

La localizzazione dello *smart worker* nel prisma della riforma fiscale

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. I criteri di collegamento nell’attuale realtà socio-economica. – 3. La residenza fiscale dei lavoratori “agili” nel decreto fiscalità internazionale. – 4. Allocazione del reddito derivante da *remote working* transfrontaliero. – 5. Considerazioni conclusive.

Il processo di diffusione dello *smart working*, soprattutto in quella parte del mercato caratterizzata da un’elevata digitalizzazione e dall’esecuzione della prestazione lavorativa oltreconfine, ha di recente sollevato nuove problematiche anche di ordine fiscale, che hanno riguardato, principalmente, la corretta localizzazione del lavoratore “mobile” e le modalità di imposizione dei suoi redditi. Ciononostante, non sembra che il decreto delegato sulla fiscalità internazionale abbia apportato sul punto modifiche di rilievo, meritevoli di apprezzamento. Ne esce pertanto confermata l’esigenza di ripensare le regole di allocazione del reddito derivante dall’esercizio di lavoro da remoto e di adeguare i criteri di collegamento, così da renderli conformi “alla prassi internazionale”.

The process of diffusion of smart working, especially in that part of the market characterized by high digitalization and the performance of work across borders, has recently raised new issues, including tax issues. These issues have mainly concerned the correct localization of the “mobile” worker and the methods of taxation of his income. Nonetheless, it does not seem that the delegated decree on international taxation has brought about significant changes worthy of appreciation. The need to rethink the rules for allocating income deriving from the exercise of remote work and to adapt the connection criteria, so as to make them compliant “with international practice”, is therefore confirmed”.

1. Premessa. – La mobilità internazionale dei lavoratori ha avuto negli ultimi anni una crescita esponenziale, che ha reso necessario far fronte a nuove sfide, anche di ordine fiscale; sfide che, complice la trascorsa emergenza pandemica, si sono di recente moltiplicate. Le prestazioni lavorative sono, infatti, sempre più di frequente rese attraverso modelli organizzativi innovativi, caratterizzati da una notevole flessibilità gestionale e dal ricorso a strumenti

tecnologici all'avanguardia, che consentono un risparmio dei costi di produzione, riducendo, allo stesso tempo, l'impatto ambientale.

La comparsa di differenti modalità di esecuzione del rapporto di lavoro, che spesso consentono di offrire una prestazione a prescindere dalla dislocazione geografica del lavoratore, ha posto una serie di questioni nuove, anche di ordine fiscale, che, per l'economia del saggio, non sarà possibile affrontare sistematicamente (1). Ci limiteremo ad analizzare gli aspetti che più direttamente attengono alla localizzazione del lavoratore "mobile" e all'imposizione dei redditi derivanti dalla sua attività, qualora questa sia prestata, in tutto o in parte, a favore di un'impresa estera.

Sembra evidente, del resto, come l'avvento dell'economia dei servizi ed il decentramento dei processi produttivi abbiano, via via, implicato una separazione dell'unità di tempo, di luogo e di comando, che in precedenza erano indissolubilmente unite all'interno dell'azienda (2), da intendersi, in senso classico, come quel complesso dei beni, per lo più materiali (locali, macchinari, attrezzature, materie prime, merci, ecc...), organizzati per l'esercizio dell'attività, tra i quali spiccava lo stabilimento industriale, ossia una struttura in cui datore di lavoro e lavoratore erano tendenzialmente presenti contempo-

(1) Si pensi, ad esempio, al problema del trattamento fiscale da applicare ai costi sostenuti dal lavoratore per lo svolgimento delle prestazioni in *smart working*, anche in considerazione del possibile rimborso analitico o forfettario da parte del datore di lavoro; alle peculiarità che possono interessare i c.d. frontalieri ed il regime speciale per i c.d. impatriati; alle modalità di applicazione dell'Irap alla prestazione svolta in modalità "agile", ecc... In argomento, tra gli altri, cfr. G. MARIANETTI, *Il rimborso delle spese al lavoratore in smart working*, in *Fisco*, 2021, 2226 ss.; T. CALCULLI, *Profili fiscali di un (non più inverosimile) primo impiego in smart working transfrontaliero*, in *Gazzetta forense*, 2022, 346 ss.; F. FAMÀ, *Onnicomprensività dei redditi di lavoro dipendente e limiti all'imponibilità dei rimborsi spese concessi ai lavoratori agili*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, 2053 ss.; E. DELLA VALLE, *La fiscalità dei "lavori agili"*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, I, 1 ss.; ID., *Brevi riflessioni sulla fiscalità del lavoro "ibrido"*, in *Rass. trib.*, 2022, I, 44 ss.; A. MONDINI, *Remote working e regimi fiscali dei redditi di lavoro*, in *Lav. giur.*, 2023, 8-9, 851 ss.; F. CROVATO, *La global mobility nella fiscalità nazionale ed internazionale*, Milano, 2024, XV ss.

(2) In argomento, tra gli altri, cfr. G. FERRARI, voce *Azienda (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959, 680; M. CASANOVA, *Impresa e azienda*, in *Tratt. Vassalli*, I, Torino, 1974, 760; G. AULETTA, voce *Azienda (diritto commerciale)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988; G. BONFANTE - G. COTTINO, *L'imprenditore*, in *Tratt. Cottino*, I, Padova, 2001, 620; R. TOMMASINI, *L'azienda*, in R. TOMMASINI - M. GALLETTI, *Statuto dell'imprenditore e azienda*, in *Tratt. dir. civ. Cons. Naz. Notariato*, diretto da P. Perlingieri, Napoli, 2009, 239; F. MARTORANO, *L'azienda*, in *Trattato dir. comm.*, fondato da V. Buonocore, diretto da R. Costi, sez. I, t. 3, Torino, 2010; G. NICCOLINI, *L'azienda*, in AA.VV., *Elementi di diritto dell'impresa*, Torino, 2010, 145; G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, I, *Diritto dell'impresa*, Torino, 2013, 139 ss.

raneamente (3). Le consistenti modifiche di processo e di prodotto, che hanno interessato il modo di concepire l'impresa, circondata da nuovi intangibili (*big data*, intelligenza artificiale, *social network*, *blockchain*, *fintech*, ecc...), hanno così comportato una progressiva “dematerializzazione” del luogo dove svolgere la prestazione (4), originariamente di stretta pertinenza dell'imprenditore, e un cambiamento epocale nel rapporto tra lavoro e strutture materiali.

Il sopraggiungere della pandemia ha, poi, contribuito, quale elemento esterno ed imprevedibile, alla diffusione repentina di speciali modalità di esecuzione del rapporto di lavoro, che hanno consentito di salvaguardare la vita e la salute dei lavoratori, permettendo, al tempo stesso, la prosecuzione delle attività economiche ed evitando che l'impossibilità totale o parziale dei dipendenti di recarsi fisicamente nella sede dell'azienda si traducesse in un danno considerevole per la produttività (5). Una volta raggiunti determinati obiettivi,

(3) Cfr., *inter alios*, M. PERSIANI, *Prologo*, in *Il lavoro da remoto*, M. MARTONE (a cura di), Piacenza, 2020, 1 ss.; F. CARINCI, *Dall'ordinamento del lavoro in fabbrica a quello dell'ordinamento da remoto*, in *Il lavoro da remoto*, M. MARTONE (a cura di), cit., 43 ss.; M. BIASI, *Brevi spunti sul lavoro da remoto post-emergenziale, tra legge (lavoro agile) e contrattazione (smart working)*, in *Lav. prev. oggi*, 2021, 3-4, 160 ss. In diritto tributario, v. E. DELLA VALLE, *La fiscalità dei “lavori agili”*, cit., 1 ss., secondo cui “anche l'ordinamento giusvaloristico, presupposto da quello tributario, deve fare i conti con un radicale mutamento di prospettiva quale è quello della transizione dal lavoro “nell'impresa” (titolo II del Libro V del codice civile) al lavoro “al di fuori” dell'impresa o, genericamente “per l'impresa”.

(4) Sul progressivo “smembramento” della nozione di luogo di lavoro, anche con specifico riguardo al lavoro a distanza, *inter alios*, v. F. DE FALCO, *Luogo di lavoro e adempimento della prestazione*, Napoli, 2012, 30 ss.; A. TOPO, *Il luogo di esecuzione della prestazione nell'organizzazione digitalizzata*, in *Federalismi.it*, 27 luglio 2022; E. ALES, *Il lavoro in modalità agile e l'adeguamento funzionale della subordinazione: un processo indolore?*, in *Federalismi.it*, 28 dicembre 2022; G. FRANSONI, *L'appartenenza affievolita: considerazioni generali su diritto internazionale tributario e pillar two*, *Rass. trib.*, 2023, 4, 894, secondo cui “al lavoro si sono sostituiti i lavori: temporanei, competitivi, frammentati e isolati (o connessi solo digitalmente). I quali, lungi dal generare una “classe” – che ormai è da tempo uscita fuori dalla scena politica – non possono dirsi neppure idonei a costituire trame socialmente significative”. Più in generale, sul concetto di luogo di lavoro ed il suo rapporto con le nozioni di luogo di adempimento della prestazione e di unità produttiva, v. P. CIPRESSI, *Il luogo della prestazione di lavoro subordinato*, Milano, 1967, *passim*; C. CESTER, *Unità produttiva e rapporti di lavoro*, Padova, 1983, 81 ss.

(5) Sulle diverse finalità del lavoro “agile” nel periodo emergenziale v., *inter alios*, C. ALESSI - M.L. VALLAURI, *Il lavoro agile alla prova del Covid-19*, in O. BONARDI - U. CARABELLI - M. D'ONGHIA - L. ZOPPOLI, *Covid-19 e diritti dei lavoratori*, Roma, 2020, 131 ss.; P. PASCUCCHI, *Sistema di prevenzione aziendale, emergenza coronavirus ed effettività*, in *Giustiziacivile.com*, 2020, spec. 1, 73 ss.; A. PILEGGI, *Una riflessione sul diritto del lavoro alla prova dell'emergenza epidemiologica*, in *Il diritto del lavoro dell'emergenza epidemiologica*, Roma, 2020, 1 ss.;

che hanno consentito, tra l'altro, il miglioramento delle condizioni di vita di molte persone e una maggiore flessibilità gestionale dell'impresa, è sembrato fin da subito molto difficile, se non impossibile, tornare alla situazione pre-pandemica.

Si è passati, così, dalla modesta esperienza del lavoro a domicilio e, poi, del telelavoro (6), al successo ottenuto dal lavoro "agile" (7), di cui agli artt.

P. ALBI, *Il lavoro agile tra emergenza e transazione*, in *Mass. giur. lav.*, 2020, 4, 14 ss.; M. BROLLO, *Smart o emergency work? Il lavoro agile al tempo della pandemia*, in *Lav. giur.*, 2020, 553 ss.; C. DI CARLUCCIO, *Emergenza epidemiologica e lavoro agile*, in *Riv. it. dir. lav.*, 2020, III, 3 ss.; I. ALVINO, *È configurabile un diritto del lavoratore al lavoro agile nell'emergenza Covid-19?*, in *Giustiziacivile.com*, 2020, spec. 2, 101 ss., secondo cui "la finalità principale che le disposizioni sin qui varate sono destinate a soddisfare è costituita dalla salvaguardia della salute pubblica attraverso la prevenzione del contagio", cosicché l'impiego della modalità "agile" di esecuzione della prestazione di lavoro appare funzionale, per il datore di lavoro, a consentirgli la prosecuzione dell'attività lavorativa e ad adempiere all'obbligo di salvaguardare l'integrità fisica del lavoratore ai sensi dell'art. 2087 c.c.

(6) Il telelavoro, pur essendo stato regolamentato sin dalla fine degli anni novanta, non si è mai in concreto diffuso, soprattutto a causa delle previsioni eccessivamente rigide per la sua esecuzione. In argomento, tra gli altri, v. R. FLAMMIA, *Telelavoro*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1996; L. GAETA - P. PASCUCCI, *Telelavoro e diritto*, Torino, 1998; L. GAETA - P. PASCUCCI - U. POTI (a cura di), *Il telelavoro nelle pubbliche amministrazioni*, Milano, 1999; M. BIAGI - T. TREU, *Lavoro e Information Technology: riflessioni sul caso italiano*, in *Dir. rel. ind.*, 2002, 5 ss.; M. FAIOLI, *Telelavoro*, Postilla di aggiornamento, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2006; V. BERTI, *Il telelavoro nel contesto europeo tra nozione comunitaria e sistemi giuridici statali*, in *Dir. rel. ind.*, 2008, 1230 ss.; F. LUCAFÒ, *Il telelavoro*, in D. VALENTINO (a cura di), *Manuale di diritto dell'informatica*, Napoli, 2011, 415 ss.; V. MAIO, *Il telelavoro*, in M. PERSIANI (a cura di), *I nuovi contratti di lavoro*, Torino, 2010, 777 ss.; L. GAETA, voce *Telelavoro*, in *Enc. Treccani, diritto on line*, 2015.

(7) Sul disegno riformatore prima dell'approvazione della legge n. 81 del 2017, *inter alios*, M. PERUZZI, *Sicurezza e agilità: quale tutela per lo smart worker?*, in *Dir. sic. lav.*, 2017, I, 1 ss. e A. DONINI, *Nuova flessibilità spazio-temporale e tecnologie: l'idea del lavoro agile*, in P. TULLINI (a cura di), *Web e lavoro: profili evolutivi e di tutela*, Torino, 2017, 77 ss. Come noto, il capo II della l. 22 maggio 2017, n. 81 ha definito, il lavoro agile quale "modalità di esecuzione del rapporto di lavoro subordinato stabilita mediante accordo tra le parti, anche con forme di organizzazione per fasi, cicli e obiettivi e senza precisi vincoli di orario o di luogo di lavoro, con il possibile utilizzo di strumenti tecnologici per lo svolgimento dell'attività lavorativa". Per una ricostruzione sistematica della disciplina legislativa, tra i molti, cfr. G. SANTORO PASSARELLI, *Lavoro eterorganizzato, coordinato, agile e il telelavoro: un puzzle non facile da comporre in un'impresa in via di trasformazione*, in *WP C.S.D.L.E. "Massimo D'Antona".IT*, n. 327/2017; A. PERULLI, *Il Jobs Act del lavoro autonomo e agile: come cambiano i concetti di subordinazione e autonomia nel diritto del lavoro*, in *WP C.S.D.L.E. "Massimo D'Antona".IT*, n. 341/2017; M. LAI, *Evoluzione tecnologica e tutela del lavoro: a proposito di smart working e di crowd working*, in *Dir. rel. ind.*, 2017, 4, 985; M. CORSO, *Sfide e prospettive della rivoluzione digitale: lo smart working*, in *Dir. rel. ind.*, 2017, 4, 978; L.M. PELUSI, *La disciplina di salute e sicurezza*

18 e seguenti della l. 27 maggio 2017, n. 81. Questa nuova modalità di esecuzione della prestazione lavorativa, infatti, dopo un esordio un po' in sordina, ha avuto negli ultimi anni una forte espansione, agevolata dalla notevole flessibilità, conseguenza di una disciplina legislativa che non impone precisi vincoli di orario o di luogo e lascia ampi spazi all'autonomia individuale, consentendo al lavoratore di spostare su di sé parte delle obbligazioni datoriali in cambio di un certo grado di autorganizzazione (8).

Allo stesso tempo, la diffusione del *remote working* è stata favorita anche dalle nuove previsioni sui nomadi digitali (9), introdotte nell'intento di attrarre lavoratori incentivati dalle caratteristiche paesaggistiche e storico-culturali del Belpaese. La normativa si rivolge, infatti, a quei cittadini stranieri, non appartenenti all'Unione europea, che scelgono di stabilirsi temporaneamente

applicabile al lavoro agile, in *Dir. rel. ind.*, 2017, 4, 1041 ss.; L. TASCHINI, *Smart working: la nuova disciplina del lavoro agile*, in *Mass. giur. lav.*, 2017, 6, 38 ss.; G. FRANZA, *Lavoro agile: profili sistematici e disciplina del recesso*, in *Dir. rel. ind.*, 2018, 3, 773 ss.; G. ZILIO GRANDI - M. BIASI (a cura di), *Commentario breve allo statuto del lavoro autonomo e del lavoro agile*, Padova, 2018; L. FIORILLO - A. PERULLI, *Il jobs act del lavoro autonomo e del lavoro agile*, Torino, 2018; C. SPINELLI, *Tecnologie digitali e lavoro agile*, Bari, 2018; G. RICCI, *Il lavoro a distanza di terza generazione: la nuova disciplina del "lavoro agile" (l. 22 maggio 2017, n. 81)*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2018, 3, 632 ss.; V. DE MICHELE, *Subordinazione, autonomia, lavoro agile e occasionale tra (post) Jobs act e diritto europeo*, in *WP C.S.D.L.E. "Massimo D'Antona".IT*, n. 364/2018; M. FERRARESI, voce *Lavoro agile*, in *Enc. Treccani, diritto on line*, 2018; M.T. CARINCI, *Il lavoro agile*, in M.T. CARINCI - A. TURSÌ (a cura di), *Licenziamento, subordinazione e lavoro agile tra diritto giurisprudenziale e diritto emergenziale*, Torino, 2020, 83 ss.; M. TUFO, *Il lavoro digitale a distanza*, Napoli, 2022.

(8) Per una ricostruzione complessiva dei modelli di lavoro "agile", *inter alios*, cfr. M. FRANCHI - A. SCHIANCHI, *Smart working: il lavoro senza tempo e senza luogo*, in *Quaderni ec. lav.*, 2020, p. 203 ss.; A. BOSCATI, *L'inquadramento giuridico del lavoro da remoto tra potere direttivo e autonomia individuale*, in *Il lavoro da remoto*, M. MARTONE (a cura di), cit., 49 ss.; M. LAMBROU, *Smart working durante l'epidemia*, in *Dir. prat. lav.*, 2021, 9, 537 ss.; U. ROMAGNOLI, *Verso la normalizzazione del lavoro a distanza*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2021, 413 ss. P. MONDA - R. SANTIAGATA DI CASTRO (a cura di), *Il lavoro a distanza: una prospettiva interna e comparata*, in *Quaderno della riv. dir. lav. mer.*, 2022, 13, *passim*; A. ZILLI, *Dal telelavoro... al telelavoro: vent'anni (e due pandemici) attorno alla prestazione resa fuori dai locali dell'organizzazione*, in *Arg. dir. lav.*, 2022, 1, 703 ss.

(9) I nomadi digitali vengono definiti all'art. 6-*quinquies* del d.l. 27 gennaio 2022, n. 4, come quei "cittadini di un Paese terzo che svolgono attività lavorativa altamente qualificata attraverso l'utilizzo di strumenti tecnologici che consentono di lavorare da remoto, in via autonoma ovvero per un'impresa anche non residente nel territorio dello Stato italiano". In argomento, tra gli altri, v. E.E. BOCCAFURNI, *Riconoscimento legale del nomadismo digitale*, in *Dir. prat. lav.*, 2022, 25, 1597 ss.; A. MORONE, *La figura del "nomade digitale": tratti distintivi e profili applicativi*, in *Riv. rel. ind.*, 2022, 4, 1156 ss.

in Italia per svolgere un lavoro da remoto qualificato e, allo stesso tempo, sfruttare un buon rapporto tra costo e qualità della vita, pur non essendo quivi localizzata l'impresa che trae beneficio dalla loro attività.

Il processo di espansione dello *smart working*, soprattutto in quella parte del mercato del lavoro caratterizzata dalla professionalità del prestatore e da un'elevata digitalizzazione (10) ha, quindi, di recente, sollevato problematiche nuove anche in ambito tributario, soprattutto allorché, la prestazione sia svolta dal lavoratore su base internazionale. E ciò è dimostrato altresì dall'incremento esponenziale delle risposte ad interpello, che hanno indotto l'Amministrazione finanziaria a pubblicare la circolare n. 25/E, del 18 agosto 2023 (11), nel tentativo di sistematizzare le numerose questioni precedentemente affrontate in modo alquanto frammentario.

Sono sorti, infatti, problemi di inquadramento della corretta disciplina fiscale da applicare al dipendente che presta il proprio lavoro in un contesto transnazionale, caratterizzato da una frequente mobilità e dall'assenza di legami con il luogo ove vengono utilizzati i risultati della sua prestazione. Tali questioni sono in grado di alimentare una serie di incertezze che, oltre a coinvolgere gli adempimenti del sostituto d'imposta, possono, a seconda dei casi, creare ipotesi di tassazione concorrente, se non addirittura di doppia residenza

(10) Sul processo di digitalizzazione del lavoro, cfr., *inter alios*, B. CARUSO, *I lavoratori digitali nella prospettiva del Pilastro sociale europeo: tutele rimediali legali, giurisprudenziali e contrattuali*, in *Dir. rel. int.*, 2019, 1005 ss.; C. ALESSI - M. BARBERA - L. GUAGLIANONE (a cura di), *Impresa, lavoro e non lavoro nell'economia digitale*, Bari, 2019, *passim*; V. CAGNIN, *Lavoro e diritto del lavoro alla prova della digitalizzazione*, in *Ricerche giuridiche*, vol. 8, 2019, 2, 47 ss.; T. TREU, *Diritto e politiche del lavoro tra due crisi*, in *Dir. rel. ind.*, 2020, 2, 235 ss. e spec. 249, laddove evidenzia come le tecnologie possono essere utilizzate per portare molte attività a svolgersi da remoto, "non solo molti dei servizi vecchi e nuovi, ma anche alcune funzioni aziendali *non core* delle manifatture, dalla finanza alle risorse umane".

(11) In proposito, tra gli altri, v. A. DZAFIC, *Profili fiscali dello smart working: chiarimenti delle Entrate*, in *Fisco*, 2023, 37, 34 ss.; G. MARIANETTI - L. GOBBI, *Frontalieri e remote working: l'Agenzia non risolve i dubbi*, in *Fisco*, 2023, 39, 3693 ss.; G. MARIANETTI - C. CENCETTI, *Il punto (interrogativo?) sulla fiscalità internazionale del remote working*, in *Fisco*, 2023, 40, 3782 ss. Le casistiche che possono presentarsi sono innumerevoli. Basti pensare, ad esempio, a un lavoratore straniero non iscritto all'anagrafe della popolazione residente, che si trovi a lavorare in Italia (accompagnato dalla famiglia) in *smart working* per la maggior parte dell'anno, pur rimanendo alle dipendenze di un datore di lavoro estero; oppure, al caso di un cittadino italiano, non iscritto all'AIRE, che si trasferisce all'estero per lavorare da là in *smart working*; o ancora, alle ipotesi di cosiddetto distacco virtuale internazionale (nota con il concetto di *virtual assignment*), e cioè al distacco presso un'azienda straniera, senza però lo spostamento fisico del lavoratore.

fiscale (12). I criteri di collegamento stabiliti dall'art. 2 del Tuir, recentemente modificati dall'art. 1 del d.lgs. 27 dicembre 2023, n. 209, continuano, del resto, a sembrare poco adatti ad un mondo interconnesso e ad individui sempre più mobili, capaci di avere relazioni familiari, professionali ed economiche in diverse aree del globo.

2. *I criteri di collegamento nell'attuale realtà socio-economica.* – Accade di frequente che, in caso di *remote working* svolto oltreoconfine, la concreta posizione assunta dal dipendente possa rendere complessa la sua corretta localizzazione. La residenza fiscale assolve, infatti, la funzione di stabilire il regime impositivo – su base mondiale oppure territoriale – applicabile al contribuente, servendosi di diversi criteri di appartenenza all'ordinamento, espressivi di una partecipazione “qualificata” alla collettività, in ragione di un'ampia gamma di interessi coinvolti (13), che oggi diventano molto spesso difficilmente percepibili.

Se il privato è titolare di un collegamento con più Paesi, non è, allora, infrequente che possano manifestarsi conflitti di residenza, spesso alimentati da una pluralità di operazioni *crossborder* e dalla fluidità con cui il lavoratore si muove alla ricerca di migliori prospettive lavorative e di luoghi più confacenti alle proprie esigenze, pur non mirando a perseguire strategie di pianificazione fiscale aggressiva. Un'errata valutazione da parte del Fisco nell'attribuzione

(12) In argomento, *inter alios*, v. F. CROVATO, *Il lavoro dipendente transazionale (dall'emigrante al manager dei gruppi multinazionali) e la tassazione in base al luogo di svolgimento dell'attività*, in AA.VV., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, a cura di L. CARPENTIERI - R. LUPI - D. STEVANATO, Milano, 2003, 173 ss.; Id., *La global mobility nella fiscalità nazionale e internazionale*, cit., 171 ss.; T. CALCULLI, *Profili fiscali di un (non più inverosimile) primo impiego in smart working transfrontaliero*, cit., 346 ss.; E. DELLA VALLE, *La fiscalità dei “lavori agili”*, cit., 1 ss.; Id., *Brevi riflessioni sulla fiscalità del lavoro “ibrido”*, cit., 44 ss.; A. Mondini, *Remote working e regimi fiscali dei redditi di lavoro*, cit., 851 ss.

(13) In argomento, *inter alios*, cfr. G. MELIS, *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rass. trib.*, 1995, 1043 ss.; G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Milano, 1999, 1 ss.; G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, 359, secondo cui la nozione di residenza fiscale assume, in materia di imposte sui redditi, una definizione specifica, non coincidente con quella propria del diritto civile che, secondo l'opinione unanime, trova invece applicazione, in mancanza di una disciplina *ad hoc*, negli altri settori del diritto tributario; R. BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, 279 ss. Per A. PERRONE, *Note in tema di soggettività tributaria, misurabilità della ricchezza e Pillar*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, I, 167 ss., spec. 184, “uno Stato è legittimato a tassare “chi” ad esso, in qualche modo, appartiene”.

dello *status* di residente può, perciò, avere conseguenze estremamente rilevanti in termini di tassazione.

A tal fine, come noto, il previgente art. 2, 2° comma, del Tuir (14), prevedeva che dovessero considerarsi fiscalmente residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta, possedessero almeno uno dei seguenti requisiti: essere iscritte nelle anagrafi della popolazione residente; avere nel territorio dello Stato il domicilio, oppure la residenza ai sensi del codice civile.

L'accertamento del dato formale dell'iscrizione anagrafica non ha mai posto particolari problemi applicativi, pur presentando evidenti limiti (15), dovuti al suo tendenziale inquadramento tra le presunzioni assolute (16). Gli altri

(14) In argomento, *inter alios*, v. G. MARONGIU, *Domicilio, residenza, dimora nel diritto tributario*, in *Dir. disc. priv., sez. comm.*, V, Torino, 1990, 142 ss.; G. MARINO, *La residenza delle persone fisiche nel diritto tributario italiano e convenzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, 1365 ss.; ID., *La geometria variabile della residenza fiscale alla luce della più recente giurisprudenza italiana e europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 265 ss.; P. PISTONE, *Aspetti tributari del trasferimento di residenza all'estero delle persone fisiche*, in *Riv. dir. fin.*, 2000, 251; M. GAZZO, *La residenza delle persone fisiche e giuridiche nel diritto tributario interno e convenzionale*, in *Corr. trib.*, 2002, 2289 ss.; E. IASCONE, *Note in tema di residenza fiscale delle persone fisiche e connesse problematiche processuali*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 1157 ss.; R. BAGGIO, *La perdita e l'acquisto della residenza fiscale: quadro d'insieme ed aspetti controversi*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 537 ss.; G. MARINI, *La residenza delle persone fisiche nell'imposizione sui redditi*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2008, 1099 ss.; G. FRANSONI, *Art. 2*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo III, *Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. FANTOZZI, Padova, 2010, 21 ss.; P. PIANTAVIGNA, *La funzione della nozione di «residenza fiscale» nell'IRPEF*, in *Riv. dir. fin.*, 2013, 275 ss.

(15) Il requisito può, infatti, sussistere anche se il contribuente ha interrotto una duratura permanenza sul territorio nazionale, stabilendosi all'estero per motivi personali o lavorativi, pur dimenticando di iscriversi all'AIRE e, cioè, all'anagrafe degli italiani residenti all'estero, che è stata istituita nel 1990 in forza della l. 27 ottobre 1988, n. 470 e trova il suo regolamento di esecuzione nel d.p.r. 6 settembre 1989, n. 323. In argomento, *inter alios*, v. G. BARTOLI, *Alcune brevi considerazioni sulla legge 27 ottobre 1988, n. 470 che ha istituito l'anagrafe dei cittadini all'estero*, in *Amm. it.*, 1990, 12, 1 ss.; A. MAGLIARO - S. CENSI, *Non vi è trasferimento all'estero fino a che non ci si cancella dall'anagrafe della popolazione residente*, in *Fisco*, 2015, 45, I-4377 e A.R. CIARCIA, *Analisi ragionata dell'evoluzione giurisprudenziale in tema di trasferimento all'estero della residenza delle persone fisiche tra procedura di notifica e presunzione di residenza*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2017, 688 ss.

(16) L'Agenzia delle entrate (v. ris., 7 agosto 2008, n. 351/E; circ. 23 maggio 2017, n. 17/E; ris., 6 luglio 2018, n. 51/E; risp. interpello 18 luglio 2019, n. 270, tutte in banca dati *One Legale*) ha ritenuto, infatti, che le persone fisiche iscritte nelle anagrafi della popolazione residente si considerino in ogni caso residenti in Italia. Tale orientamento è stato condiviso anche dalla Suprema corte; cfr., *ex multis*, Cass., 6 febbraio 1998, n. 1215, in *Dir. prat. trib.*, 1998, II, 1128 ss., con nota di A. Pozzo, *Il principio della residenza a fini irpef*; Cass., 20 aprile

due presupposti hanno, invece, sempre richiesto un approccio eminentemente fattuale, da valutarsi caso per caso, mediante l'applicazione, *ratione materiae*, delle richiamate nozioni civilistiche di cui all'art. 43 c.c., che definiscono il domicilio come il luogo in cui la persona ha stabilito la "sede principale dei suoi affari e interessi" (17) e la residenza come la "dimora abituale" (18).

2006, n. 9319; Cass., 15 giugno 2010, n. 14434; Cass. 28 ottobre 2015, n. 21970; Cass., ord. 25 giugno 2018, n. 16634; Cass., 18 gennaio 2022, n. 1355, tutte in banca dati *One Legale*. La dottrina ha ripetutamente criticato la natura assoluta della presunzione; si vedano, tra gli altri, G. MELIS, *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, cit., 1043 ss.; G. MAISTO, *Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, IV, 217 ss.; G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, cit., 29; P. ARGINELLI - G. CUZZOLARO, *Osservazioni (critiche) in merito alla sussistenza di una presunzione assoluta di residenza fiscale degli iscritti nelle anagrafi della popolazione residente*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, V, 3 ss.; F. BERTOCCHI, *La disciplina della residenza fiscale: i criteri dell'iscrizione anagrafica e della sede legale ed il loro formalismo, alla luce dell'evoluzione tecnologica e dei nuovi modelli di attività economiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 686 ss.; E. DELLA VALLE, *Criteri direttivi per coordinare l'ordinamento tributario nazionale con il diritto unionale e internazionale*, in *Fisco*, 2023, 2427 ss. *Contra*, però, v. S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Padova, 2009, 159, secondo cui deve affermarsi il "valore decidente ed assoluto dell'iscrizione anagrafica in quanto idonea a produrre effetti *erga omnes*".

(17) Secondo parte della dottrina civilistica l'inciso "affari e interessi" esprime un concetto esclusivamente economico e patrimoniale, dovendosi invece ricondurre gli altri interessi personali e familiari della persona al luogo di residenza; in questo senso, *inter alios*, v. S. PUGLIATTI, *Istituti di diritto civile. Vol. I - Introduzione allo studio del diritto*, Milano, 1943, 272; F. BENUSSI, *Per una interpretazione dell'inciso "affari e interessi" di cui all'art.43 cod. civile (Contributo esegetico allo studio del domicilio)*, in *Temi*, 1967, 463; S. ROMANO, *Ordinamento sistematico del diritto civile*, I, Napoli, 1968, 134; L. MONTUSCHI, *Del domicilio e della residenza*, in *Commentario al codice civile*, a cura di A. SCIALOJA - G. BRANCA, *Libro Primo*, Bologna, 1970, 17 ss.; M. COSTANZA, *Domicilio: II) Domicilio, residenza e dimora - Dir. civ.*, in *Enc. giur. Treccani*, XII, Roma, 1989, 1 ss.; M. ESU, *Domicilio - residenza - dimora*, in *Trattato di diritto privato*, Vol. II, diretto da P. Rescigno, Torino, 1982, 537 ss. Per altri autori, deve attribuirsi a tale espressione un significato più ampio, comprensivo delle attività sia di natura patrimoniale, che morale; in questo senso, tra gli altri, v. F. CARNELUTTI, *Note critiche intorno ai concetti di domicilio, residenza e dimora nel diritto positivo italiano*, in *Studi di diritto civile*, Roma, 1916, I, 51 ss.; P. FORCHIELLI, *Domicilio, residenza, dimora (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1964, vol. XIII, 84 ss.; V. TEDESCHI, *Domicilio, residenza e dimora*, in *Novissimo dig. it.*, Torino, 1982, 165 ss.

(18) Per dimora abituale si intende il luogo di normale abitazione, e cioè il luogo dove il soggetto vive di consueto l'intimità sua e della sua famiglia; perché si configuri deve sussistere un elemento obiettivo dato dalla permanenza in un certo luogo e da un elemento soggettivo costituito dall'intenzione di abitarvi stabilmente, dimostrata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali. In giurisprudenza, *ex multis*, Cass., 5 febbraio 1985, n. 791, secondo la quale la residenza civilistica "è determinata dall'abituale volontaria dimora di una persona in un dato luogo, sicché concorrono ad instaurare tale relazione giuridicamente

Tali riferimenti sono stati tradizionalmente sviluppati dalla giurisprudenza di legittimità (19) che, con riferimento al domicilio, ha ritenuto che il concetto debba essere ricondotto al luogo in cui il soggetto, indipendentemente dalla sua effettiva permanenza, ha consapevolmente stabilito la sede principale dei propri rapporti economici (*affari*), sociali ed affettivi (*interessi*). E la stessa prassi amministrativa (20) ha per lo più condiviso questo orientamento,

rilevante sia il fatto oggettivo della stabile permanenza in quel luogo, sia l'elemento soggettivo della volontà di rimanervi"; Cass., 11 luglio 1987, n. 6078; Cass., 27 settembre 1996, n. 8554; Cass., 5 maggio 1998, n. 4518, tutte in banca dati *One Legale*. In dottrina, tra gli altri, v. F. CARNELUTTI, *Note critiche intorno ai concetti di domicilio, residenza e dimora nel diritto positivo italiano*, in *Studi di diritto civile*, cit., 51 ss.; P. FORCHIELLI, *Domicilio, residenza, dimora (dir. priv.)*, cit., 843 ss.; C.M. BIANCA, *Diritto civile*, II, Milano, 1981, 249 ss.; M. COSTANZA, *Domicilio: II) Domicilio, residenza e dimora – Dir. civ.*, cit., 3 ss.

(19) In proposito, *ex multis*, cfr. Cass. 7 novembre 2001, n. 13803, in *Mass. giur. it.*, 2001; Cass. 15 giugno 2010, n. 14434, in *Rass. trib.*, 2010, II, con nota di G. MARINO, *Una nuova frontiera giurisprudenziale: la residenza fiscale "obbligata"*; Cass. 8 ottobre 2020, n. 21694, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2021, 1, 36, con nota di G. MARINO, *Residenza fiscale estera asseritamente fittizia tra imposta, reddito imponibile e bis* in idem. Riprendendo la giurisprudenza civilistica, anche quella tributaria ha ritenuto che il concetto di domicilio vada valutato, quindi, in relazione al luogo in cui la persona intrattiene sia i rapporti personali che quelli economici, dovendo il concetto di interessi, in contrapposizione a quello di affari, intendersi comprensivo anche degli interessi personali. Cfr. Cass., sez. trib., 21 gennaio 2015, n. 961, in *Corr. trib.*, 2015, 9, 690 ss., con commento di M. ANTONINI - C. SETTI, *L'animus revertendi quale asserito elemento costitutivo della residenza fiscale*; Cass., 13 maggio 2015, n. 9723 e Cass., 15 giugno 2016, n. 12311, in banca dati *One Legale*. Nel senso di dare prevalente rilievo agli interessi patrimoniali, in dottrina, *inter alios*, v. G. MELIS, *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, cit., 1043 ss.; C. SALLUSTIO, *La residenza fiscale in Italia: alcune riflessioni sull'orientamento della giurisprudenza tributaria in tema di domicilio e residenza nelle imposte dirette e nell'Iva*, in *Rass. trib.*, 2001, 958 ss.; M. PROCOPIO, *L'individuazione della residenza fiscale: un problema ancora aperto*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 560 ss.; D.A. ROSSETTI - F.G. PACCHIAROTTI, *L'accertamento sulla residenza deve basarsi sulla collaborazione leale tra Comune e richiedente - La nozione 'elastica' di dimora abituale e le opportunità per i soggetti che intendono beneficiare del 'regime nuovi residenti'*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2021, 6, 514 ss. e, di recente, C. SACCHETTO - L. PENNESI, *La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2023, 4, 881 ss.

(20) Cfr. ris. min. 14 ottobre 1988, n. 8/1329, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, 419 ss. e circ. 2 dicembre 1997, n. 304/E, in *Fisco*, 1997, 13664 ss., a mente della quale "deve considerarsi fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero e svolgendo la propria attività fuori dal territorio nazionale, mantenga, nel senso sopra illustrato, il "centro" dei propri interessi familiari e sociali in Italia", con commento di L. MAGISTRO, in *Corr. trib.*, 1997, 3685; ris. 7 agosto 2008, n. 351/E; risp. AdE 22 luglio 2019, n. 294. In senso critico, tra gli altri, v. M. CERRATO, *La residenza fiscale delle persone fisiche*

adottando un'interpretazione estensiva e stabilendo che, in caso di dubbio, debbano essere privilegiati gli interessi personali, in conformità alla giurisprudenza della Corte di giustizia UE, intervenuta con riferimento alla nozione di "residenza normale" di cui all'art. 7 della Direttiva relativa alle franchigie fiscali (21).

Negli ultimi anni che hanno preceduto la riforma, tuttavia, la Corte di cassazione (22) sembrava aver correttamente mutato opinione, assegnando

e gli indici rivelatori del centro principale degli affari ed interessi, in *Riv. dir. trib.*, 2000, IV, 25 ss.; M. PROCOPIO, *L'individuazione della residenza fiscale: un problema ancora aperto*, cit., 560 ss.; G. MARINO, *La geometria variabile della residenza fiscale alla luce della più recente giurisprudenza italiana e europea*, cit., 265 ss.; A. FAZIO, *La Residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione ai fini delle imposte sui redditi (2006-2016). Parte prima*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 1322 ss.

(21) Il richiamato orientamento dei Giudici di legittimità risente dell'influenza di alcune sentenze della Corte di Giustizia dell'UE, pronunciate in relazione alla nozione di "residenza normale" prevista dall'art. 7 della Direttiva del Consiglio del 28 marzo 1983, n. 83/182/CEE, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia di importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto, che esplicitamente dà prevalenza, nel caso diversa collocazione dei legami professionali e di quelli personali, al luogo dove sono collocati questi ultimi. In particolare, cfr. Corte Giust. CE, 12 luglio 2001, C-262/99, *Louloudakis*, punto 51, che tuttavia sottolinea espressamente come tale definizione del concetto di "residenza normale" debba intendersi riferita solo alla specifica fattispecie oggetto della suddetta Direttiva. Nello stesso senso, v. Corte Giust. CE, 7 giugno 2007, causa C-156/04, Commissione c. Grecia; Corte Giust. UE, 27 aprile 2016, causa C-528/14. In dottrina, per una critica al generalizzato richiamo alla suddetta pronuncia della Corte di Giustizia, che riguardava una particolare vicenda, in cui era giustificabile il prioritario riferimento agli interessi sociali, citato espressamente nella suddetta Direttiva e, quindi, non applicabile *sic et simpliciter* nell'ordinamento reddituale italiano, v. E. DELLA VALLE, *Come gli interessi familiari incidono sulla residenza fiscale*, in *Corr. trib.*, 2011 302 ss.; E. MARELLO, *Il ruolo degli interessi sociali nella determinazione della residenza delle persone fisiche*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 4, 1063 ss.; G. SALANITRO, *Relazioni familiari, domicilio e comprovata mancata presenza fisica per l'intera annualità nel territorio italiano*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2021, 12, 973 ss.; P. PIANTAVIGNA, *La rilevanza delle relazioni personali ai fini della residenza fiscale in Italia*, in *Novità fisc.*, 1/2022, 69 ss.

(22) In proposito, cfr. Cass. 31 marzo 2015, n. 6501, in *Corr. trib.*, 2015, 1491 ss., con nota di M. ANTONINI - P. PIANTAVIGNA, *Ai fini della residenza fiscale non hanno rilevanza prioritaria le relazioni familiari* e in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 4, 1063 ss., con nota di E. MARELLO, *Il ruolo degli interessi sociali nella determinazione della residenza delle persone fisiche*; in senso conforme, tra le altre, v. Cass., ord. 20 dicembre 2018, n. 32992, in *Dir. prat. trib.*, 2019, II, 2485 ss., con nota di M. PROCOPIO, *L'infinita querelle relativa all'accertamento della residenza fiscale*; Cass., 1° marzo 2019, n. 6081; Cass., 4 maggio 2021, n. 11620, entrambe in banca dati *One Legale*. Come anticipato alle note precedenti, tale posizione era stata precedentemente auspicata dalla dottrina prevalente; in proposito, *inter alios*, v. G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, cit., 44 ss.; G. MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009, 125 ss.; P. PIANTAVIGNA, *La funzione della nozione di «residenza fiscale»*

prioritaria importanza al luogo di gestione degli affari, che fosse riconoscibile da terzi. Le relazioni familiari e sociali non avrebbero, infatti, una rilevanza decisiva e, da sole, non sarebbero sufficienti a giustificare l'applicazione *tout court* del principio della *worldwide taxation*. In un mondo in continua evoluzione, in cui è in atto una crisi culturale e morale generalizzata, sembra, del resto, molto più efficace il richiamo al luogo dal quale il privato gestisce i propri interessi patrimoniali, piuttosto che dover indagare nella complessa sfera della vita privata della persona, al fine di stabilire quale sia lo Stato col quale egli possiede una *real and substantial connexion*.

Con riferimento al criterio della residenza civilistica, infine, la giurisprudenza (23) ha riconosciuto che sussista "l'abitualità" della dimora anche quando il soggetto, pur non rimanendo in un determinato luogo in modo continuavo, vi conservi l'abitazione, nella quale è uso ritornare, mostrando l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali.

Secondo questo indirizzo, quindi, il presupposto continuerebbe ad esistere nonostante il soggetto si allontani per periodi più o meno prolungati, anche a causa delle particolari esigenze personali o lavorative. Ciò che conta, in altre parole, sarebbe la "casa" in senso tradizionale, da intendersi come quel luogo in cui si concentrano i principali interessi della vita privata e si riunisce la famiglia (24).

Tanto brevemente premesso, è facilmente intuibile come la globalizzazione economica, la mobilità internazionale e la possibilità di svolgere identiche mansioni anche da luoghi diversi, abbiamo determinato, con sempre maggiore

nell'IRPEF, cit., 275 ss. Di recente in senso difforme, tuttavia, v. Cass. 27 marzo 2024, n. 8238, in *Fisco*, 2024, 17, 1635 ss., con nota di A. VANNINI, *I legami personali prevalgono su quelli economici nei casi di "doppia residenza"*.

(23) Cfr., *ex multis*, Cass., 23 febbraio 1977, n. 792; Cass., 13 settembre 1983, n. 5554; Cass., 14 marzo 1986, n. 1738; Cass. pen., 30 aprile 2008, n. 17643; Cass., sez. trib., 21 gennaio 2015, n. 961; Cass. civ., 15 febbraio 2021, n. 3841, tutte in banca dati *One Legale*. In dottrina, v. L. MONTUSCHI, *Del domicilio e della residenza*, cit., 24 ss.; M. ESU, *Domicilio – residenza – dimora*, cit., 373 ss.; M. COSTANZA, *Domicilio: II) Domicilio, residenza e dimora – Dir. civ.*, cit., 4 ss.

(24) In questo senso, nella dottrina civilistica, *inter alios*, v. P. FORCHIELLI, *Domicilio, residenza, dimora (dir. priv.)*, cit., 843 ss.; M. COSTANZA, *Domicilio: II) Domicilio, residenza e dimora – Dir. civ.*, cit., 3 ss. Nel senso di tenere ben distinti in concetti di residenza e domicilio, nella dottrina tributaria, tra gli altri, v. C. SALLUSTIO, *La residenza fiscale in Italia: alcune riflessioni sull'orientamento della giurisprudenza tributaria in tema di domicilio e residenza nelle imposte dirette e nell'iva*, in *Rass. trib.*, 2001, 957 ss.; G. MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, cit., 137 ss. e P. PIANTAVIGNA, *La funzione della nozione di «residenza fiscale» nell'IRPEF*, cit., 275 ss.

frequenza, l'insorgere di fenomeni di "doppia residenza fiscale", spesso dovuti alla mancanza di coordinamento tra gli ordinamenti nazionali, che adottano criteri "alternativi" formulati in maniera piuttosto generica. Capita spesso, infatti, che, nel caso di un soggetto titolare di interessi economici e sociali suddivisi in una pluralità di giurisdizioni, i criteri di collegamento stabiliti dagli Stati coinvolti possano determinare una sovrapposizione nell'individuazione della localizzazione del contribuente, la cui risoluzione, se il nostro Paese ha stipulato con lo Stato estero una Convenzione contro le doppie imposizioni conforme al Modello OCSE, è demandata all'art. 4, paragrafo 2, della stessa Convenzione (25).

Ove le normative domestiche entrino in conflitto, qualificando entrambe la persona come fiscalmente residente, il paragrafo 2 stabilisce, infatti, che la fattispecie debba essere risolta attraverso una serie di autonomi criteri (c.d. *tie breaker rules*) (26), posti in ordine gerarchico, diretti a determinare quale sia

(25) In quest'ambito, il concetto di residenza svolge una duplice funzione, poiché, da un lato, rappresentata un elemento essenziale per stabilire l'applicazione della Convenzione al caso di specie, attraverso un rinvio ai criteri previsti dai singoli ordinamenti nazionali; dall'altro lato, assume un ruolo centrale nella ripartizione della potestà impositiva, quando il contribuente ricade in un'ipotesi di doppia imposizione, dovuta al fatto che ciascuno dei due Stati contraenti ritenga che il soggetto sia localizzato all'interno del proprio territorio. L'art. 4 del Modello di Convenzione OCSE, in particolare, al paragrafo 1 definisce "residente di uno Stato contraente" qualsiasi persona che, in base alle leggi di tale Stato, è soggetta a imposizione fiscale in ragione del suo domicilio, residenza, sede di direzione o di qualsiasi altro criterio di natura analoga. La previsione non fornisce, quindi, un proprio concetto convenzionale, rimandando alla normativa nazionale. In argomento, *inter alios*, v. L. MONTECAMOZZO, *Il concetto di residenza nel Modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni*, in *Boll. trib.*, 1998, 887 ss.; P. PISTONE, *Aspetti tributari del trasferimento di residenza all'estero delle persone fisiche*, cit., 251 ss.; G. MARINI, *La residenza delle persone fisiche nell'imposizione sui redditi*, cit., 1099 ss.; E. MARELLO, *La residenza fiscale nelle Convenzioni internazionali*, in *Giur. it.*, 2009, 2587 ss.; K. VOGEL, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, IV edizione, Alphen aan den Rijn, 2015, 229 ss.; G. MAISTO, *Note sull'applicazione dell'articolo 4, paragrafo 1) del Modello di Convenzione OCSE negli ordinamenti che adottano un sistema di imposizione su base territoriale*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, V, 17 ss.

(26) Tali criteri riconoscono prioritaria importanza all'abitazione permanente (*permanent home*), per poi richiamare, in via gradata, il centro degli interessi vitali (*centre of vital interest*), il luogo di soggiorno abituale (*habitual adobe*), la nazionalità e, infine, nel caso in cui nessuno di questi consenta di trovare una soluzione, la procedura amichevole fra Stati. Essi svolgono una funzione completamente diversa dai criteri nazionali e, per evitare il rischio di un nuovo conflitto, devono essere interpretati in maniera autonoma rispetto ai concetti di diritto interno. In argomento, *inter alios*, v. G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, cit., 196 ss.; P. PISTONE, *Aspetti tributari del trasferimento di residenza all'estero delle persone fisiche*, cit., 251 ss.; G. MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, cit., 137 ss. e P. PIANTAVIGNA, *La funzione della nozione di «residenza fiscale» nell'IRPEF*, cit., 275 ss.

lo Stato contraente nel quale è più marcata la correlazione tra situazione del soggetto e potestà impositiva e, quindi, il luogo in cui è maggiormente giustificata la necessità di contribuire alle spese pubbliche con il proprio reddito mondiale (27).

Tali criteri cercano, quindi, di arginare il conflitto impositivo che oggi molto spesso sorge per ragioni fisiologiche; ciononostante, non pare siano idonei a risolvere le questioni poste dal lavoro da remoto, che evidentemente, per le particolari modalità di esecuzione della prestazione, richiede una diversa valutazione della posizione del contribuente, spesso caratterizzata da una disseminazione spaziale dei suoi interessi, al fine di stabilire quale sia la comunità statale a cui egli realmente appartiene.

3. La residenza fiscale dei lavoratori “agili” nel decreto fiscalità internazionale. – Considerate le trasformazioni in atto, si è rafforzata, quindi, l’esigenza di ripensare i tradizionali criteri di determinazione della residenza fiscale. Questa necessità è stata chiaramente percepita anche dal legislatore della riforma fiscale, che all’art. 3, 1° comma, lett. c), della legge delega 9 agosto 2023, n. 111 (28), nel delineare i principi e i criteri direttivi inerenti agli aspetti internazionali del sistema tributario, ha indicato, tra l’altro, la revisione della

(27) Cfr., *inter alios*, J.F. AVERY JONES et al., *Dual Residence of Individuals: The Meaning of the Expressions in the OECD Model Convention*, in *British tax review*, 1981, 104 ss.; P. BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, II ed., London, 1994, 129 ss.; P. PISTONE, *Aspetti tributari del trasferimento di residenza all’estero delle persone fisiche*, cit., 251 ss.; G. MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, cit., 137 ss.

(28) In argomento, *inter alios*, v. C. SACCHETTO - L. PENNESI, *La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive della riforma*, cit., 881 ss.; P. PISTONE, *La nuova disciplina delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema dell’imposizione reddituale*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 3, 872 ss.; A. BALLANCIN, *Delega fiscale, salvaguardia smart working per la residenza*, in *Il Sole24Ore NT+ Fisco*, 30 giugno 2023; G. MARIANETTI, *Come cambierà il concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Fisco*, 2023, 32-33, 3081 ss.; A. LONGO - A. DULCETTI, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Riforma fiscale*, A. TOMASSINI (a cura di), Milano, 2023, 76 ss.; G. FOGLIA - M. MASI, *Prospettive di riforma dei criteri domestici di radicamento della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Corr. trib.*, 2023, 10, 813 ss.; S. DORIGO, *La “nuova” residenza fiscale delle persone fisiche e la prevalenza della presenza fisica in Italia: primi spunti critici*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 531 ss.

disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti, disponendo che si provvedesse seguendo alcune coordinate di intervento.

È stato previsto, infatti, che si dovesse introdurre una nuova nozione di residenza fiscale, che fosse coerente con la prassi internazionale e con le Convenzioni contro le doppie imposizioni e coordinata con la disciplina della stabile organizzazione e con i regimi speciali previsti per coloro che trasferiscono o, comunque, riportano la propria residenza fiscale in Italia (c.d. impatriati). Infine, in considerazione della nuova fenomenologia delle prestazioni lavorative, è stato richiesto un adeguato coordinamento con il lavoro “agile” (29).

Con specifico riferimento alle persone fisiche, il legislatore delegato avrebbe dovuto, perciò, prevedere diversi criteri di determinazione della residenza fiscale che, pur non potendo trovare un riferimento diretto nelle previsioni del Modello Ocse, avrebbero dovuto comunque essere conformi alla disciplina pattizia, così da rafforzare la certezza del diritto, soprattutto in caso di conflitto. Ciò avrebbe permesso di limitare, almeno in parte, fenomeni di doppia imposizione, spesso dovuti alla mancanza di coordinamento tra le legislazioni nazionali e, allo stesso tempo, avrebbe favorito la parità di trattamento tra i consociati, indipendentemente dalle modalità di svolgimento della prestazione lavorativa. L’obiettivo della delega fiscale sembrava, infatti, essere quello di favorire l’adeguamento degli elementi di collegamento personale all’attuale realtà socio-economica, caratterizzata, come detto, da un rapido ed inesorabile cambiamento nel mondo del lavoro.

La delega, quindi, pur rimanendo legata ad un concetto di stampo soggettivo (la residenza), ha inteso suggerire un adattamento al mutato quadro imprenditoriale e alla situazione internazionale, cercando di rimediare alle criticità rappresentate da parametri eccessivamente formalistici, ma il risultato, analizzando le disposizioni contenute nell’art. 1 del d. lgs. 27 dicembre 2023,

(29) In proposito, v. E. DELLA VALLE, *Criteri direttivi per coordinare l’ordinamento tributario nazionale con il diritto unionale e internazionale*, cit., 2428, secondo cui “È evidente comunque che occorrerà tener conto dell’esperienza pandemica e dell’esplosione della “remotizzazione” delle attività che impongono un ripensamento di tutti gli istituti geneticamente legati al mondo fisico”. Ciononostante, come diremo tra poco, questo obiettivo non sembra sia stato raggiunto. Secondo C. SACCHETTO - L. PENNESI, *La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma*, cit., 907, “parrebbe quindi che la residenza fiscale potrà essere talora del tutto sganciata dalla presenza effettiva del contribuente nel territorio dello Stato, traslando l’appartenenza del consociato alla “comunità-Stato” su di un piano di pura astrazione”.

n. 209, recante attuazione della riforma in materia di fiscalità internazionale, a me pare sia stato raggiunto soltanto in parte (30).

Apprezzabile è, certamente, l'espressa esclusione della natura "assoluta" della presunzione di residenza nel caso in cui la persona risulti iscritta all'anagrafe della popolazione residente, poiché, fino ad oggi, tale requisito ha precluso al contribuente qualsiasi facoltà di dimostrare che, nonostante egli non si sia cancellato dagli appositi elenchi, di fatto sia materialmente radicato in un altro Stato (31).

Negare la possibilità di provare la propria effettiva localizzazione, soprattutto in un contesto in cui gli individui sono sempre più propensi a muoversi liberamente alla ricerca delle migliori occasioni di lavoro oltreconfine, significava adottare un criterio di collegamento ingiustificato ed un'imposizione non rispondente al principio di capacità contributiva (32), qualora ne fosse

(30) In argomento, *inter alios*, si vedano A. MAGLIARO - S. CENSI, *Le nuove regole per la residenza fiscale non fanno buon uso della migliore prassi internazionale e convenzionale*, in *Fisco*, 2023, 44, 4177 ss.; P. SCARIONI - A. FIORENTINO MARTINO, *La nuova definizione di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Corr. trib.*, 2024, 2, 116 ss.; F. NICOLISI, *La nuova residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 29 febbraio 2024, 1 ss.; C. QUARANTA - L. BOLIS, *La nuova definizione di residenza fiscale delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi*, in *Fisc. comm. int.*, 2024, 3, 30 ss.; P. SELICATO, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, Vol. I, *Diritto internazionale e cooperative compliance*, A. Giovannini (a cura di), Pisa, 2024, 13 ss.; esprime un giudizio fortemente critico sulla nuova formulazione voluta dal legislatore delegato anche S. DORIGO, *La "nuova" residenza fiscale delle persone fisiche e la prevalenza della presenza fisica in Italia: primi spunti critici*, cit., 545 ss.

(31) Si veda la giurisprudenza già citata alla nota n. 16. In dottrina, di recente, v. P. PISTONE, *L'attuazione degli aspetti internazionali della riforma fiscale*, in *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, Vol. I, *Diritto internazionale e cooperative compliance*, cit., 6, secondo il quale il fatto che la presunzione sia adesso qualificata come relativa non fa venire meno l'onere dell'iscrizione all'AIRE; tale registro, infatti, continua ad esistere anche dopo la riforma. Per P. SELICATO, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, cit., 21, "la novella consente dunque di superare quei profili di illegittimità costituzionale che derivavano dall'applicazione eccessivamente rigorosa del requisito oggettivo di tipo formale previsto dal secondo comma, ultimo periodo, dell'art. 2 del TUIR"; G. MARIANETTI - R. SANTE SMILARI, *Residenza fiscale delle persone fisiche: superata la presunzione assoluta dell'iscrizione anagrafica*, in *Fisco*, 2024, 3, 207 ss.

(32) In questo senso, *inter alios*, cfr. G. MELIS, *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, cit., 1043 ss.; Id., *Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale di cui all'art. 10 della Legge 23 dicembre 1998, n. 448*, in *Rass. trib.*, 1999, 1082 ss.; A.M. GAFFURI, *Trasferimento di residenza fiscale ed imposizione sui redditi*, Milano, 2008, 132; M.C. FREGNI, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Giur. it.*, 2009, 11, 2564 ss.; M. PROCOPIO, *L'infinita querelle relativa all'accertamento della residenza*

conseguita l'applicazione della *worldwide taxation* ad un soggetto che non appariva integrato nel tessuto italiano.

Il legislatore delegato, in armonia con il valore che la giurisprudenza civilistica (33) ha sempre riconosciuto ai dati anagrafici e alla diversa posizione già assunta nella disciplina speciale inerente al c.d. "rientro dei cervelli" (34), ha, perciò, riqualificato tale presunzione come "relativa", consentendo, così, al contribuente di dimostrare che, nonostante la presenza di un dato meramente formale, egli ha effettivamente partecipato, per la maggior parte del periodo d'imposta, alla vita economica e sociale di un altro Stato, nel quale detiene la prevalenza dei suoi rapporti lavorativi e personali.

Se questa modifica è certamente apprezzabile, il decreto delegato non ha, invece, raggiunto gli obiettivi sperati laddove non ha previsto, come regola generale (35), l'applicazione al contribuente del principio di mondialità limi-

fiscale, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 2485 ss.; G. FOGLIA - M. MASI, *Prospettive di riforma dei criteri domestici di radicamento della residenza fiscale delle persone fisiche*, cit., 813 ss.

(33) Cfr., *ex plurimis*, Cass., sez. II, 5 maggio 1998, n. 4518; Cass., 20 aprile 2006, n. 9318; Cass., 16 novembre 2006, n. 24222; Cass., sez. IV, 2 luglio 2018, n. 17294, tutte in banca dati *One Legale*; nella dottrina civilistica, *inter alios*, v. O. MARUCCIO, *Anagrafe*, in *Noviss. dig. it.*, Vol. I/1, Torino, 1968, 593 ss.; L. GIAMPAOLINO, *Anagrafe della popolazione*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, 1 ss.

(34) Si veda l'art. 16 del d. lgs. 14 settembre 2015, n. 147 e l'art. 44 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, come modificati dall'art. 5 del d.l. 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. "decreto crescita"), convertito in l. 29 giugno 2019, n. 85, ai sensi del quale le agevolazioni possono operare anche per i "cittadini italiani non iscritti all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) ... purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi". In argomento, cfr. E. SERAFINI, *Decreto crescita: auspicabile il superamento della presunzione assoluta di residenza*, in *Tax news*, 30 maggio 2019; A. MAGLIARO - S. CENSI, *Ancora un ampliamento delle norme tributarie di favore per soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 9 settembre 2019; Id., *Le nuove regole per la residenza fiscale non fanno buon uso della migliore prassi internazionale e convenzionale*, cit., 4180.

(35) La possibilità di frazionare il singolo periodo d'imposta per l'arco temporale in cui il soggetto effettivamente risiede fiscalmente nel territorio dello Stato è invece espressamente prevista da talune Convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte dall'Italia; in particolare, si tratta delle Convenzioni stipulate con la Repubblica federale di Germania (firmata a Bonn il 18 ottobre 1989, ratificata con l. 24 novembre 1992, n. 459) e con la Confederazione Svizzera (firmata a Roma il 9 marzo 1976 e ratificata con l. 23 dicembre 1978, n. 943). In argomento, tra gli altri, cfr. N. SACCARDO, *Considerazioni in materia di perdita e acquisto della residenza in corso d'anno*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 63 ss.; R. BAGGIO, *La perdita e l'acquisto della residenza fiscale: quadro d'insieme ed aspetti controversi*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 537 ss.; S. GIORGI, *La residenza fiscale di una persona fisica in caso di trasferimento all'estero*, in *Fisc. comm. int.*, 2009, 2, 98 ss.; A. BALLANCIN, *Riflessioni critiche sull'elemento temporale*

tatamente a quella parte dell'anno in cui egli effettivamente possiede almeno uno dei criteri di determinazione della residenza fiscale stabiliti dalla disciplina nazionale (cd. *split year*). Si continua, infatti, a disporre che la *worldwide taxation* permanga per l'intero anno solare, una volta oltrepassata la metà dei suoi giorni, che, secondo quanto ora prevede il decreto, possono essere conteggiati anche "in frazioni". Quest'ultima previsione rappresenta, però, un modesto palliativo, già richiamato, per una specifica fattispecie, al par. 5, del Commentario all'art. 15 del Modello Ocse (36), e non elimina il vuoto di tutela che riguarda tutti quei trasferimenti di residenza che avvengono nel corso dell'anno.

L'introduzione della possibilità di frazionare non solo i giorni, ma l'intero periodo d'imposta, avrebbe determinato evidenti benefici per tutti coloro che, per motivi lavorativi o personali, si trovano a spostarsi con frequenza al di fuori del territorio nazionale ed avrebbe consentito di adeguare il nostro sistema fiscale, le cui colonne portanti furono erette quando ancora non esisteva un'economia aperta, ad una realtà in cui sempre più di frequente le imprese re-

nella nozione di residenza, in C. GLENDI - G. CORASANITI - C. CORRADO OLIVA (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Padova, 2019, 392 ss.; G. BIZIOLI - D. MOLOGNI, *Residenza delle persone fisiche che si trasferiscono in corso d'anno e split year clause*, in *Corr. trib.*, 2022, 5, 455 ss.; S. CENSI - A. MAGLIARO, *Si può applicare la c.d. split years clause nelle Convenzioni ove non è espressamente prevista? Il valore del Commentario OCSE quale soft law*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 21 novembre 2023; F. CROVATO, *La global mobility nella fiscalità nazionale ed internazionale*, cit., 84 ss. La Corte di Cassazione, peraltro, ha escluso l'applicazione estensiva della c.d. *split year clause* anche nei rapporti con quelli Stati la cui Convenzione non la prevede espressamente; cfr. Cass., ord. 4 settembre 2023, n. 25690, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 12, 925 ss., con commento di G. BIZIOLI, *Non ammesso il frazionamento del periodo d'imposta in caso di trasferimento della residenza*.

(36) Il citato paragrafo del Commentario si riferisce ad una peculiare eccezione alla regola generale in materia di tassazione dei redditi di lavoro dipendente, prevista all'art. 15, par. 2, del Modello di Convenzione Ocse e, nel prevedere come si calcolano i 183 giorni di presenza fisica nel territorio dello Stato della fonte del beneficiario del reddito, dispone che: "*Under this method the following days are included in the calculation: part of a day, day of arrival, day of departure and all other days spent inside the State of activity such as Saturdays and Sundays, national holidays, holidays before, during and after the activity, short breaks (training, strikes, lock-out, delays in supplies), days of sickness (unless they prevent the individual from leaving and he would have otherwise qualified for the exemption) and death or sickness in the family*". In argomento, cfr. M. CISALE - D. NAPOLITANO, *Il reddito di lavoro dipendente prodotto in Italia da soggetto non residente*, in *Fisc. comm. int.*, 2020, 3, 24 ss. e A. MAGLIARO - S. CENSI, *Le nuove regole per la residenza fiscale non fanno buon uso della migliore prassi internazionale e convenzionale*, cit., 4184.

clutano personale a prescindere dalla sua dislocazione geografica ed i lavoratori scelgono liberamente il luogo dal quale rendere la prestazione lavorativa.

L'autonoma considerazione di ciascun lasso temporale avrebbe permesso di ripartire l'imposizione nel corso dell'anno in cui avviene il trasferimento di residenza secondo criteri di effettività. Si sarebbe così evitato che il contribuente, a seconda dei casi, possa subire una doppia imposizione sui redditi generati nel Paese di provenienza o di destinazione, nonostante che in quel periodo egli non abbia ancora instaurato, oppure abbia già reciso un legame stabile con lo Stato italiano, che possa giustificare la tassazione sulla ricchezza ovunque prodotta, con tutte le conseguenze che ne derivano anche in ordine agli adempimenti dichiarativi.

Nello schema di decreto delegato (Atto del Governo n. 90 dell'8 novembre 2023) si era, altresì, inteso eliminare qualsiasi riferimento al codice civile per l'individuazione dei criteri di collegamento. Ciò non escludeva, però, che il richiamo al concetto di "residenza", contenuto nella nuova formulazione dell'art. 2, 2° comma, del Tuir, avrebbe continuato a porre le proprie radici, mediante rinvio, sui principi di ordine civilistico (37). In sede di approvazione della novella, è stato, perciò, reintrodotta il richiamo al "codice civile", al fine di attribuire un significato inequivocabile al termine "residenza".

Quanto al domicilio, il decreto delegato ha, invece, previsto una definizione *ad hoc*, che si discosta da quella civilistica, qualificandolo come quel "luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona". La neo-introdotta nozione non è, quindi, più riconducibile a quella civilistica, che la giurisprudenza tributaria più recente (38) aveva identificato attribuendo prioritaria importanza ai rapporti patrimoniali riconosciuti.

(37) In proposito, *inter alios*, cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2023, 203, secondo cui "in mancanza di elementi certi da riscontrarsi, implicitamente o esplicitamente, nella stessa legge tributaria, l'interprete dovrà attenersi al significato tecnico elaborato nella diversa branca giuridica di origine"; in argomento, v. anche A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1952, 70 ss.; E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, in *Opere Giuridiche*, vol. I, Milano, 1961, 135 ss.; G.A. MICHELI, *Appunti sull'interpretazione e la integrazione della legge tributaria*, in AA.VV., *Studi in onore di Giuseppe Chiarelli*, Milano, 1974, IV, 377 ss.; L. FERLAZZO NATOLI, *La teoria dell'interpretazione nel diritto tributario: spunti ricostruttivi*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 344 ss.; G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 147 ss. Per M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 7, "il codice civile entra in gioco in molteplici occasioni nel diritto tributario, soprattutto attraverso il meccanismo del rinvio, diretto o mediato, di varie norme tributarie al codice civile".

(38) Vd. nota n. 22.

bili da terzi, ma sembra rivolgersi esclusivamente alla sfera privata del contribuente, riprendendo, per certi versi, il contenuto di alcune pronunce della Corte di Giustizia UE (39), che tuttavia attenevano a questioni incompatibili con la fiscalità diretta.

Con questa nuova formulazione si è forse inteso semplificare l'attività del Fisco, risultando apparentemente più facile, in un contesto globalizzato, individuare il luogo di concentrazione dei rapporti affettivi, piuttosto che quello nel quale si svolgono le relazioni economiche, che sempre più spesso interessano una pluralità di Stati (40). Non bisogna, però, trascurare il fatto che, se in passato gli interessi personali erano da ricondurre all'idea della famiglia tradizionale, oggi questi sono di più difficile percezione. Il timore è, quindi, che la cura possa risultare peggiore del male: slegare la nozione tributaria da quella civilistica, rischia di lasciare un'eccessiva autonomia nell'individuare il luogo in cui il contribuente è effettivamente "radicato" (41).

(39) Vd. nota n. 21.

(40) Cfr., *inter alios*, C. SACCHETTO - L. PENNESI, *La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma*, cit., 898, per i quali "può infatti risultare difficoltoso identificare la predetta "sede principale" degli interessi economici (c.d. nomadismo digitale)" e P. PISTONE, *La nuova disciplina delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema dell'imposizione reddituale*, cit., 889, secondo cui la novella "determina un ridimensionamento del domicilio entro confini che sono più coerenti con tale funzione e che risolveranno, tra i tanti problemi, anche quelli delle persone fisiche che svolgono la propria attività economica stabilmente in un altro Paese mantenendo le proprie relazioni personali e familiari esclusivamente in Italia".

(41) In tal senso v. anche A. MAGLIARO - S. CENSI, *Le nuove regole per la residenza fiscale non fanno buon uso della migliore prassi internazionale e convenzionale*, cit., 4177 ss. e P. SELICATO, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, cit., 17 ss. Per F. CROVATO, *La global mobility nella fiscalità nazionale ed internazionale*, cit., 70 ss., attraverso l'applicazione dei nuovi criteri, "nel tentativo di evitare assenze di imposizione e di attrarre imponibile, si penalizza però il contribuente italiano e lo si espone strutturalmente a conflitti di doppia residenza che provocano, in particolare per i dipendenti delle imprese italiane con commesse all'estero, diverse problematiche". Sul valore attuale della famiglia, di recente, v. A. PACE, *La famiglia transnazionale: profili fiscali*, Padova, 2021, 109, secondo la quale "Nell'epoca della globalizzazione anche i rapporti di famiglia si connotano sempre più nel senso dell'internazionalità. L'incremento della mobilità dei cittadini all'interno dell'Unione (e non solo) e lo sviluppo di relazioni internazionali in ogni settore ha determinato l'aumento dei matrimoni misti o comunque a carattere transfrontaliero o più semplicemente situazioni di famiglie i cui membri operano, vivono e lavorano in una pluralità di Stati".

La previsione pare, del resto, rifarsi all'interpretazione ministeriale e all'indirizzo giurisprudenziale più risalente (42), che hanno suscitato le critiche della prevalente dottrina, e non sembra neanche "coerente con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni". L'art. 4, par. 2, del Modello Ocse, nel tentativo di risolvere i conflitti di residenza fiscale, richiama, infatti, anche il "centro degli interessi vitali", da intendersi, conformemente al par. 15 del Commentario, come quel luogo nel quale, tra l'altro, la persona ha collocato la sede degli affari e dal quale amministra i suoi beni (43).

Il decreto delegato ha introdotto, infine, un nuovo requisito fattuale di collegamento, dato dalla "presenza" nel territorio dello Stato che, rifacendosi al criterio di stampo convenzionale della "dimora abituale" (44), se correttamente interpretato, potrebbe rappresentare un *reasonable link* tra la capacità contributiva manifestata dal privato ed il suo dovere di concorrere in modo pieno alle spese pubbliche della comunità a cui "appartiene" e con la quale possiede un legame "economico" stabile (45). Questo elemento potrebbe,

(42) Vd. note nn. 19 e 20.

(43) Il paragrafo 15 del Commentario all'art. 4 del Modello Ocse stabilisce che "*If the individual has a permanent home in both Contracting States, it is necessary to look at the facts in order to ascertain with which of the two States his personal and economic relations are closer. Thus, regard will be had to his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc.*". Cfr., *inter alios*, G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, cit., 203; G. MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, cit., 238 ss.; E. MARELLO, *La residenza fiscale nelle Convenzioni internazionali*, cit., 2587 ss.; P. BAKER, *The expression "Centre of vital interests" in Art 4(2) of the OECD Model Convention*, in G. MAISTO (a cura di), *Residence of individuals under tax treaties and EC Law*, IBFD, 2010, 179 ss.; F. NICOLISI, *La nuova residenza fiscale delle persone fisiche*, cit., 1 ss.

(44) In tal senso v. anche A. MAGLIARO - S. CENSI, *Le nuove regole per la residenza fiscale non fanno buon uso della migliore prassi internazionale e convenzionale*, cit., 4177 ss. e P. SELICATO, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, cit., 18 ss.

(45) In senso favorevole all'introduzione del nuovo criterio, v. P. PISTONE, *La nuova disciplina delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema dell'imposizione reddituale*, cit., 896, secondo cui "la presenza fisica introduce un elemento di maggiore monitoraggio da parte delle autorità tributarie onde verificare la corretta attuazione del prelievo fiscale sulla base del collegamento all'imposizione". In senso critico, invece, cfr. C. SACCHETTO - L. PENNESI, *La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive della riforma*, cit., 907; F. NICOLISI, *La nuova residenza fiscale delle persone fisiche*, cit., 1 ss. e S. DORIGO, *La "nuova" residenza fiscale delle persone fisiche e la prevalenza della presenza fisica in Italia: primi spunti critici*, cit., 546, secondo il quale il riferimento alla presenza fisica "contraddice il naturale modo di

quindi, essere utile a superare e convogliare in sé gli ulteriori criteri, nell'intento di individuare un concetto omogeneo di residenza fiscale, che rifletta la situazione effettiva del contribuente. Se è vero, infatti, che oggi ci troviamo di fronte ad un mercato aperto, occorre individuare un parametro sostanziale che identifichi il luogo in cui il soggetto effettivamente partecipa alla vita commerciale e sociale del Paese, gestendovi i suoi rapporti economici e giuridici.

4. *Allocazione del reddito derivante da remote working transfrontaliero.*

– A fronte dei significativi mutamenti di recente intervenuti, soprattutto con riferimento alle modalità di prestazione del lavoro, non sembra, quindi, che il decreto delegato abbia apportato modifiche di rilievo ai criteri di determinazione della residenza che possano interessare il lavoratore “agile”. Al fine di valutare le modalità di imposizione del *remote working* continua, perciò, ad assumere un ruolo centrale la corretta allocazione territoriale del reddito di lavoro dipendente, sia nel comparto nazionale che in quello convenzionale.

In ambito interno, infatti, la disciplina dell'imposizione dei redditi da lavoro dipendente con profili di transnazionalità può essere tutt'ora ricondotta al combinato disposto dell'art. 23, comma 1, lett. c, del Tuir (46), a mente del quale si considerano comunque prodotti in Italia “i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato” da parte di “non residenti” e all'art. 51, comma 8-*bis* del Tuir, secondo cui il reddito di lavoro dipendente svolto, in via esclusiva, da un soggetto residente che soggiorna all'estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi è determinato sulla base delle

essere della residenza e la sua funzionalizzazione all'adempimento del dovere fiscale sulla base della capacità contributiva”.

(46) In argomento, *inter alios*, v. F. CROVATO, *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, 277 ss.; ID., *Il lavoro dipendente transazionale (dall'emigrante al manager dei gruppi multinazionali) e la tassazione in base al luogo di svolgimento dell'attività*, cit., 173 ss.; ID., *La global mobility nella fiscalità nazionale ed internazionale*, cit., 163 ss. G. PUOTI, *Redditi di lavoro nel Modello Oecd*, in V. UCKMAR (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, III ed., 683 ss.; P. STIZZA, *Il quadro normativo relativo ai redditi di lavoro dipendente transazionale*, in E. DELLA VALLE - L. PERRONE - C. SACCHETTO - V. UCKMAR (a cura di), *La mobilità transazionale dei lavoratori dipendenti: profili tributari*, Padova, 2006, 459 ss.; T. CALCULLI, *Profili fiscali di un (non più inverosimile) primo impiego in smart working transfrontaliero*, cit., 346 ss.; E. DELLA VALLE, *La fiscalità dei “lavori agili”*, cit., 1 ss.; ID., *Brevi riflessioni sulla fiscalità del lavoro “ibrido”*, cit., 44 ss.

retribuzioni convenzionali definite annualmente con un decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale (47).

In altre parole, la disciplina legislativa attrae a tassazione in Italia (paese della fonte) qualsiasi forma di prestazione del lavoro dipendente, a prescindere dalle modalità con cui questa viene erogata, purché il lavoratore sia tangibilmente presente nel territorio dello Stato (48). Il presupposto può, perciò, realizzarsi anche nel caso in cui si tratti di un soggetto non residente che si trovi a svolgere in modo non occasionale la propria attività esclusivamente attraverso un *note-book* per conto di un datore di lavoro avente sede all'estero,

(47) La disposizione prevede l'applicazione di un regime su base convenzionale, indipendentemente da quanto effettivamente percepito, per il residente che presti attività all'estero per un periodo prolungato; tale regime nella maggior parte dei casi consente di ridurre il carico fiscale per colui che è condizionato per un periodo prolungato a far fronte al costo della vita nel paese ove presta la propria attività. In dottrina, tra gli altri, v. G. TINELLI, *La nuova disciplina fiscale del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 269 ss.; I. AZZOLINI, *Il reddito di lavoro dipendente svolto all'estero*, in *Fisco*, 2001, 26, 8942 ss.; F. CROVATO, *Il lavoro dipendente transazionale (dall'emigrante al manager dei gruppi multinazionali) e la tassazione in base al luogo di svolgimento dell'attività*, cit., 181 ss.; ID., *La global mobility nella fiscalità nazionale ed internazionale*, cit., 101 ss.; A. CROSTI, *Retribuzione convenzionale: alcune criticità*, in *Fisc. comm. int.*, 8, 2020, 15 ss.; D. LIBURDI - M. SIRONI, *Le problematiche nei rapporti transnazionali per la tassazione del lavoro dipendente*, in *Fisco*, 2021, 28, 2741 ss.; M. POZIELLO - L. SANSEVERINO, *Lo smart/remote working "forzato" ai fini della retribuzione convenzionale*, in *Corr. trib.*, 2021, 10, 893 ss.; E. DELLA VALLE, *La fiscalità dei "lavori agili"*, cit., 19 ss.

(48) Nella prassi, cfr. risp. AdE 15 settembre 2021, n. 590 e risp. AdE 23 settembre 2021, n. 621, entrambe in banca dati *One Legale*, secondo cui "per luogo di prestazione dell'attività lavorativa, nella particolare ipotesi di svolgimento della prestazione medesima nella modalità di svolgimento dell'attività lavorativa flessibili (cd. *smartworking* o lavoro da remoto) bisogna avere riguardo al luogo dove il lavoratore dipendente è fisicamente presente quando esercita le attività per cui è remunerato". Per A. MONDINI, *Remote working e regimi fiscali dei redditi di lavoro*, cit., 855, "qualora il lavoratore, formalmente residente all'estero, lavori dall'Italia in remoto per un datore avente sede sempre all'estero, lo Stato di lavoro non coincide più con lo Stato estero di assunzione, che normalmente è anche quello di residenza elettiva o formale del contribuente (ad esempio Paese di iscrizione anagrafica), in cui risulta stabilito anche il datore e la cui legislazione, di norma, disciplina il rapporto sul piano giuslavoristico". Deve in ogni caso sussistere un minimo di stabilità; in questo senso, *inter alios*, v. R. LUPI, *Territorialità del tributo*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1994, 1 ss.; F. CROVATO, *Il lavoro dipendente transazionale (dall'emigrante al manager dei gruppi multinazionali) e la tassazione in base al luogo di svolgimento dell'attività*, cit., 174, secondo cui "il reddito collegato a occasionali spostamenti dovrebbe essere attratto al luogo in cui il dipendente svolge normalmente la sua attività lavorativa e non considerato connesso alla prestazione di un'attività in Italia"; ID., *La global mobility nella fiscalità nazionale ed internazionale*, cit., 168 ss.; G. PUOTI, *Redditi di lavoro nel Modello Ocde*, cit., 689.

che utilizza i risultati dell'opera in un luogo diverso dall'Italia. In questo caso, quindi, la prestazione, pur essendo priva di un legame economico definito col territorio dello Stato, dovrebbe essere sottoposta ad imposizione in un paese differente rispetto a quello in cui sono materialmente localizzate le parti ed è regolato il rapporto di lavoro.

La suddetta previsione sembra, quindi, coinvolgere tutte quelle fattispecie che si collocano in una zona grigia, posta a metà strada tra l'ipotesi più semplice, che si realizza in caso di trasferta meramente occasionale, irrilevante ai fini della allocazione del relativo reddito, e quella della continuativa presenza sul territorio nazionale, ricorrendo la quale il lavoratore dovrebbe essere considerato fiscalmente residente in Italia. Nelle fattispecie intermedie potrà, invece, realizzarsi una doppia imposizione sulla medesima fonte di reddito "prodotta" nel territorio dello Stato dal non residente.

In tal caso, se l'Italia ha concluso con l'altro Stato una Convenzione per evitare le doppie imposizioni conforme al Modello Ocse, troverà applicazione l'art. 15, par. 1, che, per scongiurare il conflitto, utilizza un criterio di allocazione "fisica" del reddito di lavoro dipendente, stabilendo che gli stipendi sono tassati nel paese di residenza del lavoratore, qualora ci sia coincidenza con il luogo in cui viene prestata l'attività lavorativa. In caso contrario, se non ricorrono i particolari requisiti previsti dal par. 2, le somme saranno tassate anche nel paese in cui il lavoro è esercitato (49). Lo Stato di residenza dovrà,

(49) La norma dispone, quindi, un criterio di tassazione concorrente tra Stato di residenza e Stato della fonte che, ai sensi dell'art. 15, par. 2, è derogato solo qualora ricorrano determinate condizioni che presuppongono che il lavoro sia svolto all'estero per periodi limitati nell'interesse del datore di lavoro e cioè che: a) il lavoratore rimanga nello Stato della fonte per periodi che non superano in totale 183 giorni nell'arco di dodici mesi che inizi o termini nell'anno fiscale in considerazione; b) la retribuzione sia corrisposta direttamente o per conto di un soggetto che non è residente nello Stato della fonte; c) la retribuzione non sia posta a carico di una stabile organizzazione presente nello Stato della fonte. In tal caso torna ad operare l'imposizione esclusiva nello Stato di residenza. In argomento, *inter alios*, v. G. TINELLI, *La nuova disciplina fiscale del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero*, cit., 269 ss.; P.L. CARDELLA, *Il punto sulla disciplina dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero*, in *Rass. trib.*, 2003, 894 ss.; C. LOLLIO, *Lo statuto fiscale della mobilità temporanea all'estero del lavoratore dipendente*, Napoli, 2020, 93 ss.; E. DELLA VALLE, *La fiscalità dei "lavori agili"*, cit., 10 ss.; F. ROCCATAGLIATA, *Chi tassa gli emolumenti dell'amministratore delegato con abitazione permanente all'estero?*, in *Corr. trib.*, 2022, 11, 939 ss.; E. ADDARI, *Regimi di attrazione fiscale e territorio proposte, opportunità e sfide per gli espatriati emiliano-romagnoli*, Napoli, 2023, 11 ss.; R. SANTE SMILARI - M. STRAFILE, *Lavoro dipendente prestato all'estero: le policy di tax equalization non incidono sul diritto al recupero del credito per le imposte estere*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 14 dicembre 2023, 1 ss.; F. COCCO, *Spunti di riflessione sulla tassazione degli assistenti*

quindi, provvedere ad eliminare la doppia tassazione sulla quota di reddito proveniente dall'estero.

In sostanza, secondo le norme interne e convenzionali, il reddito di lavoro dipendente si considera prodotto, ai fini dell'applicazione dell'imposta, nel luogo in cui il lavoratore è materialmente stanziato quando svolge la prestazione per cui è remunerato, indipendentemente dalla circostanza che tale attività generi effetti, in termini economici, in questo Stato o, comunque, che il *core business* dell'azienda per cui lavora non possenga alcun legame con l'Italia. Si prenda, ad esempio, un soggetto non residente, dipendente di un'impresa estera il cui oggetto sociale consiste nell'offrire servizi sul *web* a coloro che vivono in paesi terzi, che si stabilizzi in Italia per un certo lasso di tempo, ivi prestando la sua attività lavorativa. In assenza di una Convenzione conforme al Modello Ocse e, quindi, della potenziale applicabilità dell'art. 15, par. 2, il reddito di lavoro da questi prodotto sarebbe senz'altro sottoposto ad imposizione anche in Italia.

Ora, è evidente che tale criterio di attribuzione della potestà impositiva può avere una sua *ratio* con riferimento a tutte quelle prestazioni dotate di una connessione materiale col territorio dello Stato, come possono essere quelle svolte da un lavoratore all'interno di una struttura in cui egli è fisicamente presente con assiduità; il criterio stesso perde, invece, di ragionevolezza ove si consideri che la prestazione di colui che lavora da remoto potrebbe essere del tutto scollata rispetto al luogo in cui egli materialmente si trova (50). In altre parole, nell'esempio di cui sopra, il datore di lavoro non avrà alcun interesse a sapere se il proprio dipendente, quando si occupa di gestire il sito *web*, lo fa dal paese nel quale è situata la sede dell'impresa, oppure da qualsiasi altro paese o, per ipotesi, da una nave da crociera che sta facendo il giro del mondo (51).

di volo e sulle difficoltà interpretative dell'art. 15 della Convenzione Italia-Germania, in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 4, 1380 ss.; F. CROVATO, *La global mobility nella fiscalità nazionale ed internazionale*, cit., 10 ss.

(50) Cfr. E. ADDARII, *Regimi di attrazione fiscale e territorio proposte, opportunità e sfide per gli espatriati emiliano-romagnoli*, cit., 20, secondo la quale “la semplice applicazione del criterio fisico di localizzazione territoriale della prestazione mal si concilia con il lavoro svolto in ambiente digitale, per cui la presenza fisica del lavoratore in un luogo o in un altro ha poca o nessuna rilevanza ai fini dello svolgimento dell'attività lavorativa, con la possibile conseguenza di creare ulteriori conflitti di attribuzione del potere impositivo tra gli Stati coinvolti”.

(51) Da notare che, con riferimento alla diversa ipotesi delle remunerazioni ricevute in corrispettivo di un'attività dipendente svolta a bordo di navi o di aeromobili utilizzati in traffico

In caso di *remote working*, emerge, quindi, la difficoltà di inquadrare quale sia l'effettivo luogo di lavoro (o della prestazione) e, soprattutto, come questo aspetto possa rilevare ai fini della imposizione delle somme percepite che, nel rispetto del principio di capacità contributiva, dovrebbero essere sottoposte a tassazione in Italia solo se presentano una concreta riferibilità al territorio dello Stato (52); altrimenti, sarebbe preferibile la tassazione esclusiva nello Stato di residenza del dipendente. Ne risulta che l'applicazione *tout court* di un criterio fisico di individuazione del lavoratore non sembra essere sempre soddisfacente per il lavoro svolto a distanza, giacché, in tal caso, perde di centralità il posto da dove la prestazione è eseguita, rilevando semmai quello in cui si trova il datore di lavoro che gode del servizio offerto e nel cui Stato di residenza saranno tassati gli utili dell'impresa.

internazionale, l'art. 15, par 3, del Modello di Convenzione Ocse, nelle versioni precedenti a quella del 2017, prevedeva che esse fossero "imponibili nello Stato contraente in cui è situata la sede della direzione effettiva"; nell'ultima versione dispone, invece, che la tassazione avvenga esclusivamente nello Stato in cui risiede il dipendente della compagnia aerea o di navigazione. In argomento, tra gli altri, v. P. PISTONE, *Article 15: Income from employment*, in R. VANN *et al.*, *Global Tax Treaty Commentaries*, Amsterdam, 2023, 1 ss.; F. COCCO, *Spunti di riflessione sulla tassazione degli assistenti di volo e sulle difficoltà interpretative dell'art. 15 della Convenzione Italia-Germania*, cit., 1380 ss.

(52) Cfr., *inter alios*, F. CROVATO, *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, cit., 282, per il quale l'art. 53 della Costituzione presuppone, ai fini dell'imposizione sul reddito, un ragionevole legame con il territorio dello Stato; G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 374, secondo cui, con riferimento al criterio di cui all'art. 23 del Tuir del luogo di svolgimento dell'attività, esso "implica, per definizione, il compimento di atti integranti, a loro volta, ipotesi di esercizio di diritti, poteri e facoltà i quali trovano le relative condizioni di possibilità nell'ordinamento stesso". Per R. BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 238, "il legislatore tributario, pur nella sua discrezionalità, non può ignorare – e dunque non tassare – elementi di reddito che presentino uno stretto collegamento territoriale, un collegamento cioè dotato di un nesso particolarmente qualificato, di grado superiore – per così dire – al legame ragionevole e sufficiente". In argomento, v. anche A. GIOVANNINI, *Territorio invisibile e capacità contributiva nella digital economy*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, I, 507 ss., secondo cui "la sostanza sta infatti negli effetti economici e sociali, siano essi positivi, siano essi negativi, che le attività digitali determinano per la collettività. È questo, almeno per il diritto tributario, il più profondo collegamento sostanziale tra di esse e il territorio, il vero indicatore che anche il legislatore può e deve valutare" e A. PERRONE, *Note in tema di soggettività tributaria, misurabilità della ricchezza e Pillar*, cit., 190, per il quale "Non si paga "perché si paga", ma si paga perché si concorre; e l'obbligo di concorso intanto è giuridicamente giustificabile in quanto la ricchezza che forma oggetto di decurtazione patrimoniale, e di cui si dispone, sia riferibile al mercato dello Stato che richiede il concorso ed in quanto sussista un legame di appartenenza, variamente articolato, con quello Stato".

La possibilità di mutare il luogo di svolgimento della prestazione lavorativa, che oggi avviene con sempre maggiore frequenza, indipendentemente da situazioni eccezionali e contingenti, può, quindi, avere un impatto diretto sulla corretta allocazione del reddito. Potrebbe accadere, infatti, che la potestà impositiva sui profitti del lavoratore muti ripetutamente a favore dello Stato di residenza o di quello della fonte nel quale il contribuente decida di trasferirsi esclusivamente per svolgere l'attività da remoto. I continui cambiamenti della giurisdizione in cui il dipendente esercita il proprio impiego possono, del resto, avere un impatto sul luogo in cui viene tassato il reddito da lavoro. E da tali cambiamenti potranno derivare ulteriori criticità, sia per i singoli Stati interessati, che dovranno ricercare i redditi tassabili nel proprio territorio, sia per il datore di lavoro, che dovrà valutare l'applicabilità delle ritenute sulla retribuzione, sia per il lavoratore dipendente, che, al fine di evitare contestazioni, dovrà prestare particolare attenzione al rispetto dei propri obblighi dichiarativi.

Emerge, quindi, la necessità, sempre più pressante, di un migliore coordinamento tra le discipline nazionali (53), volto ad arginare gli aspetti negativi dei cambiamenti legati al *remote working*, e, allo stesso tempo, l'opportunità di adeguare o, almeno, reinterpretare i tradizionali criteri di collegamento, alla luce delle nuove modalità di esecuzione della prestazione lavorativa, che possono comportare un disallineamento tra il luogo in cui si trova il lavoratore e quello in cui il reddito è effettivamente prodotto, anche grazie all'impiego di sistemi informatici stanziati in altri paesi (54).

(53) In proposito, *inter alios*, cfr. G. SBARAGLIA - G. CHIARANDÀ, *Smart working e personale in mobilità: ricadute fiscali in tempo di pandemia*, in *Fisco*, 2021, 35, 3319 ss.; F. DELLI FALCONI, *Il luogo di produzione del reddito nello smart working "transfrontaliero"*, in *Fisco*, 2021, 41, 3915 ss.; F. AMADDEO, *L'Unione europea sul telelavoro e i (trans)frontalieri*, in *Novità fiscali*, 2022, 10, 520 ss. e E. ADDARII, *Regimi di attrazione fiscale e territorio proposte, opportunità e sfide per gli espatriati emiliano-romagnoli*, cit., 25, secondo la quale il "cambio del luogo di svolgimento della prestazione potrebbe comportare un mutamento nell'allocazione del reddito, portando, ad esempio, lo Stato della fonte a perdere il proprio diritto alla tassazione in favore dello Stato di residenza (o per ipotesi di un altro Stato in cui il lavoratore si trasferisca per svolgere l'attività da remoto)". Per A. MARINELLO, *Sovranità dello Stato e global minimum tax*, Pisa, 2023, 123 ss., "L'esercizio della potestà tributaria statale richiede così, anche se in diverse misure e gradazioni, nuovi criteri di definizione dello spazio e di individuazione dei confini nazionali e ultra-territoriali entro cui la sovranità e i poteri che ne scaturiscono possono essere esercitati".

(54) Cfr., tra gli altri, T. CALCULLI, *Profili fiscali di un (non più inverosimile) primo impiego in smart working transfrontaliero*, cit., 151, secondo cui "In aggiunta a quanto sopra, si potrebbe del pari sostenere che – anche a voler considerare rigidamente il luogo fisico di

5. *Considerazioni conclusive.* – Dalle considerazioni svolte mi pare emerga un quadro normativo per molti versi inadatto se confrontato con le esigenze poste dalle nuove forme con cui, sempre più spesso, viene prestata l'attività lavorativa specialmente tra i più giovani. Occorre, quindi, intervenire con una disciplina sistematica che muova da un coordinamento a livello sovranazionale, ma sia poi recepita dalle fonti interne; ed infatti, appare inadeguato qualsiasi intervento estemporaneo e contingente, che provi a risolvere le singole questioni, senza una visione strutturata del problema, che tenda a limitare il verificarsi di situazioni di doppia imposizione.

In un momento in cui si sono consolidati gli obiettivi del *Pillar Two* (55), attraverso l'introduzione della *global minimum tax*, ed è stata realizzata una visione strategica per le azioni future basate sul consenso globale, sembra, infatti, anacronistico che la allocazione del reddito di lavoro dipendente e, nei casi più eclatanti, la determinazione della residenza fiscale del lavoratore da remoto rimanga ancorata a criteri ormai vetusti, che si limitano a riprendere le interpretazioni giurisprudenziali più risalenti, senza avere il coraggio di ripensare il sistema.

esercizio dell'attività – la scissione “spaziale” determinata dallo *smart working* non è facilmente ricomponibile, a causa dell'utilizzo delle c.d. “macchine virtuali” (specialmente nell'ambito della ricerca), in presenza delle quali il lavoro si svolge “realmente” su un elaboratore posto nello Stato del datore di lavoro e solo virtualmente nello Stato di residenza dello *smart worker*”. In argomento, v. anche F. CROVATO, *La global mobility nella fiscalità nazionale ed internazionale*, cit., 171 ss., per il quale “vista anche la diffusione di queste forme di lavoro, i criteri di collegamento e di delimitazione del potere impositivo in simili casi dovrebbero essere ripensati, adattandoli alle nuove realtà lavorative”.

(55) In argomento, *inter alios*, v. A. MARINELLO, *Sovranità dello Stato e global minimum tax*, cit., 217 ss. e G. FRANSONI, *L'appartenenza affievolita: considerazioni generali su diritto internazionale tributario e pillar two*, cit., 876 ss., secondo cui “Il *Pillar Two* è (o, almeno, aspira ad essere) la soluzione a un problema più profondo, ossia alla crisi del modello organizzativo delle collettività politicamente organizzate secondo la forma dello Stato e alla correlativa crisi delle forme di appartenenza alle collettività medesime. Esso si inserisce, altrimenti detto, in una situazione di affievolimento delle condizioni di appartenenza e della superiorità dello Stato rispetto a poteri globali concorrenti” e A. PERRONE, *Note in tema di soggettività tributaria, misurabilità della ricchezza e Pillar*, cit., 205, per il quale “le *GloBE rules*, complessivamente considerate, rappresentano probabilmente la prima presa d'atto dei limiti della logica ripartitoria di cui dianzi si è detto, così come di un fenomeno da anni presente nei rapporti fra fiscalità internazionale ed economia globale, che è quello dell'inconciliabilità di un sistema di tassazione su base statale con contribuenti che statuali non sono, essendo, a tutti gli effetti, globali”.

L'inadeguata localizzazione del lavoratore o, comunque, dei redditi da questi prodotti, può avere ricadute a cascata sull'impresa. Rimanere strettamente legati alla dimensione materiale, potrebbe, infatti, facilitare la contestazione dell'esistenza di una pluralità di stabili organizzazioni (56), riconducibili al datore di lavoro, site in ciascun paese in cui i suoi dipendenti, magari senza darne esplicita comunicazione, decidano di stabilirsi per ragioni non collegate agli interessi economici dell'azienda. Potrebbe verificarsi, infatti, che presso l'alloggio del lavoratore sia accertata la presenza di una sede fissa d'affari, qualora egli presti in modo continuativo la propria attività da uno Stato estero, con l'avallo indiretto del datore di lavoro, che ha anche provveduto a concedere al contribuente un rimborso spese per lo *smart working* (57), ratificando, più o meno consapevolmente, il suo operato. E questo rischio è confermato dalla posizione rigorosa di recente espressa dall'Amministrazione finanziaria (58), a ciò indotta, almeno in parte, dalla "tradizionale" nozione di

(56) Sull'inadeguatezza della nozione di stabile organizzazione nel contesto attuale, *inter alios*, v. S. CIPOLLINA, *Terzo millennio, post globalizzazione e stabile organizzazione. Quale tassazione per i GAFAs?*, in V. MASTROIACOVO - G. MELIS (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, 2020, 185 ss. Più in generale sul concetto di stabile organizzazione, tra i molti, v. E. DELLA VALLE, *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo Tuir*, in *Rass. trib.*, 2004, 5, 1597 ss.; A.M. GAFFURI, *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, Torino, 2021; D. AVOLIO, *La stabile organizzazione*, in D. AVOLIO (a cura di), *Fiscalità internazionale e dei gruppi*, Milano, 2021, 135 ss.

(57) Cfr., tra gli altri, E. DELLA VALLE, *La fiscalità dei "lavori agili"*, cit., 14, secondo il quale "non mi pare colga nel segno la obiezione per cui il datore di lavoro non avrebbe il potere di disporre dell'abitazione del dipendente giacché in realtà una siffatta disponibilità, ad avviso di chi scrive, deriverebbe, anche solo implicitamente, dallo specifico accordo sul lavoro agile o da remoto". Secondo quanto disposto dal par. 18 del Commentario all'art. 5 del Modello Ocse, anche se parte dell'attività d'impresa può essere svolta nell'*home office*, ciò non dovrebbe portare all'automatica conclusione che tale luogo sia a disposizione dell'impresa semplicemente perché questo è utilizzato da un individuo che lavora per l'impresa; dovranno, infatti, effettuarsi un'analisi caso per caso, che tenga conto di tutte le circostanze. In argomento, v. C. STRADIOTTI, *Lavoro "a distanza" e stabile organizzazione: profili evolutivi e stato dell'arte*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 marzo 2023, 1 ss.; F. FRANCONI - A. GIACOBBE, *Lavoro da remoto transnazionale e stabile organizzazione dopo la circolare sullo smart working*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 4 novembre 2023, 1 ss.

(58) Cfr. circolare n. 25/E, del 18 agosto 2023, secondo cui i requisiti previsti dal Commentario all'art. 5 del Modello Ocse si ritengono integrati anche nel caso di una persona fisica che svolge, nel territorio dello Stato, attività d'impresa o di lavoro autonomo da remoto, in quanto "come per i redditi di lavoro dipendente, non si ritiene che la modalità "agile" alteri i tradizionali criteri di attribuzione della potestà impositiva dettati dalle previsioni convenzionali".

stabile organizzazione, che difficilmente consente di adeguare la sua interpretazione alle peculiarità del *remote working*.

Ne risulta che, qualora il lavoro da remoto non venga considerato nella sua reale dimensione, le conseguenze per le parti private potrebbero essere molto onerose e, talvolta, avere ripercussioni del tutto inaspettate sul piano fiscale. Del resto, la portata di questi effetti potrebbe essere ancora più marcata nel caso in cui i soggetti che si trovano a svolgere la propria mansione in un luogo diverso da quello della sede legale dell'impresa siano da annoverare tra coloro ai quali è demandata la gestione dei rapporti economici e giuridici connessi all'attività esercitata; in tal caso, infatti, una visione miope delle circostanze potrebbe portare a configurare una diversa residenza fiscale dell'ente stesso.

Occorre, quindi, un intervento sistematico in materia (59), che tenga nella debita considerazione il cambiamento epocale di cui stanno risentendo non solo l'economia internazionale e l'organizzazione sociale, ma anche le tradizionali modalità di esecuzione del rapporto di lavoro, pur nella consapevolezza che non sia semplice declinare possibili azioni a livello nazionale che riguardino la residenza fiscale e che abbraccino anche il lavoro svolto attraverso il digitale, senza tener conto degli interessi degli altri Stati potenzialmente coinvolti.

Ne esce comunque confermata l'esigenza di stabilire con certezza quando il reddito derivante dall'esercizio di lavoro dipendente da remoto possa effettivamente dirsi prodotto nel territorio dello Stato e, per il caso in cui il lavoratore eserciti stabilmente la sua attività lavorativa da un determinato luogo, occorre introdurre criteri di collegamento che siano davvero adeguati e conformi "alla prassi internazionale". Solo così potrà evitarsi che il concetto stesso di residenza fiscale venga utilizzato dall'Amministrazione finanziaria per scopi estranei e meramente strumentali, nell'intento di richiamare ad imposizione porzioni di ricchezza che, altrimenti, potrebbero sfuggire tra le maglie del sistema.

NICOLÒ ZANOTTI

(59) Cfr. G. MELIS, *Presupposto e territorialità nel futuro sistema impositivo*, in *Rass. trib.*, 2023, 4, 813 ss., secondo cui "gli sviluppi tecnologici e le crescenti difficoltà di applicazione dei concetti tradizionali di residenza del soggetto e di fonte del reddito (...) hanno rinnovato l'interesse per il problema dei criteri di collegamento, stimolando un'ampia riflessione sul sistema di tassazione ottimale dei redditi transazionali dinanzi a sistemi fiscali nazionali e sovranazionali ormai pienamente inadeguati".