassazione esclusiva nello Stato di residenza anche per i redditi erogati in corrispettivo di un'attività di lavoro subordinato svolta nell'altro Stato sempreché ricorrano congiuntamente le seguenti tre condizioni:

«*a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso di un qualsiasi anno fiscale; e b) le remunerazioni sono pagate da o a nome 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».

Ai fini della individuazione della puntuale disposizione applicabile al caso di specie, assume un ruolo dirimente precisare che cosa si intende per "*luogo di prestazione*" dell'attività lavorativa, nella particolare ipotesi di svolgimento della prestazione medesima nella modalità del telelavoro.

Al riguardo, un utile riferimento interpretativo è fornito dal commentario all'articolo 15, paragrafo 1, del modello OCSE di convenzione per eliminare le doppie imposizioni, secondo il quale per individuare lo Stato contraente in cui si considera effettivamente svolta la prestazione lavorativa, bisogna avere riguardo al luogo dove il lavoratore dipendente è fisicamente presente quando esercita le attività per cui è remunerato. Si aggiunge che il reddito percepito dal lavoratore dipendente non può essere assoggettato a imposizione nell'altro Stato contraente, anche se i risultati della prestazione lavorativa sono utilizzati in detto Stato.

Pertanto, anche se i risultati della prestazione lavorativa sono utilizzati in Italia, la tassazione del reddito deve avvenire solo nel Regno Unito, Paese in cui il telelavoratore è fisicamente presente e fiscalmente residente quando svolge la propria attività lavorativa.

Ne consegue che, non avendo i predetti emolumenti rilevanza fiscale in Italia, l'*Istante*, nella qualità di sostituto d'imposta, potrà applicare direttamente, sotto la propria responsabilità, il regime convenzionale, non operando le ritenute alla fonte ai sensi dell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, previa presentazione da parte del telelavoratore di idonea documentazione volta a dimostrare l'effettivo possesso di tutti i requisiti previsti dalla Convenzione per beneficiare del regime di esenzione (*cf.* le Risoluzioni 12 luglio 2006, n. 86; 3 maggio 2005, n. 56; 24 settembre 2003, n. 183; 24 maggio 2000, n. 68; 10 giugno 1999, n. 95).

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)