

GLI EFFETTI DEL COVID-19 SUL LUOGO DI TASSAZIONE: SMART WORKING, RESIDENZA FISCALE E STABILE ORGANIZZAZIONE

La rapida diffusione della pandemia COVID-19 ha radicalmente influenzato il modo in cui vengono condotte e gestite le imprese. Molte più persone lavorano da casa utilizzando forme di smart working, di home working o alternando presenza in ufficio e lavoro da remoto. Le nuove modalità di organizzazione del lavoro, soprattutto per i dipendenti, hanno fatto sorgere interrogativi sull'applicazione delle norme che stabiliscono i criteri di collegamento dei redditi con la residenza fiscale dei contribuenti, aprendo nuovi scenari.

La residenza fiscale

La **residenza fiscale** stabilisce il luogo ove il contribuente è tenuto a dichiarare i suoi redditi, ovunque siano percepiti (*world-wide income principle*), e quindi il loro regime di tassazione.

Le regole sulla residenza fiscale previste dalla disciplina nazionale sono contenute negli art. 2, 5 e 73 del DPR 917/986, rispettivamente per le persone fisiche e gli enti societari. La residenza fiscale delle persone fisiche è in Italia quando, per la maggior parte del periodo di imposta e cioè per più di 183 giorni all'anno, il soggetto:

- è iscritto all'anagrafe della popolazione residente (art. 6 co.1 L. 470/88);
- ha fissato in Italia il proprio domicilio ovvero il centro vitale dei propri affari, e dei propri interessi morali, familiari o sociali (art. 43 co. 1 c.c.);
- ha stabilito in Italia la propria residenza, ovvero la propria dimora stabile, con l'intenzione di rimanervi (art. 2 DPR 917/1986).

Le condizioni sopra citate sono alternative tra loro; il ricorso anche di una sola di esse permette ad un soggetto di essere considerato fiscalmente residente in Italia, e quindi di dover dichiarare e tassare in Italia tutti i redditi posseduti, qualunque sia il loro luogo di produzione.

Al contrario, se un soggetto non possiede alcuna delle caratteristiche sopra citate, non è considerato residente fiscalmente in Italia. Pertanto, questi sottopone a tassazione in Italia soltanto i redditi ivi percepiti.

Per le **società di persone** e le **società di capitali** tre elementi identificano la residenza fiscale:

- la sede legale
- la sede amministrativa
- l'oggetto principale dell'attività.

Quando uno di questi elementi si trova in Italia, la società acquisisce residenza fiscale italiana. Questi criteri sono formali e sostanziali, e si applicano per esclusione.

Pertanto, non è sufficiente che una società sia stata costituita all'estero, vi abbia la sede legale o vi svolga l'oggetto principale, per escludere che sia fiscalmente residente in Italia.

Il trasferimento del luogo di lavoro

La pandemia COVID-19 ha aumentato le possibilità di lavoro in Italia per conto di un datore estero, così come sono aumentati i rimpatri e i contratti di lavoro in modalità remota o home working.

Ciò crea molteplici interrogativi sull'applicazione delle norme dei trattati fiscali internazionali contro le doppie imposizioni:

- in quale paese viene assoggettato a tassazione il reddito di un lavoratore dipendente che varia il proprio luogo di lavoro a causa delle restrizioni da pandemia?
- si configura una stabile organizzazione (subsidiary) di una società, laddove il lavoratore svolga la propria attività in un paese diverso da quello in cui la società ha sede?

Il tema è stato proposto recentemente anche dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 33/E del 28/12/20, che ha approfondito il tema delle agevolazioni per i lavoratori rimpatriati.

Il segretariato dell'OCSE lo scorso aprile 2020 ha reso disponibili delle Linee guida sull'interpretazione dei Trattati contro le doppie imposizioni. Con l'Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic del 21 gennaio 2021, **Guida aggiornata sull'applicazione delle norme contenute nelle Convenzioni internazionali**, l'OCSE ha proposto, a quasi un anno di distanza, una "rilettura" dell'esistenza di una stabile organizzazione durante il Covid-19, la residenza fiscale per imprese e individui e la tassazione dei redditi di lavoro dipendente.

Obiettivo della Guida è suggerire soluzioni a questi problemi.

Si tratta di indicazioni non vincolanti, ma che costituiscono uno strumento utile all'interpretazione dei trattati alla luce della pandemia.

La stabile organizzazione del datore di lavoro

In primo luogo, la Guida conferma che per determinare l'esistenza o meno di una stabile organizzazione è necessario considerare la permanenza e la disponibilità del luogo, così che questo sia considerato **sede fissa di una attività**: in tale luogo si può quindi configurare l'esistenza di una stabile organizzazione.

In base all'art. 5 del modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni, per **stabile organizzazione** si intende una sede fissa d'affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività, che può essere anche un ufficio.

Il paragrafo 18 del Commentario agli articoli del modello di Convenzione OCSE (par. 15 della Guida) prevede che se parte dell'attività di impresa viene svolta in un luogo come l'ufficio domestico di una persona fisica, non sempre ciò porta alla conclusione che quella sede sia a disposizione dell'impresa.

Si pone così la questione se lo svolgimento di attività lavorative intermittenti da casa, da parte di un dipendente, renda quella casa una sede a disposizione dell'impresa datrice di lavoro. Anche un ufficio può essere considerato stabile organizzazione, se utilizzato in modo continuativo per svolgere attività di impresa.

Partendo da questo presupposto, è possibile affermare che se un individuo continuerà a lavorare da casa dopo la cessazione delle misure di sicurezza sanitarie, si potrà ritenere che vi sia un certo grado di permanenza e quindi di stabilità. Tuttavia, tale circostanza

da sola non comporterà necessariamente che questo spazio fisico costituisca una sede fissa di stabile organizzazione.

Affinché possa avvenire questa allocazione è necessario un ulteriore esame dei fatti e delle circostanze, verificando se l'attività svolta dal lavoratore sia attività di impresa.

In base ai paragrafi 18 e 19 del Commentario (par. 18 della Guida), la **richiesta al lavoratore da parte dell'impresa** di lavorare da casa è un fattore importante per l'individuazione di una stabile organizzazione. Al riguardo, il paragrafo 19 prevede il caso di un lavoratore transfrontaliero che svolge la maggior parte del proprio lavoro dalla propria abitazione, situata in una giurisdizione, piuttosto che dall'ufficio messo a sua disposizione in altra giurisdizione. Tale abitazione non dovrebbe essere considerata a disposizione dell'impresa, a meno che l'impresa non abbia richiesto che l'abitazione del dipendente sia utilizzata per le sue attività lavorative.

La Guida OCSE osserva pertanto che gli individui che effettuano attività di telelavoro da casa (home working), come misura di salute pubblica imposta o raccomandata da almeno uno dei governi per prevenire la diffusione del virus COVID-19, non costituiscono una sede fissa di stabile organizzazione aziendale per l'impresa datrice di lavoro.

In generale, quindi, se il lavoro da remoto viene **chiesto dal lavoratore dipendente**, l'abitazione del lavoratore non può considerarsi "a disposizione" dell'impresa estera, e non può esserci stabile organizzazione.

E' necessario comunque che l'impresa estera **mantenga un ufficio ed una postazione** per il dipendente presso una delle sue sedi. Qualora ciò non avvenga, ovvero qualora l'impresa estera utilizzi gli uffici soltanto per attività ausiliarie (come riunioni), l'abitazione del lavoratore diventerà una base fissa a disposizione dell'impresa estera e si configurerà una sua stabile organizzazione.

Qualora il lavoratore sia un agente, l'art. 5, paragrafo 5 del modello OCSE prevede che si configura una stabile organizzazione se egli conclude abitualmente contratti per conto dell'impresa. Anche in questo caso, la Guida conferma che l'attività svolta non dovrebbe essere considerata abituale se il dipendente ha iniziato a lavorare da casa a seguito di misura di salute pubblica.

La Guida esamina anche il caso di un **cantiere**, che costituisce stabile organizzazione se di durata superiore a 12 mesi secondo il modello OCSE o sei mesi secondo il modello NU. La pandemia ha interrotto molte attività di cantiere, ponendo la questione se l'interruzione delle attività debba essere inclusa nel determinare la durata dello stesso. La Guida esclude che l'arco temporale di chiusura delle operazioni impedito da misure di sanità pubblica debba essere considerato.

La Guida esamina anche il possibile **trasferimento della direzione effettiva** e della impossibilità di viaggiare dei membri dell'organo amministrativo o del management.

Illustrando i fattori che le autorità fiscali competenti dovrebbero considerare per individuare la residenza fiscale di una società (luogo ove si tengono abitualmente le riunioni del consiglio di amministrazione o organo equivalente, luogo dove svolge l'attività amministratore delegato e luogo dove si svolge la gestione quotidiana senior della società), la Guida afferma che è improbabile che la residenza di una società possa essere influenzata dall'impossibilità di viaggiare, come misura di salute pubblica, delle persone che partecipano al processo di gestione e decisionale.

Il luogo di tassazione del lavoratore

La Guida si sofferma anche sul paese di residenza delle persone fisiche, le cui regole possono diventare complesse, analizzando vari casi.

Ai fini dei trattati fiscali un individuo può essere residente in una sola giurisdizione, così come il diritto di tassazione del reddito da lavoro è attribuito a una sola giurisdizione. La Guida conclude che la dislocazione di una persona in una giurisdizione, impedita a tornare nella propria giurisdizione di origine a causa di misure di salute pubblica, **non ha impatto sulla residenza** della persona ai fini della applicazione dei trattati fiscali.

Rimane la questione di cosa accadrà quando gli obblighi sanitari imposti dagli Stati per il lavoro da casa saranno venuti meno, o qualora il lavoratore, in autonomia, concordi modalità di svolgimento dell'attività lavorativa da casa, o se l'utilizzo dell'abitazione del dipendente in Italia sia imposto all'impresa estera, senza altre opzioni possibili, così che il lavoro da casa diventa una sua esigenza.

Allo stesso modo, occorrerà chiedersi se il datore di lavoro estero applicherà un contratto estero al lavoratore.

Tutti casi per i quali occorrerà attendere ulteriori chiarimenti.

in collaborazione con

Daniela Purghè, Dottore Commercialista in Milano

Aggiornato al 26 aprile 2021