



ASSOLOMBARDA

Il reddito di lavoro dipendente

Il regime fiscale delle trasferte, del reddito prodotto all'estero e dello smart working

VOLUME 3

Dispensa n°10/2026

A cura

Area Politiche Fiscali

Settore Fisco e Diritto d'Impresa

La dispensa è aggiornata al 15 luglio 2026

L'Area Politiche Fiscali di Assolombarda presenta una dispensa pratica dedicata al reddito di lavoro dipendente, esaminato dalla prospettiva del sostituto d'imposta e alla luce delle più recenti evoluzioni normative e interpretative.

L'analisi, sviluppata in coerenza con le disposizioni del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, intende offrire un quadro sistematico della disciplina, integrato dai principali orientamenti dell'Amministrazione finanziaria e dalle pronunce giurisprudenziali di maggiore rilievo. L'impostazione è volutamente operativa, con l'obiettivo di supportare le imprese nella gestione degli adempimenti e nella corretta applicazione delle regole fiscali.

La guida è articolata in capitoli, pubblicati con cadenza mensile dal 15 maggio al 15 novembre 2026.

Ciascun contributo è pensato per offrire un inquadramento chiaro e operativo dei singoli temi, accompagnando le imprese nella lettura coordinata della normativa e nella gestione delle principali casistiche applicative.

La dispensa è arricchita da tabelle di sintesi, note esplicative ed esempi pratici, con l'intento di offrire uno strumento di consultazione chiaro ed efficace per affrontare le casistiche più ricorrenti nella realtà aziendale.

Indice

IL REGIME FISCALE DELLE TRASFERTE E I RIMBORSI SPESE	5
1.1 Trasferta	6
1.2 Lavoratori trasfertisti	14
1.3 Indennità di trasferimento e di prima sistemazione	15
1.4 Canoni di locazione esenti per lavoratori neoassunti	16
IL REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE PRODOTTO ALL'ESTERO	19
2.1 Lavoro dipendente all'estero	19
2.2 Residenza fiscale delle persone fisiche	20
2.3 Distacco all'estero e regime convenzionale	23
2.2 Frontalieri	27
SMART WORKING	33
3.1 Smart working e residenza fiscale	34
3.2 Territorialità dei redditi di lavoro dipendente	35
3.3 Smart working e retribuzioni convenzionali	36
3.4 Smart working e regime agevolativo per i lavoratori impatriati	37
3.5 Rimborso delle spese delle utenze sostenute dal dipendente	38

1

Il regime fiscale delle trasferte e i rimborsi spese

Nell'ambito del rapporto di lavoro subordinato, l'articolo 51 del TUIR disciplina il trattamento fiscale delle somme corrisposte dal datore di lavoro al dipendente in occasione dello svolgimento dell'attività lavorativa al di fuori della sede ordinaria di lavoro.

La norma prevede specifiche deroghe al principio di onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente, introducendo regimi fiscali differenziati per:

- le indennità e i rimborsi erogati in occasione delle trasferte;
- le indennità riconosciute ai lavoratori trasfertisti;
- le somme corrisposte in caso di trasferimento della sede di lavoro.

Sebbene tali fattispecie siano accomunate dalla necessità per il lavoratore di effettuare spostamenti connessi all'attività lavorativa, esse presuppongono situazioni giuridiche differenti e sono assoggettate a discipline fiscali autonome. In tale contesto, assume rilievo centrale la sede di lavoro individuata nel contratto di assunzione, dalla quale dipende la corretta qualificazione della fattispecie ai fini dell'applicazione del regime fiscale previsto dall'articolo 51 del TUIR.

Le previsioni contenute nei contratti collettivi, nei contratti individuali di lavoro o nei regolamenti aziendali, che stabiliscano indennità di trasferta, diarie, rimborsi spese o importi forfetari riferiti ai giorni di trasferta, non possono derogare ai criteri di determinazione del reddito imponibile stabiliti dal TUIR.

Ne consegue che, qualora le indennità o i rimborsi riconosciuti eccedano le condizioni o i limiti di esenzione previsti dall'articolo 51 del TUIR, le somme eccedenti, pur essendo legittimamente dovute in forza della disciplina contrattuale applicabile, concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente e sono assoggettate a tassazione secondo le regole ordinarie previste dalla normativa fiscale.

1.1 TRASFERITA

La trasferta consiste nello svolgimento temporaneo della prestazione lavorativa in un luogo diverso dalla sede ordinaria indicata nel contratto di lavoro.

Essa rappresenta una modalità occasionale di esecuzione della prestazione lavorativa e non comporta alcuna modifica stabile del rapporto di lavoro né della sede contrattualmente assegnata al dipendente.

Le somme corrisposte al lavoratore durante la trasferta possono assumere la forma di:

- indennità forfetarie;
- rimborsi analitici delle spese sostenute;
- sistemi misti che combinano rimborso documentato e indennità giornaliera.

Il relativo trattamento fiscale è disciplinato dall'art. 51, comma 5, del TUIR.

La documentazione necessaria di supporto

Le trasferte dei dipendenti sono documentate con note spese che recano la data e il luogo della trasferta, alle quali sono allegati i documenti di spesa. Il giustificativo di spesa può riguardare anche oneri già sostenuti dall'azienda, come accade per i costi che risultano dai riepiloghi di carte di credito aziendali, dai biglietti aerei o ferroviari pagati dall'azienda. I documenti di spesa sono validi sia se intestati al dipendente che se intestati all'azienda.

Conservazione elettronica delle note spese

Con la risposta a interpello n. 388 del 20 settembre 2019 l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in tema di dematerializzazione e conservazione sostitutiva delle note spese dei dipendenti in trasferta.

In particolare, l'Agenzia ha precisato che è possibile conservare elettronicamente le note spese dei dipendenti in trasferta e i relativi giustificativi allegati, con distruzione del cartaceo, qualora i documenti informatici abbiano le caratteristiche della immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità.

In presenza di tali caratteristiche, i documenti analogici possono essere dematerializzati e legittimamente sostituiti da documenti informatici dei quali possono essere realizzati anche duplicati informatici in conformità alle regole del C.A.D. (Codice dell'Amministrazione Digitale di cui al DLgs 82/2005).

Le spese rimborsabili

Le spese sostenute dal dipendente in occasione della trasferta possono essere ricondotte a differenti categorie, ciascuna delle quali assume rilevanza ai fini dell'applicazione delle regole fiscali previste dall'art. 51 del TUIR.

Spese di vitto e di alloggio

Tra le spese di vitto rientrano non soltanto i pasti consumati presso esercizi di ristorazione, ma anche ulteriori consumazioni strettamente connesse al soggiorno, quali, ad esempio, le consumazioni come quelle del frigobar e della colazione¹.

Le spese di alloggio comprendono tutte le prestazioni rese dalle strutture ricettive, indipendentemente dalla loro classificazione. Tra tali spese rientra anche l'imposta di soggiorno², in quanto è considerata un onere strettamente connesso al servizio di alloggio.

Spese di viaggio e trasporto

Rientrano tra le spese di viaggio quelle sostenute per gli spostamenti effettuati mediante: trasporto ferroviario; trasporto aereo; mezzi pubblici, taxi; servizi di noleggio con conducente (NCC); autovetture a noleggio; autovetture di proprietà del dipendente.

Quando il lavoratore utilizza il proprio veicolo, il rimborso avviene normalmente mediante corresponsione di un'indennità chilometrica calcolata sulla base delle tabelle predisposte annualmente dall'ACI.

¹ Circolare Assonime 25/1998.

² Circolare n. 15 del 22 dicembre 2025 – Agenzia delle entrate.

Tra le spese di viaggio devono inoltre essere ricompresi, in quanto strettamente accessori allo spostamento, purché debitamente documentate:

- i pedaggi³ dentro e fuori comune (pedaggi autostradali, area C,...);
- le spese di parcheggio⁴ comprovate da documenti giustificativi che identifichino in modo certo e univoco il veicolo e la sosta.

Trasferte nel Comune della sede di lavoro

La disciplina fiscale distingue nettamente le trasferte effettuate all'interno del Comune in cui è ubicata la sede di lavoro da quelle svolte al di fuori del territorio comunale. Tale distinzione trova fondamento nell'art. 51, comma 5, del TUIR.

Ne consegue che, per le trasferte effettuate nel Comune in cui è situata la sede di lavoro, tutte le indennità e i rimborsi spese concorrono, in linea generale, alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Costituiscono eccezione esclusivamente i rimborsi delle spese di viaggio e trasporto, purché adeguatamente comprovati e documentati. Ciò anche in caso di rimborso, corrisposto sotto forma di indennità chilometrica al lavoratore dipendente che utilizza la propria auto, sempre che tale rimborso avvenga secondo i parametri delle tabelle ACI e sia opportunamente comprovato e documentato. A partire dal 1° gennaio 2025, per trasferte o missioni all'interno del territorio comunale, non è più necessario che la prova del sostenimento di trasporto sia fornita esclusivamente mediante documenti provenienti dal vettore, potendo tali spese essere comprovate e documentate dal dipendente anche con altre modalità.

Con la risoluzione 83/2016 l'Agenzia delle entrate ha confermato che, non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente i rimborsi per i taxi, anche se le trasferte sono effettuate nel comune dove ha sede l'azienda.

Allo stesso modo, possono essere agevolati i servizi di car o bike sharing per i quali, analogamente ai taxi, il corrispettivo dovuto è quantificato in ragione dell'effettivo utilizzo del mezzo (cioè in base alla durata o ai chilometri percorsi).

Trasferte fuori dal territorio comunale

Per le trasferte effettuate al di fuori del Comune in cui è ubicata la sede di lavoro, il legislatore riconosce un trattamento fiscale di maggior favore rispetto a quello previsto per gli spostamenti comunali, in considerazione dei maggiori oneri normalmente sostenuti dal lavoratore.

L'art. 51, comma 5, del TUIR individua tre modalità alternative di rimborso delle spese di trasferta:

³ Circolare n. 15/E del 22 dicembre 2025

⁴ Circolare n. 15/E del 22 dicembre 2025

- rimborso analitico (o a piè di lista);
- rimborso forfetario;
- rimborso misto.

La scelta del sistema di rimborso è rimessa al datore di lavoro; tuttavia, il Legislatore⁵ consente di scegliere tra tre diversi sistemi di rimborso delle spese sostenute dal dipendente in occasione di trasferte. Il sistema scelto deve essere applicato in modo omogeneo per l'intera singola trasferta; infatti, non è consentito nell'ambito di una stessa trasferta adottare criteri di rimborso diversi per singole giornate, nelle quali il dipendente rende la prestazione fuori dalla sede di lavoro.

Indipendentemente dal metodo utilizzato, restano esclusi dalla formazione del reddito di lavoro dipendente i rimborsi documentati delle spese di viaggio e trasporto, comprese le indennità chilometriche determinate sulla base delle tabelle ACI, nel rispetto delle condizioni previste dalla normativa.

Rimborso analitico o a piè di lista

Nel rimborso analitico non concorrono a formare reddito di lavoro dipendente i rimborsi delle spese di vitto, alloggio, viaggio (anche sotto forma di indennità chilometrica) e trasporto documentate, nonché le altre spese sostenute, anche se non documentate, fino ad un importo massimo giornaliero di euro 15,49, aumentato a 25,82 se la trasferta è all'estero. Le altre spese, come ad esempio quelle di lavanderia, telefoniche, per mance devono in ogni caso essere attestate analiticamente dal dipendente. Le eventuali somme eccedenti tali importi, per queste ultime tipologie di altre spese, anche se analiticamente documentate, concorrono interamente a formare il reddito di lavoro dipendente.

Tale criterio non prevede un limite massimo di non imponibilità in capo al dipendente, né per le spese di viaggio e trasporto, né per quelle di vitto e alloggio.

Le spese devono risultare da idonea documentazione ed essere evidentemente inerenti alle esigenze della trasferta.

Tipo di spesa	Documentazione	Limite di esenzione
viaggio e trasporto	spese documentate	nessuno
vitto	spese documentate	
alloggio	spese documentate	
altre spese	attestazione analitica	15,49 euro al giorno in Italia 25,82 euro al giorno all'estero

⁵ Articolo 51, comma 5, del Tuir.

Rimborso forfetario

Il sistema forfetario ha il vantaggio di evitare la presentazione analitica e la conservazione della documentazione esibita dal dipendente. Il limite di esenzione per le indennità giornaliere (diarie) erogate al dipendente è pari 46,48 euro aumentato a 77,47 euro per le trasferte all'estero, con l'eccezione delle spese di viaggio (anche sotto forma di indennità chilometrica) e trasporto, per le quali non è previsto un limite di spesa, purché siano documentate.

L'indennità giornaliera non è soggetta a riduzione nel caso in cui la trasferta sia inferiore alle 24 ore, nemmeno se non dovesse prevedere alcun pernottamento.

Qualsiasi rimborso per spese di vitto, alloggio o altre spese che ecceda l'importo indicato, anche se analiticamente documentato, concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Tipo di spesa	Documentazione	Limite di esenzione
viaggio e trasporto	spese documentate	nessuno
Tutte le altre spese	nessuna	Fino a 46,48 euro al giorno in Italia Fino a 77,47 euro al giorno all'estero

Rimborso misto

Il rimborso misto è applicabile nel caso di:

- rimborso di spese documentate di alloggio, oppure di vitto;
- rimborso delle spese documentate sia di alloggio che di vitto.

Il criterio si applica anche nel caso in cui le spese di vitto e alloggio, anziché rimborsate, siano fornite direttamente e gratuitamente dal datore di lavoro o da terzi per suo conto.

Tipo di spesa	Documentazione	Limite di esenzione
viaggio e trasporto	spese documentate	nessuno
vitto o alloggio	spese documentate	nessuno
altre spese	richiesta di rimborso	Fino a 30,99 euro al giorno in Italia Fino a 51,65 euro al giorno all'estero

Tipo di spesa	Documentazione	Limite di esenzione
viaggio e trasporto	spese documentate	nessuno
vitto e alloggio	spese documentate	nessuno
altre spese	richiesta di rimborso	15,49 euro al giorno in Italia 25,82 euro al giorno all'estero

Obbligo di pagamento con mezzi tracciabili

A decorrere dal 1° gennaio 2025, la legge di bilancio 2025 ha inserito un nuovo periodo dell'art. 51, comma 5, del TUIR, stabilendo che i rimborsi delle spese sostenute per vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea (taxi e noleggio con conducente – NCC), non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente soltanto se il relativo pagamento è effettuato mediante strumenti tracciabili.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 22 dicembre 2025 ha chiarito che tale requisito si applica a tutte le trasferte disciplinate dall'art. 51, comma 5, del TUIR, sia quelle effettuate all'interno del territorio comunale, sia quelle fuori dal comune in cui è ubicata la sede di lavoro.

L'obbligo di tracciabilità opera indipendentemente dal sistema adottato per il rimborso delle trasferte (analitico, forfetario o misto), poiché anche nei sistemi diversi dal rimborso analitico possono essere riconosciuti rimborsi specifici per determinate spese.

Pertanto, non concorrono alla formazione del reddito i rimborsi analitici delle spese documentate e sostenute con mezzi di pagamento tracciabili relativi a:

- spese di viaggio e trasporto mediante taxi e NCC nel sistema forfetario;
- spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante taxi e NCC nel sistema misto;
- spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante taxi e NCC nel sistema analitico.

Rimangono invece escluse dall'obbligo di tracciabilità le altre spese sostenute durante le trasferte fuori dal territorio comunale, diverse da quelle di vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante taxi e NCC, comprese le spese non documentabili, nei limiti giornalieri di 15,49 euro (elevati a 25,82 euro per le trasferte all'estero).

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre precisato che l'obbligo di pagamento tracciabile si estende:

- ai servizi di taxi e NCC prenotati e pagati tramite piattaforme digitali di mobilità;
- all'imposta di soggiorno, in quanto strettamente collegata alle spese di alloggio.

L'obbligo riguarda esclusivamente le spese di viaggio e trasporto effettuate mediante autoservizi pubblici non di linea (taxi e NCC). Restano pertanto escluse dall'obbligo di pagamento tracciabile e continuano a poter essere rimborsate anche se sostenute in contanti:

- le spese di trasporto effettuate con mezzi pubblici di linea (treni, autobus, metropolitane, aerei, navi e traghetti);
- le altre spese di viaggio documentabili non riferibili a taxi e NCC, quali, ad esempio, pedaggi autostradali e parcheggi, purché documentati con idonea documentazione che consenta di identificare il veicolo e la sosta;
- i rimborsi corrisposti sotto forma di indennità chilometrica per l'utilizzo del mezzo proprio del dipendente.

L'obbligo di pagamento con mezzi tracciabili riguarda esclusivamente le spese sostenute in Italia, mentre le spese sostenute durante trasferte all'estero rimangono escluse da questa previsione. Pertanto, i relativi rimborsi continuano a non concorrere alla formazione del reddito di lavoro dipendente indipendentemente dalla modalità di pagamento utilizzata.

Tipo di spesa	Tracciabili
Viaggio	Si
Trasporto di linea (metro, treno, aereo, ...)	No
Taxi e NCC	Si
Vitto	Si
Alloggio	Si
Altre spese fino a 15,49 euro al giorno	No

Metodi tracciabili e prova del pagamento

Sono considerati strumenti di pagamento tracciabili il versamento bancario o postale e gli altri sistemi di pagamento idonei a garantire la tracciabilità della transazione, quali carte di credito, carte di debito, carte prepagate, bonifici bancari o postali, PagoPA e altri strumenti di pagamento elettronici.

L'utilizzo di strumenti di pagamento tracciabili può essere dimostrato mediante qualsiasi documentazione idonea a comprovare l'effettuazione della transazione, tra cui:

- ricevuta della carta di credito o di debito;
- copia del bonifico bancario o postale;
- ricevuta PagoPA;
- bollettino postale o MAV;
- estratto conto bancario o della carta di pagamento.

L'estratto conto costituisce una prova residuale e alternativa rispetto agli altri documenti e può essere utilizzato quando non siano disponibili ulteriori evidenze del pagamento.

Sono inoltre considerati tracciabili i pagamenti effettuati tramite istituti di moneta elettronica o applicazioni per smartphone collegate a conti correnti bancari (ad esempio app di pagamento), purché sia possibile identificare con certezza sia il soggetto pagatore sia il beneficiario. In tali casi il dipendente deve conservare il documento fiscale relativo

alla spesa e la documentazione attestante il pagamento, quale ad esempio l'e-mail di conferma della transazione.

Rimborso chilometrico e utilizzo auto propria del dipendente

Il lavoratore può essere autorizzato a utilizzare il proprio veicolo per effettuare una trasferta. In questo caso, il datore di lavoro può riconoscere un rimborso chilometrico calcolato sulla base delle tabelle predisposte annualmente dall'ACI, che indicano il costo di esercizio dei diversi modelli di autoveicoli.

L'importo del rimborso è determinato in funzione della distanza percorsa dal dipendente tra la sede di lavoro e il luogo della trasferta.

Affinché il rimborso non concorra alla formazione del reddito di lavoro dipendente è necessario che:

- il dipendente sia autorizzato all'utilizzo del mezzo proprio;
- la percorrenza sia adeguatamente documentata;
- il calcolo sia effettuato utilizzando le tabelle ACI vigenti;
- risultino individuabili il veicolo utilizzato, il tragitto percorso e il numero di chilometri rimborsati.

L'Agenzia delle entrate con la circolare 15/2025 ha confermato che il rimborso chilometrico così determinato costituisce rimborso di spese di viaggio e, pertanto, non concorre alla formazione del reddito imponibile, anche nel caso di trasferte nel Comune sede di lavoro.

Trasferte con partenza dall'abitazione del lavoratore

La risoluzione 92/2015 chiarisce, tuttavia, che l'esclusione opera nei limiti dell'importo del rimborso corrispondente alla distanza percorsa dal dipendente dalla sede di lavoro al luogo di trasferta. Pertanto, qualora la località di partenza sia diversa dalla sede di lavoro (perché, per esempio, il dipendente parte dalla propria abitazione) è necessario verificare se ciò comporta un allungamento della tratta. Se così è, il rimborso corrispondente alla maggior distanza percorsa deve essere assoggettato a tassazione.

In altre parole, emerge un reddito imponibile quando la tratta sede di lavoro-località di trasferta è più corta rispetto alla tratta abitazione del dipendente-località di trasferta.

Alla luce di questo criterio, quindi:

- laddove la distanza percorsa dal dipendente per raggiungere, dalla propria residenza, la località di trasferta risulti inferiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio, con la conseguenza che al lavoratore è riconosciuto, in base alle

tabelle ACI, un rimborso chilometrico di minor importo, quest'ultimo è da considerare non imponibile ai sensi dell'articolo 51, comma 5, secondo periodo, del Tuir;

- nell'ipotesi in cui la distanza percorsa dal dipendente per raggiungere, dalla propria residenza, la località di trasferta risulti maggiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio, con la conseguenza che al lavoratore viene erogato, in base alle tabelle ACI, un rimborso chilometrico di importo maggiore rispetto a quello calcolato dalla sede di servizio, la differenza è da considerarsi reddito imponibile ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del Tuir.

Deducibilità datore di lavoro

L'articolo 95 del TUIR disciplina le regole generali per la deducibilità, dal reddito d'impresa, delle spese sostenute in occasione delle trasferte dei lavoratori dipendenti. In particolare, il comma 3 dell'articolo 95 del TUIR prevede che le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale sono deducibili nel limite giornaliero di 180,76 euro. Per le trasferte all'estero il limite è elevato a 258,23 euro.

Qualora il dipendente sia autorizzato a utilizzare un autoveicolo di proprietà, ovvero noleggiato per l'effettuazione della specifica trasferta, la deducibilità della relativa spesa è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio riferite ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali ovvero a 20 cavalli fiscali se con motore diesel.

La Legge di bilancio 2025 ha inoltre introdotto nell'articolo 95 del TUIR il comma 3-bis, il quale subordina la deducibilità dal reddito d'impresa delle spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante taxi e noleggio con conducente – NCC (e relativi rimborsi corrisposti ai dipendenti) all'effettuazione del pagamento mediante strumenti tracciabili.

A seguito delle modifiche introdotte dal decreto fiscale (D.L. n. 84/2025), il requisito del pagamento mediante strumenti tracciabili non è richiesto ai fini della deducibilità delle spese di trasferta sostenute all'estero.

1.2 LAVORATORI TRASFERTISTI

Sono definiti trasfertisti i lavoratori che sono tenuti per contratto a svolgere la propria attività in luoghi sempre diversi e variabili. Alle indennità e alle maggiorazioni erogate a questi lavoratori è riconosciuto un trattamento fiscale di favore disciplinato dall'articolo 51, comma 6, del Tuir, secondo il quale le indennità corrisposte concorrono a formare il reddito nella misura del 50% del loro ammontare.

Interpretazione autentica

Il DL 193/2016 ha introdotto una norma di interpretazione autentica che stabilisce le condizioni per definire il lavoratore “trasfertista”.

Il base alla norma, il comma 6 dell'articolo 51 del Tuir si interpreta nel senso che i lavoratori rientranti nella disciplina sono quelli per i quali sussistono contestualmente le seguenti condizioni:

- a. la mancata indicazione, nel contratto o nella lettera di assunzione, della sede di lavoro;
- b. lo svolgimento di un'attività lavorativa che richiede la continua mobilità del dipendente;
- c. la corresponsione al dipendente, in relazione allo svolgimento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, di un'indennità o maggiorazione di retribuzione in misura fissa, attribuite senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove la stessa si è svolta.

Qualora manchi anche solo una delle condizioni sopra riportate, può essere riconosciuto il trattamento previsto per le indennità di trasferta, di cui al comma 5 dell'articolo 51 del Tuir. In tal caso, è evidente che per poter fruire della non imponibilità degli importi erogati, sarà necessario che la trasferta sia svolta fuori dal territorio comunale dove si trova la sede di lavoro.

Condizione necessaria per considerare un lavoratore trasfertista è, quindi, che nel contratto individuale o nella lettera di assunzione non sia indicata una sede di lavoro. Con riferimento all'importo erogato, la norma di interpretazione autentica chiarisce che le maggiorazioni devono essere corrisposte in misura fissa, non commisurata alla distanza o ai giorni effettivamente prestati fuori sede.

1.3 INDENNITÀ DI TRASFERIMENTO E DI PRIMA SISTEMAZIONE

Il Testo Unico regola il trattamento fiscale delle indennità di trasferimento, di prima sistemazione ed equipollenti, fissando la concorrenza al reddito imponibile delle somme erogate al 50% con un tetto massimo di esenzione⁶.

Il trasferimento è individuato come il mutamento definitivo della sede abituale di lavoro risultante dalla lettera di assunzione⁷.

Il trasferimento in Italia

Nel caso di trasferimenti all'interno del territorio nazionale, l'esenzione per le indennità di trasferimento o di prima sistemazione è del 50% per un importo complessivo annuo non superiore a 1.549,37 euro.

⁶ Articolo 51, comma 7, del Tuir.

⁷ Circolare 326/1997.

È irrilevante che il trasferimento sia richiesto dal lavoratore o sia stabilito dal datore di lavoro.

L'agevolazione fiscale è riconosciuta solo per il primo anno, intendendosi come tale un periodo di 365 giorni a decorrere dalla data del trasferimento. Nel caso in cui l'indennità venisse erogata in più anni, il limite resta quello previsto dalla norma e la quota esente va applicata alle diverse erogazioni fino al raggiungimento del limite di esenzione.

Viene inoltre prevista la non imponibilità integrale del rimborso delle seguenti spese, se analiticamente documentate:

- le spese di viaggio, comprese quelle dei familiari a carico e di trasporto delle cose, strettamente collegate al trasferimento;
- le spese sostenute dal dipendente in qualità di conduttore, a seguito del recesso dal contratto di locazione in dipendenza dell'avvenuto trasferimento della sede di lavoro.

Per beneficiare dell'esenzione è necessario che il rapporto di lavoro sia preesistente rispetto al momento del trasferimento; pertanto, il beneficio non è applicabile in sede di assunzione, anche quando il trasferimento sia connesso al passaggio del lavoratore tra società appartenenti a un medesimo gruppo.

Il trasferimento all'estero

Nel caso di trasferimenti dall'Italia all'estero (e viceversa), la soglia di esenzione è pari al 50% nel limite annuo complessivo di 4.648,11 euro.

La circolare 326/1997 ha confermato che la soglia prevista per i trasferimenti in Italia (1.549,37 euro) e quella prevista per l'estero (4.648,11 euro) si possono cumulare fino ad arrivare ad un importo complessivo di 6.197,48 euro, se nel corso stesso anno il dipendente viene trasferito due volte, una all'estero e una in Italia.

1.4 CANONI DI LOCAZIONE ESENTI PER LAVORATORI NEOASSUNTI

La legge di bilancio 2025 ha introdotto un regime transitorio di esenzione fiscale a favore dei lavoratori dipendenti assunti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2025.

In particolare, le somme erogate o rimborsate dal datore di lavoro per il pagamento dei canoni di locazione e delle spese di manutenzione dell'immobile locato non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente, per i primi due anni a decorrere dalla data di assunzione, nel limite massimo di 5.000 euro per ciascun anno.

Requisiti per accedere al beneficio

L'agevolazione spetta ai lavoratori che soddisfano congiuntamente i seguenti requisiti:

- aver percepito, nell'anno precedente l'assunzione, un reddito di lavoro dipendente non superiore a 35.000 euro. Ai fini della verifica del limite reddituale si applica il principio della cassa allargata, secondo cui si considerano percepite nel periodo d'imposta anche le somme e i valori corrisposti entro il 12 gennaio dell'anno successivo;
- essere stati assunti a tempo indeterminato nel corso del 2025;
- aver trasferito la residenza nel Comune in cui è situata la sede di lavoro, distante oltre 100 chilometri dal Comune di precedente residenza, entro il termine previsto per il conguaglio di fine anno ovvero, se precedente, entro la data di cessazione del rapporto di lavoro;
- aver stipulato un contratto di locazione regolarmente registrato e aver sostenuto nel corso dell'anno le relative spese;
- aver rilasciato al datore di lavoro un'apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, attestando il luogo di residenza nei sei mesi precedenti la data di assunzione.

Verifica del requisito della distanza

Con riferimento al requisito della distanza tra il Comune di precedente residenza e quello di lavoro, l'Agenzia delle Entrate ha precisato⁸ che occorre considerare il percorso chilometrico più breve tra i due Comuni, calcolato con riferimento a una qualsiasi delle vie di comunicazione esistenti (ad esempio stradale o ferroviaria). Il requisito risulta soddisfatto qualora almeno uno dei collegamenti disponibili superi i 100 chilometri.

Natura dell'agevolazione

L'agevolazione ha esclusivamente natura fiscale e, pertanto, non rileva ai fini contributivi.

Le somme erogate o rimborsate:

- rilevano ai fini della determinazione dell'ISEE;
- sono computate ai fini dell'accesso alle prestazioni previdenziali e assistenziali.
- Cumulabilità con altre agevolazioni

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la disciplina in esame è autonoma e può essere cumulata con quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, del TUIR in materia di fringe

⁸ Circolare n.4 del 16 maggio 2025 – Agenzia delle entrate.

benefit, relativamente alle somme erogate o rimborsate dal datore di lavoro per le spese di affitto dell'abitazione principale entro i limiti di esenzione previsti (1.000 euro ovvero 2.000 euro in presenza di almeno un figlio fiscalmente a carico).

Resta fermo che le somme rimborsate nell'ambito dell'agevolazione non possono beneficiare di ulteriori detrazioni fiscali riferite alle medesime spese, quali, ad esempio, la detrazione per canoni di locazione.

Limite di esenzione

Il limite di 5.000 euro opera con riferimento a ciascuno dei due anni di fruizione del beneficio ed è da intendersi come una franchigia. Pertanto, qualora l'importo rimborsato ecceda tale soglia, solo la quota eccedente concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente ed è assoggettata a tassazione ordinaria.



Il reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero

2.1 LAVORO DIPENDENTE ALL'ESTERO

In specifiche situazioni e per esigenze del datore di lavoro il lavoratore a volte è tenuto a prestare la propria attività lavorativa all'estero. Il trattamento fiscale dei redditi conseguiti da lavoratori dipendenti dislocati all'estero, in questi casi e in estrema sintesi, varia a seconda della residenza fiscale del lavoratore, del periodo di permanenza all'estero e della modalità di invio.

Worldwide principle e territorialità nel sistema fiscale italiano

Ai sensi dell'art. 3 del TUIR, le persone fisiche fiscalmente residenti in Italia sono assoggettate a tassazione per i redditi ovunque prodotti, in Italia e all'estero (c.d. "*worldwide principle*"). I soggetti non residenti sono, invece, tassati in Italia solo in relazione ai redditi prodotti nel territorio italiano, in base ai criteri generali di territorialità dettati dall'art. 23 del TUIR.

Pertanto, risulta fondamentale al fine di individuare la corretta tassazione dei redditi una preventiva valutazione della residenza fiscale del dipendente.

2.2 RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE

Ai fini delle imposte sui redditi, a partire dall'1° gennaio 2024, sono considerate fiscalmente residenti le persone che, per la maggior parte dell'anno (anche considerando frazioni di giorno)⁹, soddisfano almeno una delle seguenti condizioni:

- hanno la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 43, comma 2, c.c., ossia nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale;
- hanno il domicilio nel territorio dello Stato, inteso – secondo quanto previsto dall'art. 2, comma 2, del TUIR – come il luogo in cui si sviluppano prevalentemente le relazioni personali e familiari;
- risultano presenti nel territorio dello Stato;
- salvo prova contraria, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente.

Le condizioni sopra elencate sono alternative tra loro: è quindi sufficiente che ne ricorra anche solo una affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia. Tuttavia, la condizione deve sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta, cioè per almeno 183 giorni (184 negli anni bisestili), anche non consecutivi.

Residenza civilistica

È fiscalmente residente in Italia il soggetto che, per la maggior parte del periodo di imposta, ha la residenza in Italia¹⁰, la quale va individuata "nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale".

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate¹¹ ha evidenziato che per configurare la residenza non è necessaria la continuità o definitività della dimora abituale, con la conseguenza che periodi anche prolungati di assenza non ne escludono il radicamento in Italia.

Domicilio

È residente in Italia anche il soggetto che abbia in Italia il domicilio per almeno 183 giorni. Rispetto alla formulazione normativa in vigore prima del 2024, il nuovo art. 2 co. 2 del TUIR reca una definizione di domicilio come "luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona"; risulta quindi attenuato il riferimento alla sfera professionale ed economica a favore di quella personale e familiare.

⁹ Articolo 2 comma 2 del TUIR, come riscritto dall'art. 1 del D.Lgs. 209/2023.

¹⁰ Articolo 43 comma 2 Codice Civile.

¹¹ Circolare n. 25 del 18 agosto 2023.

In merito alla nuova nozione di domicilio, l'Agenzia delle Entrate¹² ritiene vi rientrino sia i rapporti formalizzati, come quelli di coniugio o di unione civile, sia le relazioni personali connotate da un carattere di stabilità che esprimono un radicamento con il territorio dello Stato; oppure può assumere rilievo la dimensione stabile dei rapporti sociali nella misura in cui risulti da elementi certi (es., l'iscrizione annuale a un circolo culturale e sportivo).

L'Agenzia riporta, a titolo esemplificativo, le seguenti situazioni:

- il caso di una persona, iscritta all'AIRE, che lavora all'estero ma mantiene a propria disposizione, a qualunque titolo, una casa in Italia, lasciandovi attive le relative utenze, nella quale continua a rientrare nei fine settimana e dove trascorre alcuni periodi di astensione dal lavoro;
- il caso di Tizio, avente un'abitazione di proprietà sia in Italia, sia nello Stato estero Beta: nell'abitazione italiana sono presenti i figli, nati da un primo matrimonio, mentre nella casa situata all'estero vive l'attuale coniuge; la persona lavora ordinariamente in Italia, si reca frequentemente in vari Paesi per viaggi professionali nonché nello Stato Beta durante i fine settimana e i periodi di astensione dal lavoro; il periodo di permanenza in Italia è quello più lungo rispetto agli altri Stati, circostanza che induce l'Agenzia a considerare la persona residente in Italia.

Presenza fisica nel territorio

La norma introdotta D.Lgs. 209/2023 ha inserito, tra i criteri per l'individuazione della residenza fiscale, il riferimento alla presenza fisica.

L' Agenzia delle Entrate¹³ ha chiarito che si tratta di un criterio oggettivo, la presenza fisica può essere riscontrata in base a elementi che attestano la materiale permanenza nel territorio dello Stato, anche non continuativa, per un preciso numero di giorni o frazioni di giorno.

Iscrizione anagrafica

L'iscrizione anagrafica rappresenta un elemento formale che può essere superato mediante prova contraria, dimostrando l'assenza effettiva di residenza, domicilio o presenza fisica in Italia.

Ad esempio, un soggetto trasferitosi all'estero che abbia mantenuto l'iscrizione anagrafica in Italia (non essendosi iscritto all'AIRE) non sarà più considerato fiscalmente residente in Italia, a partire dall'1° gennaio 2024, se dimostra di non aver avuto nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo d'imposta, né la residenza civilistica, né il domicilio, né la presenza fisica.

¹² Circolare n. 20 del 4 novembre 2024.

¹³ Circolare n. 20 del 4 novembre 2024.

Trasferimento della residenza in paradisi fiscali

Ai sensi dell'art. 2, comma 2-bis, del TUIR, i cittadini italiani che trasferiscono la propria residenza in Paesi a fiscalità privilegiata si presumono comunque fiscalmente residenti in Italia, salvo prova contraria. Per individuare tali Paesi si fa riferimento alla cosiddetta black list prevista dal DM 4 maggio 1999.

La disposizione non modifica i criteri per stabilire la residenza fiscale, ma comporta un'inversione dell'onere della prova: spetta infatti al contribuente dimostrare l'effettiva residenza all'estero. In via ordinaria, invece, è l'Amministrazione finanziaria che deve provare la sussistenza dei requisiti per considerare un soggetto fiscalmente residente in Italia.

Elenco Paesi - DM 4 maggio 1999

Alderney	Libano
Andorra	Liberia
Anguilla	Liechtenstein
Antigua e Barbuda	Macao
Antille Olandesi	Malaysia
Aruba	Maldiva
Bahama	Maurizio
Bahrein	Montserrat
Barbados	Nauru
Belize	Niue
Bermuda	Oman
Brunei	Panama
Costa Rica	Polinesia Francese
Dominica	Monaco
Emirati Arabi Uniti	Sark
Ecuador	Seicelle
Filippine	Singapore
Gibilterra	Saint Kitts e Nevis
Gibuti	Saint Lucia
Grenada	Saint Vincent e Grenadine
Guernsey	Taiwan
Hong Kong	Tonga
Isola di Man	Turks e Caicos
Isole Cayman	Tuvalu
Isole Cook	Uruguay
Isole Marshall	Vanuatu
Isole Vergini Britanniche	Samoa
Jersey	

2.3 DISTACCO ALL'ESTERO E REGIME CONVENZIONALE

In deroga alle regole di determinazione analitica della base imponibile, il reddito di lavoro dipendente prestato fuori dall'Italia, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, da coloro che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base di retribuzioni convenzionali¹⁴.

Per quantificare il reddito imponibile di questi lavoratori, pertanto, non si tiene conto delle retribuzioni effettivamente corrisposte, ma di retribuzioni convenzionali definite annualmente con decreto ministeriale¹⁵.

Requisito della residenza fiscale

La disposizione normativa si applica ai soggetti che, pur mantenendo la residenza fiscale in Italia, come definita dall'art. 2 del Tuir¹⁶, si trasferiscono all'estero per svolgere la propria attività lavorativa per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi.

La norma richiede, inoltre, che l'attività di lavoro all'estero sia prestata in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto.

Requisito dell'esclusività

Il requisito dell'esclusività è soddisfatto quando la prestazione di lavoro all'estero costituisce l'unica attività affidata al dipendente e non è quindi accessoria o strumentale rispetto allo svolgimento di mansioni in Italia (ad esempio, per compiere trasferte o missioni presso clienti stranieri o società collegate all'estero, per la partecipazione a fiere, ecc.).

In sostanza, quindi, l'unico oggetto del rapporto di lavoro tra azienda e dipendente deve essere lo svolgimento di attività lavorativa all'estero. È opportuno, a tal fine, stipulare uno specifico contratto che prevede l'esecuzione della prestazione in via esclusiva all'estero e collocare il dipendente in uno speciale ruolo estero.

Requisito della continuità

Il concetto di continuità deve essere riferito al fatto che l'incarico deve essere stabile, ossia non di tipo occasionale. La continuità, però, non riguarda il periodo di permanenza all'estero: è sufficiente, infatti, che il lavoratore presti la propria opera all'estero per un minimo di 183 giorni "nell'arco di dodici mesi", da intendere non come periodo d'imposta, ma facendo riferimento alla permanenza all'estero stabilita nel contratto, possibile anche per un periodo a cavallo di due anni solari.

Nel conteggio dei 183 giorni rientrano anche le ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi, indipendentemente dal luogo in cui sono trascorsi.

¹⁴ Articolo 51, comma 8-bis, del Tuir.

¹⁵ Con il Decreto Ministeriale 29 maggio 2026, pubblicato nella G.U. n. 133 dell'11 maggio 2026 il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha determinato le retribuzioni convenzionali valide per il 2026.

¹⁶ Per ulteriori approfondimenti si rinvia al paragrafo 2.2 del presente volume 3.

La legge di Bilancio 2025¹⁷ ha introdotto una norma d'interpretazione autentica in relazione alla disciplina delle retribuzioni convenzionali, secondo la quale le disposizioni di cui all'art. 51 comma 8-bis del TUIR *“si interpretano nel senso che sono compresi nella loro applicazione anche i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto dai dipendenti che, nell'arco di 12 mesi, soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni ritornando in Italia al proprio domicilio una volta alla settimana”*.

Nel chiarire il senso di tale disposizione, la norma interpretativa specifica, quindi, che il ritorno settimanale al domicilio non fa venir meno il carattere continuativo del rapporto con lo Stato estero, con la conseguenza che il lavoratore può continuare a beneficiare del regime delle retribuzioni convenzionali. Trattandosi di una norma di interpretazione autentica, la stessa può applicarsi retroattivamente, anche ai distacchi conclusi prima dell'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2025.

Adempimenti del sostituto d'imposta

Se il contratto prevede la permanenza all'estero per più di 183 giorni, il sostituto applica la tassazione su base convenzionale a partire dalla prima retribuzione erogata, salvo rettifica in sede di conguaglio qualora vengano meno i requisiti richiesti.

Annualmente il Ministero del Lavoro pubblica un Decreto contenente le retribuzioni convenzionali¹⁸. Le retribuzioni sono contenute in apposite tabelle allegate ai DM, determinate in base ai settori produttivi (es. industria, edilizia, spettacolo, autotrasporto, ecc.), in cui le retribuzioni sono fissate a seconda delle qualifiche (es. operai impiegati) e delle fasce retributive (es. secondo livello, terzo livello, ecc.).

Qualora non sia previsto il settore economico nel quale viene svolta l'attività da parte del dipendente non è possibile applicare il regime delle retribuzioni convenzionali. La circolare INPS 44/2008 ha affermato che la fascia di retribuzione imponibile è determinata sulla base del raffronto con lo scaglione di retribuzione nazionale corrispondente; per retribuzione nazionale deve intendersi l'importo mensile determinato dividendo per 12 il trattamento da contratto collettivo previsto per il lavoratore, comprensivo degli emolumenti riconosciuti per accordo fra le parti, con esclusione dell'indennità estero. Nella determinazione della retribuzione convenzionale, inoltre, occorre rispettare le seguenti regole applicative:

- per il contratto a tempo parziale (part-time), la retribuzione convenzionale deve essere ridotta proporzionalmente all'orario di lavoro;

¹⁷ Articolo 1, comma 98, della Legge n. 207 del 30 dicembre 2024.

¹⁸ Con il Decreto Ministeriale 29 maggio 2026, pubblicato nella G.U. n. 133 dell'11 maggio 2026 il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha determinato le retribuzioni convenzionali valide per il 2026.

- se nel corso dell'anno la retribuzione complessiva subisce variazioni (ad esempi per aumenti o premi) si deve procedere al ricalcolo della retribuzione convenzionale operando gli aggiustamenti in fase di conguaglio;
- qualora il datore di lavoro riconosca al proprio dipendente alcuni benefit, successivamente all'invio all'estero, questi emolumenti in natura non subiscono alcuna tassazione autonoma in quanto il loro ammontare sarà ricompreso forfetariamente nella retribuzione convenzionale¹⁹ e, quindi, non è necessario procedere ad alcun ricalcolo della retribuzione convenzionale;
- nel caso in cui vengano corrisposte retribuzioni prima dell'entrata in vigore del decreto che annualmente stabilisce le nuove retribuzioni convenzionali si fa riferimento al decreto dell'anno precedente, salvo poi procedere con il ricalcolo in fase di conguaglio con le retribuzioni convenzionali aggiornate.

Contributi previdenziali e assistenziali

Un aspetto controverso è rappresentato dalla possibilità di dedurre i contributi previdenziali ed assistenziali dalla retribuzione convenzionale. In particolare, dal tenore letterale della norma, essendo la tassazione su base convenzionale una deroga alla normale tassazione, si potrebbe ritenere che i contributi non siano deducibili.

Tuttavia, secondo la risposta all'interrogazione parlamentare 1.2.2001 n. 7-01021, anche se il lavoratore può beneficiare delle retribuzioni convenzionali, rimane fermo il diritto a dedurre i contributi previdenziali obbligatori versati nello Stato estero. Questo orientamento è stato confermato dalla successiva giurisprudenza di legittimità (Cass. 7.4.2025 n. 9092) e, a livello di prassi amministrativa, dalla risposta a interpello 15.1.2026 n. 5.

Lo stesso principio dovrebbe valere anche per i contributi alle forme di previdenza complementare e di assistenza sanitaria.

Sostituti d'imposta che adempiono agli obblighi contributivi

I datori di lavoro che adempiono agli obblighi contributivi sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero, in applicazione del regime delle retribuzioni convenzionali ai fini previdenziali, devono in ogni caso operare le relative ritenute fiscali, anche se il dipendente percepisce il compenso direttamente dal soggetto estero presso cui prestano l'attività.

Convenzioni contro le doppie imposizioni

La disciplina dettata dall'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir non trova applicazione se il lavoratore presta la propria attività in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo per evitare le doppie imposizioni, e tale trattato prevede, per il reddito di lavoro

¹⁹ Circolare ministeriale 207/2000 e Risposta ad Interpello n. 37/E del 12 febbraio 2026.

dipendente, la tassazione esclusivamente nel Paese estero. In questo caso, infatti, la normativa convenzionale prevale sulle disposizioni fiscali nazionali.

Viceversa, sono molto più frequenti i casi in cui la Convenzione non prevede la tassazione unicamente in uno Stato, pertanto il dipendente si trova a versare le imposte sia nello Stato estero che in Italia.

In tal caso, per sterilizzare l'effetto della doppia tassazione, il dipendente potrà usufruire in Italia del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero, calcolato applicando all'imposta estera il coefficiente derivante dal rapporto reddito estero/reddito complessivo, utilizzando come base di calcolo non la retribuzione effettiva ma quella convenzionale.

La formula è la seguente:

$$\text{Imposta estera} \times \text{retribuzione convenzionale} / \text{reddito effettivamente corrisposto}$$

Il credito d'imposta viene riconosciuto dal datore di lavoro in sede di conguaglio di fine anno, a condizione che il dipendente produca la documentazione dalla quale risulti che le imposte estere:

- siano divenute definitive (non rilevano, pertanto, i versamenti a titolo d'acconto);
- siano state effettivamente pagate dal lavoratore, estinguendo il debito tributario nello stato estero.

Può succedere che in alcuni paesi esteri le imposte diventino definitive in un anno successivo rispetto a quello in cui il dipendente paga le imposte in Italia su base convenzionale; in questo caso il dipendente potrà recuperare il credito d'imposta solamente a partire dall'anno in cui si verifica la definitività dell'imposta estera.

La tassazione del TFR

Il trattamento di fine rapporto maturato nel periodo di attività di lavoro dipendente prestato all'estero dal lavoratore che risulta fiscalmente non residente in Italia non è soggetto a tassazione in Italia.

Il medesimo trattamento è applicabile anche alle altre somme corrisposte in aggiunta al TFR, in proporzione alla parte di TFR maturato nel periodo di attività svolta all'estero.

Tali principi sono stati confermati dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione 341/2008, la quale ha chiarito che: *“la parte di TFR maturata nel periodo di lavoro svolto in Italia va tassata esclusivamente dal nostro Stato, in quanto può essere considerata retribuzione erogata ad un soggetto residente in relazione ad una prestazione di lavoro effettuata in Italia. D'altra parte, l'imposizione del TFR riferibile agli anni di lavoro effettuati in Germania è riservata esclusivamente allo Stato tedesco, per analoga motivazione”*.

In Italia viene, quindi, tassata solo la quota di TFR e le altre somme correlate alla cessazione del rapporto di lavoro maturate nel periodo di lavoro in cui il dipendente è stato fiscalmente residente nel nostro Paese.

Ai fini della determinazione dell'aliquota applicabile al TFR e per il calcolo del reddito di riferimento, gli anni di maturazione da considerare dovrebbero essere solo quelli relativi alla residenza italiana. Sul punto, tuttavia, sarebbe opportuno un chiarimento ufficiale da parte dell'Agenzia delle entrate.

Anche per il TFR, tuttavia, occorrerà verificare che le convenzioni contro le doppie imposizioni non stabiliscano regole diverse; il modello OCSE, adottato dalla maggior parte delle convenzioni stipulate fino al 2001, non prevede infatti nulla con riferimento al TFR, facendo prevalere così la normativa interna.

Vi sono però le più recenti convenzioni, successive al 2001 (ad esempio quella con gli Stati Uniti), che hanno adottato il modello OCSE aggiornato che contiene un articolo (normalmente l'articolo 18) che disciplina espressamente il trattamento del TFR e delle indennità di fine rapporto. In questi casi è la disciplina convenzionale a prevalere sulle disposizioni nazionali e a stabilire in quale paese assoggettare a tassazione le somme.

2.2 FRONTALIERI

La definizione e la regolamentazione della tassazione del lavoratore frontaliere non è univoca, ma va ricercata nelle legislazioni nazionali e nelle singole Convenzioni contro le doppie imposizioni ed accordi stipulati tra gli Stati interessati.

Con il termine frontaliere è possibile inquadrare, in via generale, quel lavoratore che svolge la propria attività in zone di frontiera o in Stati limitrofi al territorio e che ritorna nello Stato di residenza, in linea di massima, quotidianamente o almeno una volta alla settimana. Tuttavia, tale definizione non può automaticamente essere estesa al diritto tributario, per il quale la disciplina del lavoratore frontaliere, sia per quanto riguarda la definizione che le regole di tassazione, va ricercata nelle legislazioni nazionali e nelle singole Convenzioni contro le doppie imposizioni ed accordi stipulati tra gli Stati interessati.

La definizione di frontaliere nella disciplina nazionale

La normativa italiana²⁰ prevede un trattamento particolare per i redditi da lavoro dipendente prestato, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, all'estero in zone di frontiera e in altri Paesi limitrofi da soggetti residenti in Italia.

In particolare, la disposizione si riferisce ai soli redditi percepiti dai lavoratori dipendenti che sono residenti in Italia e che quotidianamente si recano per svolgere la prestazione di

²⁰ Articolo 1, comma 175, della Legge 147/2013.

lavoro all' estero in zone di frontiera (Francia, Austria, San Marino, Città del Vaticano, Slovenia e Svizzera²¹) o in Paesi limitrofi (Principato di Monaco)²².

L'agevolazione prevede che tale reddito di lavoro dipendente concorre a formare il reddito complessivo per l'importo eccedente la franchigia di 10.000 euro dal 2024.

Ai fini dell'applicazione del presente regime, il sostituto d'imposta deve:

- determinare il totale della retribuzione corrisposta in relazione al reddito di lavoro svolto come "frontaliero";
- ridurre tale importo della franchigia;
- applicare la tassazione IRPEF su tale importo ridotto secondo le regole ordinarie del Testo Unico.

La franchigia spettante di 10.000 euro non deve essere riparametrata alla durata del rapporto nell'anno.

Con riferimento ai lavoratori residenti in Italia che lavorano nello Stato della Città del Vaticano la franchigia - fermo restando i requisiti di cui sopra - trova applicazione solo per coloro le cui retribuzioni non sono esenti dall'IRPEF ai sensi dell'articolo 3 del d.P.R. del 29 settembre 1973, n. 601, in quanto corrisposte da soggetti diversi dalla Santa Sede, dagli altri enti centrali della Chiesa cattolica e dagli enti gestiti direttamente dalla Santa Sede.

La definizione di frontaliere nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni

Ogni accordo sancisce differenti discipline specifiche, in particolare previste dall'Italia nelle Convenzioni con i seguenti Stati: Austria; Francia; San Marino e Svizzera.

Frontalieri nella Convenzione Italia-Austria

Quando una persona fisica residente in uno Stato nei pressi della frontiera svolge un'attività di lavoro dipendente nell'altro Stato, sempre nei pressi della frontiera, ed attraversa abitualmente la stessa per recarsi al lavoro, il reddito percepito da tale attività è imponibile soltanto nello Stato di residenza.

In questo accordo, il lavoratore frontaliere è inquadrato come la persona fisica che:

- è un lavoratore dipendente;
- risiede in Italia o in Austria nei pressi della frontiera;
- svolge il proprio lavoro nell'altro Stato, in cui non risiede, sempre nei pressi della frontiera;
- attraversa abitualmente la frontiera tra i due Stati per recarsi a lavoro.

²¹ La Svizzera rappresenta un caso particolare per cui occorre distinguere tra frontalieri residenti nei comuni italiani compresi nella fascia di 20 Km dal confine italo-svizzero e frontalieri residenti in tutti gli altri comuni italiani.

²² Circolare 2/2013, paragrafo 9.

L'espressione "abituamente" non è definita nella Convenzione, ma va rintracciata nella legislazione interna. Pertanto, dalla definizione italiana è necessario che il lavoratore si rechi quotidianamente all'estero per svolgere la propria prestazione lavorativa. La tassazione è esclusiva nello Stato di residenza del lavoratore.

Frontalieri nella Convenzione Italia-Francia

I redditi derivanti dal lavoro dipendente, di persone che abitano nella zona di frontiera di uno degli Stati e che lavorano nella zona di frontiera dell'altro Stato, sono imponibili soltanto nello Stato di residenza.

In questo accordo, il lavoratore frontaliere è definito come:

- il lavoratore dipendente;
- che risiede nelle zone frontaliere, cioè nelle regioni italiane e nei dipartimenti francesi confinanti con la frontiera tra i due Stati;
- che lavora nell'altro Stato, in cui non risiede, in un dipartimento o in una regione confinante con la frontiera tra i due Paesi.

Inoltre, risulta necessario che il lavoratore frontaliere si rechi in linea di principio quotidianamente all'estero per svolgere l'attività lavorativa.

La tassazione è esclusiva nello Stato di residenza del lavoratore.

Frontalieri nella Convenzione Italia-San Marino

Questa convenzione, a differenza delle due precedentemente analizzate, si riferisce esclusivamente ai lavoratori frontalieri italiani e non esplica effetti per i sammarinesi.

Per i frontalieri italiani, il reddito di lavoro dipendente prestato nella Repubblica di San Marino è soggetto a tassazione concorrente da entrambi gli Stati, con risoluzione della doppia imposizione mediante concessione da parte dell'Italia del credito d'imposta per le imposte pagate a San Marino.

La Convenzione non fornisce una definizione di lavoratori frontalieri, pertanto sarà necessario fare riferimento alla normativa nazionale italiana per l'individuazione dei soggetti, esattamente con lo stesso criterio utilizzabile con riferimento alla Convenzione Italia-Austria (cui si rinvia).

Frontalieri che lavorano in Svizzera

Un caso particolare è rappresentato dai frontalieri italiani che si recano a lavorare in Svizzera, per i quali è prevista una distinzione tra:

- frontalieri residenti in tutti gli altri comuni italiani che si recano a lavorare in Svizzera;
- frontalieri residenti nei comuni italiani compresi nella fascia di 20 Km dal confine italo-svizzero che si recano a lavorare nei cantoni dei Grigioni, del Ticino e del Valdese.

Nel primo caso, si applica il regime ordinario previsto per i lavoratori frontalieri e, pertanto, il reddito di lavoro dipendente concorre a formare il reddito complessivo per l'importo eccedente la franchigia di 7.500 euro (10.000 dal 2024).

Nel secondo caso, l'imposizione dei lavoratori frontalieri tra Italia e Svizzera è stata regolata da un primo accordo stipulato nel 1974, costituente parte integrante della Convenzione contro le doppie imposizioni tra i due Paesi, e successivamente innovata e sostituita da un nuovo accordo stipulato il 23 dicembre 2020, applicabile a partire dal 1° gennaio 2024.

Accordo del 1974

La definizione di frontaliere nell'Accordo del 1974 è puramente generica; tuttavia, l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 28/E del 28 marzo 2017, ha precisato che la qualificazione di frontaliere a livello convenzionale è da riconoscersi ai lavoratori che siano residenti in un Comune il cui territorio sia compreso, in tutto o in parte, nella fascia di 20 km dal confine con uno dei Cantoni Ticino, Grigioni o Vallese, in cui si recano per svolgere l'attività lavorativa.

Pertanto, non è richiesto che l'attività venga svolta in un Cantone "frontista" rispetto al Comune italiano di residenza, ma semplicemente che il soggetto italiano risieda in un Comune nella fascia di 20 km dal confine con uno dei tre Cantoni suddetti.

Se il soggetto risiede in un Comune non compreso in questa fascia, la potestà impositiva sui redditi di lavoro dipendente prodotti in Svizzera ricade sullo Stato di residenza (l'Italia), con applicazione della franchigia pari a 7.500 euro (10.000 euro dal 2024) e riconoscimento del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero.

I lavoratori possono essere definiti frontalieri esclusivamente quando sono residenti in Italia e si recano "quotidianamente" all'estero in zone di frontiera, ossia in tutti i giorni lavorativi.

L'accordo del 1974 prevede la tassazione esclusiva nello Stato di svolgimento dell'attività lavorativa (Svizzera).

Nuova Convenzione Italia-Svizzera del 2020

Il nuovo accordo, firmato il 23 dicembre 2020 e ratificato con Legge 13 giugno 2023, n. 83, entrerà in vigore dal 1° gennaio 2024.

La nuova disciplina risulta innovativa per quanto attiene la definizione di lavoratore frontaliere e per le regole applicabili; inoltre, prevede l'applicazione di un regime transitorio per i soggetti che già beneficiano del regime (più favorevole) derivante dall'accordo del 1974.

In particolare, il lavoratore frontaliere è definito come qualsiasi lavoratore residente in uno Stato contraente che:

- è fiscalmente residente in un Comune il cui territorio si trova, in tutto o in parte, nella zona di 20 km dal confine con l'altro Stato;
- svolge un'attività di lavoro dipendente nell'area di frontiera dell'altro Stato, per un datore di lavoro residente, una stabile organizzazione o una base fissa in tale Stato;
- ritorna, in linea di principio, quotidianamente al proprio domicilio principale nello Stato di residenza.

La *cd.* "area di frontiera" è delimitata nel dettaglio nel nuovo accordo, prevedendo l'applicazione ai Cantoni svizzeri di Grigioni, Ticino e Vallese e alle Regioni italiane di Lombardia, Piemonte, Valle d'Aosta e Provincia di Bolzano.

Con riferimento al ritorno in linea di principio "quotidiano" presso il proprio domicilio nell'altro Stato è precisato che lo *status* di frontaliere non viene meno se il soggetto non rientra al proprio domicilio, per motivi professionali, per un massimo di 45 giorni in un anno civile, esclusi i giorni di ferie e malattia.

Si può notare come, a differenza del precedente accordo, la disciplina convenzionale sia ora applicabile non soltanto ai frontalieri residenti in Italia, ma anche a quelli residenti in Svizzera.

La novità principale riguarda il regime impositivo applicabile ai frontalieri, con passaggio dalla tassazione esclusiva nel Paese della fonte del reddito alla tassazione concorrente tra Paese della fonte e Paese di residenza.

In particolare, il reddito da lavoro dipendente percepito dai frontalieri è imponibile nello Stato in cui è prestata l'attività lavorativa mediante ritenuta alla fonte fino ad un massimo dell'80% di quanto dovuto ai fini delle imposte dirette.

Lo Stato di residenza poi tassa per concorrenza il reddito per l'intero ammontare, garantendo l'eliminazione della doppia imposizione ai sensi della Convenzione Italia-Svizzera.

Tale meccanismo viene applicato dalla Svizzera con il "metodo dell'esenzione", con riserva della progressività, in cui il frontaliere svizzero vedrà la sua imposizione italiana già ridotta del 20%, mentre l'Italia utilizza il credito per le imposte pagate all'estero.

Inoltre, il nuovo Accordo prevede il principio generale per cui il carico fiscale complessivo non può, comunque, essere inferiore rispetto all'imposta che sarebbe stata prelevata ai sensi dell'Accordo del 1974.

Regime Transitorio della nuova Convenzione Italia-Svizzera

Il nuovo accordo prevede, inoltre, uno specifico regime transitorio per gli "attuali frontalieri", cioè i frontalieri che hanno in corso o hanno avuto un rapporto di lavoro al momento dell'entrata in vigore dell'accordo, differente rispetto al regime applicabile ai "nuovi frontalieri", cioè coloro che iniziano a lavorare come frontalieri a partire dalla data di entrata in vigore del nuovo accordo (1° gennaio 2024).

Il regime transitorio è applicabile a coloro che svolgono o hanno svolto un'attività di lavoro dipendente in Svizzera per un datore di lavoro svizzero, tra il 31 dicembre 2018 e la data di entrata in vigore del nuovo accordo (il 17 luglio 2023).

Tali soggetti continueranno ad essere assoggettati ad imposizione esclusiva in Svizzera e poi i Cantoni Ticino, Vallese e Grigioni provvederanno a redistribuire all'Italia, sino al 2033, il 40% dell'ammontare lordo delle imposte dirette sui frontalieri.

Il regime ordinario è, invece, applicabile a coloro che saranno assunti dopo l'entrata in vigore del nuovo accordo (entrano nel mercato del lavoro transfrontaliero dopo il 17 luglio 2023), cui verrà applicata un'imposizione dalla Svizzera pari all'80%, mentre l'Italia assoggetterà a sua volta ad imposizione l'intero reddito, da cui scomputare il credito per le imposte pagate all'estero.

Norma transitoria

La Legge di Bilancio 2025²³ dispone una norma transitoria per cui i lavoratori frontalieri possono svolgere, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2024 e la data di entrata in vigore definitiva del predetto Protocollo (che è ancora in attesa di completare l'iter di ratifica in entrambi i Paesi), fino al 25% della loro attività di lavoro dipendente in modalità di telelavoro presso il proprio domicilio nello Stato di residenza, senza che ciò comporti la perdita dello status di frontaliere.

²³ Articolo 1, comma 97, L. 30 dicembre 2024 n. 207



Smart working

Il lavoro agile o “smart working” è una particolare forma di svolgimento dell’attività resa all’esterno dei locali aziendali, senza precisi vincoli di orario o luogo di esecuzione della prestazione, con l’utilizzo spesso di strumenti e tecnologie messe a disposizione dal datore di lavoro.

Dal punto di vista fiscale, per i dipendenti che svolgono l’attività in lavoro agile non vi è alcuna differenza rispetto alla tassazione da applicare a coloro che svolgono l’attività in presenza.

Tuttavia, occorre prestare molta attenzione alle conseguenze che l’attività prestata in smart working (soprattutto se resa su base transnazionale) può comportare nella valutazione di alcuni istituti fiscali, quali per esempio:

- la definizione della residenza fiscale del lavoratore;
- la territorialità dei redditi;
- la possibilità di accedere alla tassazione convenzionale, in caso di attività prestata all’estero ai sensi dell’articolo 51, comma 8-bis del Tuir;
- la fruizione del regime agevolativo per i lavoratori impatriati.

3.1 SMART WORKING E RESIDENZA FISCALE

Ai fini della individuazione della residenza fiscale di un lavoratore in smart working, in assenza di una disposizione normativa specifica, occorre osservare i criteri ordinari previsti dal diritto interno (articolo 2 del Tuir) e dai trattati internazionali²⁴.

Residenza fiscale – normativa interna

L'art. 2 del TUIR (D.P.R. 917/1986) stabilisce i criteri per l'individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche in Italia, la quale costituisce il presupposto per l'assoggettamento all'IRPEF.

Per l'analisi dei requisiti e dei relativi approfondimenti si rinvia alla prima parte del paragrafo 2.2 del presente volume.

Residenza fiscale dei lavoratori in smart working

Per quanto riguarda la residenza fiscale dei lavoratori in smart working, i criteri applicabili non subiscono alcun mutamento rispetto a quelli ordinari previsti dalla normativa nazionale (art. 2 del TUIR), enunciati precedentemente.

In sostanza, le modalità di svolgimento dell'attività lavorativa non incidono sui criteri di determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche.

Infatti, ad esempio, un cittadino straniero che lavora dall'Italia in smart working per un datore di lavoro estero, permanendo in Italia per la maggior parte dell'anno solare, sarà considerato residente fiscalmente in Italia. Coerentemente a tale impostazione, il soggetto non residente in Italia che dal suo Paese di residenza svolge le prestazioni lavorative per un datore di lavoro italiano, continuerà a mantenere la propria residenza fiscale all'estero, a prescindere dalla sede in Italia del datore di lavoro.

Residenza fiscale convenzionale

La normativa nazionale deve sempre essere coordinata con le disposizioni contenute nelle Convenzioni stipulate dall'Italia con i singoli Stati esteri, la cui prevalenza sul diritto interno è pacificamente riconosciuta.

In particolare, le Convenzioni entrano in gioco qualora le normative interne degli Stati contraenti entrino in conflitto, qualificando entrambe la persona fisica come residente fiscalmente nel proprio territorio.

Questo "conflitto" viene risolto attribuendo prevalenza ad uno dei due Paesi secondo un criterio gerarchico, applicando delle specifiche regole, definite "*tie breaker rules*".

In particolare, le regole convenzionali, da applicare in ordine gerarchico per stabilire la residenza della persona fisica, sono le seguenti:

1. abitazione permanente;

²⁴ Circolare n. 25/E del 18 agosto 2023 dell'Agenzia delle Entrate.

2. centro degli interessi vitali²⁵;
3. soggiorno abituale²⁶;
4. nazionalità del contribuente.

Ad esempio, un cittadino italiano che si è trasferito all'estero, dove svolge un'attività lavorativa in smart working, e che ha mantenuto l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta. In aggiunta, si ipotizza che abbia venduto l'appartamento che possedeva in Italia e ne abbia acquistato uno nel nuovo Stato estero, inoltre si sia anche iscritto all'anagrafe del medesimo Stato estero.

In tal caso, avremo una situazione in cui entrambi gli Stati considerano residente la persona fisica nel proprio territorio, pertanto per dirimere il "conflitto" sarà necessario verificare, in primis, il luogo in cui è situata l'abitazione permanente del contribuente, nel qual caso lo Stato estero.

Nel caso in cui non vi sia conflitto tra le normative interne degli Stati o in caso di assenza di una specifica Convenzione contro le doppie imposizioni con l'Italia, la disposizione di riferimento per la determinazione della residenza fiscale della persona fisica resta unicamente l'art. 2 del TUIR.

3.2 TERRITORIALITÀ DEI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Una volta stabilito lo Stato di residenza del soggetto percettore dei redditi di lavoro dipendente, per individuare le regole di ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati, assume rilievo il "luogo di prestazione" dell'attività lavorativa, sia ai fini dell'ordinamento nazionale che ai fini delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

In base all'articolo 23 del Tuir - che disciplina l'applicazione dell'imposta sul reddito nei confronti delle persone fisiche non residenti - si considerano prodotti Italia i redditi di lavoro dipendente prestati nel territorio dello Stato.

Il principio generale previsto dal Testo Unico, quindi, è quello per cui il contribuente non residente è tassato in Italia se l'attività è effettivamente svolta nel nostro Paese.

²⁵ Ove il soggetto disponga di abitazioni permanenti in entrambi gli Stati, trova applicazione la seconda regola, in base alla quale il soggetto è considerato residente nello Stato in cui le sue relazioni personali ed economiche sono più strette ("centro degli interessi vitali").

²⁶ Nell'ipotesi in cui il soggetto abbia un'abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti e non possa essere determinato lo Stato in cui ha la sede dei propri interessi vitali ovvero non abbia l'abitazione permanente in nessuno dei due Stati, trova applicazione il terzo criterio di determinazione della residenza convenzionale, che fa rinvio ad una nozione vicina a quella di residenza civilistica fissata dall'articolo 43, comma 2, del codice civile, ovvero il concetto di "*habitual abode*" (dimora abituale).

L'articolo 15, paragrafo 1, del modello OCSE, adottato nelle Convenzioni stipulate dall'Italia, stabilisce che, se l'attività di lavoro dipendente è svolta in uno Stato diverso da quello di residenza, la tassazione è concorrente, ovvero i redditi devono essere tassati in entrambi gli Stati (quello di svolgimento dell'attività e quello di residenza).

In deroga a tale principio, si applica la tassazione esclusiva nello Stato di residenza quando:

- il beneficiario soggiorna nello Stato in cui esercita l'attività di lavoro dipendente per un periodo non superiore a 183 giorni nel corso di un periodo di 12 mesi;
- le remunerazioni sono pagate da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente nello Stato dove viene svolta l'attività di lavoro dipendente;
- l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione, o da una base fissa, di cui il datore di lavoro dispone nello Stato in cui è svolta l'attività.

Al riguardo, il paragrafo 1 del Commentario all'articolo 15, precisa che per individuare lo Stato contraente in cui si considera effettivamente svolta la prestazione lavorativa bisogna avere riguardo al luogo dove il lavoratore dipendente è fisicamente presente quando esercita le attività per cui è remunerato.

3.3 SMART WORKING E RETRIBUZIONI CONVENZIONALI

Per quanto riguarda le retribuzioni convenzionali, la norma prevista dall'articolo 51, comma 8-bis del Tuir, richiede che la prestazione lavorativa sia svolta nel Paese estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi.

In merito alla permanenza all'estero, la circolare 207/2000 ha precisato che il periodo da considerare ai fini del computo dei giorni non necessariamente deve essere continuativo, ma è sufficiente che il lavoratore presti la propria opera all'estero per un minimo di 183 giorni nell'arco di dodici mesi, anche a cavallo di due anni solari.

Con riferimento allo smart working, la prassi consolidata dell'Agenzia delle entrate (risposte alle istanze di interpello 345/2021, 458/2021 e 590/2021) è ferma nel sostenere che il requisito dello svolgimento dell'attività all'estero deve essere valutato con il criterio della presenza fisica, anche per i trasferimenti causati dall'emergenza epidemiologica.

In altre parole, secondo l'Agenzia, non possono essere considerati come trascorsi all'estero i giorni di smart working prestati dall'Italia, con la conseguenza che:

- possono accedere al regime convenzionale i lavoratori che si trasferiscono all'estero per il periodo temporale richiesto dalla norma e dall'altro Stato lavorano in remoto (mantenendo la residenza italiana);

- non sono soggetti alla tassazione convenzionale i lavoratori (fiscalmente residenti) che si trasferiscono in Italia per lavorare da remoto, soggiornando nello Stato estero per un periodo non superiore a 183 giorni.

3.4 SMART WORKING E REGIME AGEVOLATIVO PER I LAVORATORI IMPATRIATI

Anche in tale ambito, si sottolinea che non sono state apportate modifiche alla normativa nazionale che abbiano inciso sulle regole di determinazione della residenza delle persone fisiche ai fini fiscali, pertanto ne consegue che i regimi agevolativi rivolti alle persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia per svolgere un'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano, continuano a trovare applicazione.

Per quanto riguarda, invece, il regime docenti/ricercatori impatriati, essendo richiesto che sussista un collegamento tra il trasferimento della residenza in Italia e lo svolgimento dell'attività produttiva del reddito agevolabile, ne consegue che, a differenza di quanto accade per il regime impatriati, il docente o ricercatore trasferitosi in Italia che intrattenga un rapporto di lavoro con un Ente o con un'Università estera, per cui svolge attività di docenza o ricerca in lavoro agile dall'Italia, non potrà beneficiare dell'agevolazione in oggetto, in quanto non sussiste il predetto collegamento tra il trasferimento in Italia e lo svolgimento di un'attività di docenza/ricerca nel territorio dello Stato.

Con riferimento, invece, al requisito dell'attività prevalente in Italia, la circolare dell'Agenzia delle entrate 17/2017, ha chiarito che tale presupposto è soddisfatto se l'attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno.

La risposta all'interpello 621/2021, nel confermare che per le prestazioni in regime di smart working il reddito di lavoro dipendente si considera prodotto nello Stato in cui la persona è fisicamente presente, ha negato l'accesso al regime agevolativo ad un dipendente residente che nel corso del 2020 ha svolto per maggior parte del periodo d'imposta l'attività lavorativa in smart working dall'estero²⁷. In questo caso, quindi, pur mantenendo la residente fiscale in Italia, il lavoratore non potrà fruire del regime agevolativo per tale periodo di imposta e il reddito prodotto (in Italia e all'estero) sarà assoggettata a tassazione nel nostro Paese in misura integrale.

È importante ricordare, inoltre, che anche qualora l'attività lavorativa risulti prevalentemente prestata in Italia, i redditi agevolabili sono solo quelli prodotti nel territorio dello Stato, per individuare i quali la circolare 33/2020 rinvia ai criteri di

²⁷ Nel caso di specie, la persona aveva lavorato fisicamente in Italia per soli 76 giorni, mentre aveva operato dall'Olanda, in smart working, per i rimanenti giorni lavorativi con lo stesso datore di lavoro. Le stesse considerazioni sono valide anche se il trasferimento temporaneo nell'altro Stato è determinato da una policy aziendali, adottata per fronteggiare l'emergenza epidemiologica.

collegamento previsti dall'articolo 23 del Tuir. Pertanto, se l'attività è prestata all'estero in smart working per un periodo inferiore a 183 giorni, l'impatriato può essere ammesso al regime agevolativo (perché è soddisfatto il requisito della prevalenza), ma solo per i redditi riferiti all'attività prestata in Italia²⁸.

Impatriato in smart working in Italia alle dipendenze di una società estera

Con la risposta 596/2021, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto applicabile il regime agevolativo ad un lavoratore trasferitosi in Italia per continuare a svolgere la propria mansione da remoto a favore di un datore di lavoro estero.

Infatti, l'articolo 16 del DLgs 147/2015, come modificato dall'articolo 5 comma 1 del DL 34/2019, non richiede più che l'attività sia svolta per un'impresa operante sul territorio dello Stato.

Sul piano operativo, in questa ipotesi, non dovrebbe essere necessaria per la fruizione del beneficio la richiesta scritta al datore di lavoro estero con cui viene richiesta l'applicazione del regime agevolato, posto che questi non riveste la qualifica di sostituto d'imposta (salvo il caso in cui non disponga di una stabile organizzazione in Italia, come chiarito nella risposta all'istanza di interpello 449/2021).

3.5 RIMBORSO DELLE SPESE DELLE UTENZE SOSTENUTE DAL DIPENDENTE

I lavoratori in smart working se da un lato beneficiano di indiscutibili vantaggi (basti pensare al risparmio in termini di tempo e di costi del trasporto per il tragitto casa-lavoro), dall'altro sostengono alcune spese per svolgere l'attività da remoto, per esempio per le utenze domestiche (energia elettrica o connessione a Internet) o per la predisposizione di una postazione di lavoro all'interno dell'abitazione, con apposite dotazioni informatiche e complementi d'arredo. Per queste ragioni, sono diventate sempre più frequenti le iniziative aziendali volte ad indennizzare i dipendenti dei costi sostenuti per lo svolgimento dell'attività da remoto o per fornire loro gli strumenti per godere, a casa come in ufficio, di una postazione di lavoro confortevole.

Per quanto riguarda i rimborsi delle spese sostenute dai dipendenti in smart working, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in risposta ad alcune istanze di interpello, richiamando precedenti documenti di prassi che hanno trattato in passato argomenti simili. In particolare, già la circolare 326/1997 aveva chiarito che, in deroga al principio di onnicomprensività previsto dall'articolo 51 del Tuir, possono essere esclusi da imposizione quei rimborsi che riguardano spese, diverse da quelle sostenute per produrre il reddito, di competenza del datore di lavoro e anticipate dal dipendente per l'acquisto di

²⁸ Qualora l'attività lavorativa risulti prevalentemente prestata in Italia, i redditi agevolabili possono comprendere anche le somme corrisposte per l'attività di lavoro prestata in trasferta all'estero, naturalmente se di durata inferiore a 183 giorni nel periodo d'imposta (in tal senso circolare 33/2020).

beni strumentali di piccolo valore, quali, ad esempio, la carta della fotocopia o della stampante o le pile della calcolatrice.

La risoluzione 178/2003 ha poi chiarito che non concorrono alla formazione dell'imponibile le somme che non costituiscono un arricchimento per il dipendente, come indennizzi ricevuti a mero titolo di reintegrazione patrimoniale in relazione a costi sostenuti esclusivamente nell'interesse del datore di lavoro. L'argomento è stato ripreso dalla risoluzione 357/2007 che, in merito alle spese sostenute da un telelavoratore, ha precisato che le somme erogate per rimborsare i costi dei collegamenti telefonici non sono da assoggettare a tassazione solo se le stesse sono analiticamente documentate.

Nella più recente risoluzione 74/2017 viene, inoltre, confermato che se legislatore non individua espressamente nelle norme un criterio forfettario ai fini della determinazione della quota esclusa da imposizione (è il caso, per esempio, del rimborso degli interessi passivi sui finanziamenti, ai sensi del comma 4 dell'articolo 51 del Tuir), i costi sostenuti dal lavoratore nell'esclusivo interesse del datore di lavoro devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili.

Alla luce dei citati documenti di prassi - richiamati e confermati nelle recenti risposte alle istanze di interpello 328 dell'11 maggio 2021 e 371 del 24 maggio 2021 - i rimborsi "forfettari" erogati ai dipendenti in smart working (per i costi connessi alla connessione internet, al consumo della corrente elettrica, all'aria condizionata o al riscaldamento) concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente, a meno che non sia determinabile per legge o in base a elementi oggettivi la quota esclusivamente sostenuta nell'interesse del datore di lavoro.

Riguardo la deducibilità dal reddito d'impresa, invece, trattandosi di rimborsi funzionali allo svolgimento dell'attività in smart working e accordati al dipendente per soddisfare un'esigenza lavorativa, detti costi sono deducibili ai fini IRES, ai sensi dell'articolo 95, comma 1, del Tuir.

La risposta all'interpello 314 del 30 aprile 2021

Un caso particolare e da valutare con molta cautela è il contenuto della risposta all'istanza di interpello 314 del 30 aprile 2021, presentata da una società che ha siglato un accordo di secondo livello per il trattamento economico dei dipendenti in smart working.

L'istante, volendo indennizzare i dipendenti dalle spese che sostengono per motivi lavorativi quando operano presso la propria abitazione, intende concedere a ogni lavoratore un rimborso spese, calcolato sulla base dei seguenti parametri:

- tipologia di spesa;
- risparmio giornaliero per la società;
- costo giornaliero per dipendente in smart working.

In particolare, la società ha quantificato il consumo giornaliero di energia elettrica per l'utilizzo di un computer e di una lampada, i costi per l'utilizzo dei servizi igienici (acqua e materiale di consumo) e il costo del riscaldamento nel periodo invernale quando i

dipendenti lavorano presso la sede aziendale e ha ritenuto adeguato un rimborso di 50 centesimi per ogni giorno di lavoro in smart working²⁹.

Descritta la situazione, l'istante ha chiesto all'Agenzia se le somme rimborsate ai dipendenti secondo le modalità descritte possono essere esenti da tassazione, trattandosi di costi sostenuti nell'interesse del datore di lavoro.

L'Agenzia nella risposta ha confermato la soluzione prospettata dalla società, ritenendo valido il criterio per determinare i costi da rimborsare ai dipendenti in smart working, basato sul risparmio aziendale. Pertanto, secondo l'Agenzia, detti rimborsati non concorrono a formare il reddito imponibile ai fini Irpef, in quanto riferibili ai consumi sostenuti nell'interesse esclusivo del datore di lavoro.

Buoni pasto ai dipendenti in smart working

Un'ulteriore pronuncia dell'Agenzia delle entrate ha interessato il tema dell'esenzione fiscale per i buoni pasto riconosciuti ai dipendenti in smart working (risposta 123 del 22 febbraio 2021³⁰)

I buoni pasto sono una prestazione sostitutiva del servizio di somministrazione del vitto, esenti sino all'importo giornaliero di:

- 4 euro se in formato cartaceo;
- 10 euro se in formato elettronico.

A tal proposito, l'Agenzia ricorda che scopo dell'agevolazione è detassare le erogazioni ai dipendenti finalizzate a soddisfare le esigenze alimentari del personale che durante l'orario di lavoro deve consumare il pasto (in tal senso la risoluzione 118/2006).

Nello specifico, l'articolo 4 del Decreto Ministeriale 122/2017, prevede che i buoni pasto:

- consentono al titolare di ricevere un servizio sostitutivo di mensa di importo pari al valore facciale del buono pasto;
- permettono all'esercizio convenzionato di provare documentalmente l'avvenuta prestazione nei confronti delle società di emissione;
- sono utilizzati esclusivamente dai prestatori di lavoro subordinato, a tempo pieno o parziale, anche qualora l'orario di lavoro non preveda una pausa per il pasto, nonché dai soggetti che hanno instaurato con il cliente un rapporto di collaborazione anche non subordinato;
- non sono cedibili, né cumulabili oltre il limite di otto buoni, né commercializzabili o convertibili in denaro e sono utilizzabili solo dal titolare;
- sono utilizzabili esclusivamente per l'intero valore facciale.

Dalla lettura della norma, l'Agenzia rileva la mancanza di vincoli alla possibilità di erogare i buoni pasto da parte del datore di lavoro, indipendentemente dall'orario e dalle

²⁹ Secondo l'istante, l'importo del rimborso giornaliero fissato in 0,50€ è in realtà inferiore rispetto al risultato relativo al costo giornaliero stimato (pari a euro 0,5135 e a quello risparmiato dalla società pari a euro 0,5105).

³⁰ In precedenza, si era già espressa la Direzione Regionale del Lazio, con interpello n. 956-2631/2020.

modalità di lavoro attuate in azienda. Per questa ragione, anche ai buoni pasto riconosciuti ai dipendenti in smart working si applica il regime di parziale imponibilità previsto dalla lettera c), comma 2, dell'articolo 51 del Tuir.

Settore Fisco e Diritto d'Impresa

Il Settore Fisco e Diritto d'Impresa di Assolombarda contribuisce alla definizione delle posizioni dell'Associazione in materia di diritto tributario e legale, fornisce assistenza alle imprese e rappresenta gli interessi imprenditoriali nelle sedi competenti.

Attraverso un'azione sistematica di informazione, consente agli associati di rimanere aggiornati sull'evoluzione del quadro normativo, di disporre delle indicazioni necessarie al rispetto degli adempimenti e di compiere scelte gestionali corrette

GUIDO MARZORATI

Direttore del Settore

guido.marzorati@assolombarda.it

DOMENICO MISCIOSCIA

Direttore Area Politiche Fiscali

domenico.miscioscia@assolombarda.it

FRANCESCA AFFINI

francesca.affini@assolombarda.it

MARTA CASTELLI

marta.castelli@assolombarda.it

ALBERTO COLLI

alberto.colli@assolombarda.it

MASSIMO CORTESE

massimo.cortese@assolombarda.it

CARMEN GIUGNO

carmen.giugno@assolombarda.it

MARCO MASSENZ

marco.massenz@assolombarda.it

PAOLA MONFRINI

paola.monfrini@assolombarda.it

ARMANDO PRIOLO

armando.priolo@assolombarda.it

ANGELO VENTIMIGLIA

angelo.ventimiglia@assolombarda.it

La segreteria

CATERINA DELON – PATRIZIA DAMATO

 02.58370.308 - 02.58370.267

 *fisc@assolombarda.it*

Elenco Dispense pubblicate

- “Fiscalità delle auto aziendali” N° 01/2025
- “Le pratiche tangibili dell’innovazione” N° 04/2025
- “Ammortizzatori Sociali - La gestione della NASpl” N° 05/2025
- “Il binomio: innovazione digitale, sostenibilità” N° 06/2025
- “La gestione della Salute e Sicurezza per i lavoratori all’estero nelle PMI” N° 07/2025
- “I provvedimenti disciplinari” N° 08/2025
- “Congedi di maternità e paternità - Congedi parentali” N° 09/2025
- “I numeri per le risorse umane” N° 10/2025
- “Ammortizzatori sociali” N° 11/2025
- “Capitale umano globale: immigrazione e mercato del lavoro” N° 12/2025
- “L’ingresso in Italia dei lavoratori stranieri” N° 13/2025
- “Indagine retributiva 2025” N° 14/2025
- “Agilità strategica nella gestione per la qualità” N° 15/2025
- “Guida alla riscossione” N° 01/2026
- “Assegnazione e cessione agevolata dei beni ai soci” N° 02/2026
- “Rivalutazione terreni e partecipazioni” N° 03/2026
- “La gestione della Salute e Sicurezza per i lavoratori in distacco” N° 04/2026
- “La gestione della formazione obbligatoria in materia di Salute e Sicurezza per i lavoratori somministrati” N° 05/2026
- “Guida alla programmazione socio-sanitaria 2026 in Regione Lombardia” N° 06/2026
- “Il reddito di lavoro dipendente - Vol 1” – N° 07/2026
- “I numeri per le risorse umane - Edizione 2026” – N° 08/2026
- “Il reddito di lavoro dipendente - Vol 2” – N° 09/2026

www.assolombarda.it
www.genioeimpresa.it

