

**Risposta n. 428/2023**

***OGGETTO: Trattamento fiscale applicabile alla retribuzione erogata al lavoratore distaccato all'estero – Articolo 51, comma 8-bis del Tuir***

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

**QUESITO**

L'*Istante* (di seguito, anche la "Società istante") è una società commerciale facente parte dell'omonimo gruppo multinazionale (di seguito *Gruppo*).

La *Società istante* rappresenta che a decorrere dal 1° gennaio 2022 e sino al 31 dicembre 2023, salvo proroghe, al fine di assicurare il miglior coordinamento tra le attività operative dell'*Istante* e delle altre società del *Gruppo*, ha distaccato un proprio dipendente (previa accettazione da parte dello stesso dei termini e condizioni contenuti in apposita lettera di distacco internazionale) presso la consociata tedesca (di seguito, anche "Consociata" o "Distaccataria"), per l'assunzione del ruolo di *Chief Executive Officer* (CEO, ovvero di Amministratore delegato) della *Consociata*.

Il dipendente si considera fiscalmente residente in Italia per il periodo di imposta 2022, stante la circostanza per cui ha mantenuto, nel territorio dello Stato, la propria famiglia (moglie e due figli).

Alla luce della natura manageriale dei compiti affidati al dipendente e delle conseguenti responsabilità (responsabile dell'intera attività della *Consociata* a livello globale), il medesimo, come specificato anche nella lettera di distacco internazionale, è chiamato a svolgere l'attività lavorativa in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, presso la *Consociata* per tutta la durata del distacco.

Sebbene la sede di lavoro principale sia individuata presso la *Distaccataria*, l'Amministratore delegato effettua, sempre nell'interesse esclusivo della stessa, occasionali trasferte in vari Paesi esteri diversi dalla Germania.

Nel dettaglio, nel 2022, il dipendente ha svolto la propria attività lavorativa nei seguenti paesi:

- Germania per 83 giorni lavorativi;
- Francia per 50 giorni lavorativi;
- Italia per 32 giorni lavorativi;
- Stati Uniti per 30 giorni lavorativi;
- altri paesi per 22 giorni lavorativi.

A seguito di ulteriori chiarimenti forniti in risposta alla richiesta di documentazione integrativa, l'*Istante* rappresenta che la *Consociata* tedesca, non corrisponde all'Amministratore delegato somme ulteriori rispetto a quelle previste nella lettera di distacco prodotta in allegato all'interpello in oggetto (che consistono in una retribuzione annua fissa e un bonus variabile). Relativamente alle mansioni svolte dal

dipendente nel ruolo di CEO, l'*Istante* chiarisce che «*si identificano principalmente nell'assunzione delle linee guida strategiche della Consociata, nel monitoraggio del raggiungimento degli obiettivi fissati e delle relative azioni correttive, nella gestione, cooperazione e negoziazione con i principali clienti e fornitori, e nelle contrattazioni relative agli investimenti e nello sviluppo del business.* (...) Il dipendente, in relazione al suo operato, risponde e riporta direttamente al CEO del gruppo, (...), a cui spetta la determinazione degli obiettivi e del bonus del dipendente, nonché l'approvazione del budget e degli investimenti proposti dal medesimo». Inoltre, in relazione al rapporto intercorrente tra il ruolo di CEO e la qualifica dirigenziale rivestita nella Società, l'*Istante* evidenzia che «*il dipendente, prima del distacco rivestiva il ruolo di General manager e Amministratore Delegato nella Società istante; la carica di Amministratore Delegato nella Società istante è venuta meno a seguito delle nuove responsabilità assunte nel Gruppo e del suo ruolo globale.*» Infine, circa le trasferte effettuate nel 2022 in Italia e negli altri paesi, la Società chiarisce che «*ogni trasferta è, pertanto, legata al ruolo di CEO della società distaccataria.*».

Ciò premesso, considerato che l'Amministratore delegato si considera fiscalmente residente in Italia per il periodo di imposta 2022, stante la circostanza per cui ha mantenuto, nel territorio dello Stato, la propria famiglia, con l'istanza di interpello in esame, la Società rappresenta dubbi interpretativi circa l'applicazione dall'articolo 51, comma 8-bis, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

In particolare, l'*Istante* chiede se in virtù delle trasferte effettuate in Italia vengano meno i requisiti dell'esclusività e continuità del rapporto di lavoro prestato all'estero, previsti dalla citata disposizione.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Ad avviso dell'*Istante*, nel caso si specie, sarebbero soddisfatti tutti i requisiti richiesti dall'articolo 51, comma 8-*bis*, del Tuir.

Al riguardo, l'*Istante* rappresenta che:

*«- Per tutto il periodo di distacco, il Lavoratore continua a qualificarsi come fiscalmente residente in Italia ai sensi dell'articolo 2 del TUIR, avendo mantenuto in Italia i propri più stabili affetti e facendo periodico rientro in Italia nei fine settimana e nei giorni di ferie;*

*- La Lettera prevede che l'attività lavorativa venga svolta, per tutto il periodo di distacco, continuamente e come oggetto esclusivo del rapporto all'estero;*

*- Il soggiorno del Lavoratore all'estero si protrae per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi;*

*- il Decreto Ministeriale, che annualmente definisce le retribuzioni convenzionali, contempla i dirigenti del settore Commercio».*

Ciò premesso, l'*Istante* ritiene che la presenza occasionale del dipendente in Italia per effetto delle trasferte effettuate nell'esclusivo interesse della *Distaccataria* non sia tale da poter configurare, in alcun modo, il venir meno dei requisiti di svolgimento della prestazione lavorativa all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto.

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si osserva che esulano dall'istituto dell'interpello, come disciplinato dall'articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212, le valutazioni di elementi di fatto (cfr. circolare 1° aprile 2016, n. 9, paragrafo 1.1).

Ne consegue che, in questa sede, lo *status* di residente o non residente del dipendente distaccato in Germania non è oggetto di valutazione, né è oggetto di valutazione la sussistenza del vincolo della subordinazione del dipendente. Tali elementi saranno assunti acriticamente così come rappresentati nell'istanza di interpello in esame.

In relazione al quesito posto, si osserva che l'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir, in deroga a quanto stabilito dai precedenti commi del medesimo articolo 51, prevede che «*il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali di cui all'art. 4, comma 1, del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398».*

Ai sensi del richiamato articolo 4 del decreto legge n. 317 del 1987, tali retribuzioni sono fissate entro il 31 gennaio di ogni anno e sono determinate con riferimento e comunque in misura non inferiore al trattamento economico minimo previsto dai contratti collettivi nazionali di categoria raggruppati per settori omogenei.

Il citato criterio di determinazione del reddito, che si rivolge a quei lavoratori che, pur svolgendo l'attività lavorativa all'estero, continuano ad essere qualificati come residenti fiscali in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Tuir, comporta che il reddito

derivante dal lavoro dipendente prestato all'estero è assoggettato a tassazione assumendo come base imponibile la retribuzione convenzionale fissata dal predetto decreto del Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali, senza tener conto della retribuzione effettivamente corrisposta al lavoratore.

Sulla base di quanto richiesto dalla citata norma, pertanto, la disciplina fiscale di cui all'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir trova applicazione a condizione che:

- il lavoratore, operante all'estero, sia inquadrato in una delle categorie per le quali il decreto del citato Ministero fissa la retribuzione convenzionale;
- l'attività lavorativa sia svolta all'estero con carattere di permanenza o di sufficiente stabilità;
- l'attività lavorativa svolta all'estero costituisca l'oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e, pertanto, l'esecuzione della prestazione lavorativa sia integralmente svolta all'estero;
- il lavoratore nell'arco di dodici mesi soggiorni nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni.

In relazione al primo requisito è necessario che il soggetto che presta la propria attività lavorativa all'estero sia inquadrato in una delle categorie per le quali il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale (ora Ministro del Lavoro e delle politiche sociali), di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze, fissa le retribuzioni convenzionali. Ciò comporta che la mancata previsione nel decreto ministeriale del settore economico nel quale viene svolta l'attività da parte del dipendente costituisce motivo ostativo all'applicazione del particolare regime (*cfr.* circolare 13 maggio 2011, n. 20/E, risposta 5.6).

Il secondo requisito previsto dal Legislatore per l'applicabilità del criterio di determinazione convenzionale del reddito di lavoro dipendente è che l'attività lavorativa sia svolta all'estero come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro.

Come chiarito nella circolare del Ministero delle Finanze 16 novembre 2000, n. 207, affinché operi la disciplina in commento, è necessario che venga stipulato uno specifico contratto che preveda l'esecuzione della prestazione all'estero come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e che il dipendente venga collocato in un speciale ruolo estero (collocazione non necessaria quando il rapporto di lavoro è instaurato direttamente con una società estera).

Come chiarito con la risoluzione 11 settembre 2007, n. 245/E, «*l'esecuzione della prestazione lavorativa deve essere integralmente svolta all'estero*».

Di conseguenza, non si applica, ad esempio, ai dipendenti in trasferta all'estero, in quanto manca il requisito della continuità ed esclusività dell'attività lavorativa all'estero, derivante da un contratto specifico.

Il requisito della continuità deve avere carattere di permanenza o di sufficiente stabilità (cfr. risoluzione 11 settembre 2007, n. 245/E).

Per quanto concerne il computo dei giorni di effettiva permanenza del lavoratore all'estero, come chiarito nella circolare n. 207 del 2000, il periodo da considerare non necessariamente deve risultare continuativo: è sufficiente, infatti, che il lavoratore presti la propria opera all'estero per più di 183 giorni nell'arco di dodici mesi. Il Legislatore, infatti, con l'espressione «*nell'arco di dodici mesi*» non ha inteso far riferimento al periodo d'imposta, ma alla permanenza del lavoratore all'estero stabilita nello specifico contratto di lavoro, che può anche prevedere un periodo a cavallo di due anni solari.

In particolare, nella circolare 26 gennaio 2001, n. 7/E, è stato precisato che qualora il contratto preveda la permanenza all'estero per un periodo superiore a 183 giorni il sostituto d'imposta applica la tassazione prevista dall'articolo 51, comma 8-*bis*, del Tuir a partire dalla prima retribuzione erogata, salvo rettifica da effettuare in sede di conguaglio qualora vengano meno le condizioni richieste per l'applicazione del regime di cui alla disposizione da ultimo citata.

Per l'effettivo conteggio dei giorni di permanenza del lavoratore all'estero rilevano, in ogni caso, nel computo dei 183 giorni, il periodo di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi, indipendentemente dal luogo in cui sono trascorsi (cfr. circolare Ministero delle Finanze 16 novembre 2000, n. 207 e circolare Agenzia delle Entrate 23 maggio 2017, n. 17/E).

Nel caso in esame, secondo quanto rappresentato nell'ambito del contratto disciplinante specificamente lo svolgimento della prestazione di lavoro in distacco presso la *Consociata* in Germania, il lavoratore per esigenze aziendali e nell'esclusivo interesse della *Consociata* effettua anche occasionali trasferte di lavoro in Paesi diversi dalla Germania, tra cui l'Italia. Tale circostanza non sembra far venir meno il carattere di esclusività e di continuità del rapporto di lavoro presso una *Consociata* estera.

Conseguentemente, fermo restando la prestazione dell'attività lavorativa all'estero per un periodo superiore a 183 giorni l'anno e nel presupposto che, come dichiarato dall'Istante, siano rispettate tutte le altre condizioni previste dalla disposizione in commento, si ritiene che, nel caso di specie, il reddito possa essere determinato ai sensi dell'articolo 51, comma 8-*bis*, del Tuir.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato, ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se lo scenario delle operazioni descritto in interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'*Istante*, possa condurre ad una diversa valutazione delle fattispecie oggetto di chiarimento.

**LA DIRETTRICE CENTRALE  
(firmato digitalmente)**