

---

# Stabile organizzazione e *smart working*: il punto di vista dell'OCSE e dell'Agenzia delle Entrate

*Prof. Avv. Andrea Ballancin*

*andrea.ballancin@uniupo.it*

Brescia, 14 ottobre 2022

## S.O. e *smart working*

---

Stabile organizzazione e *smart working*, anche in seguito alla diffusione della pandemia da COVID-19:

- possibili conseguenze fiscali sia in capo alle persone fisiche
- possibili conseguenze in capo alle imprese non residenti

## S.O. e *smart working*: la posizione dell'OCSE

---

- A prescindere dal contesto pandemico, il Commentario OCSE all'art. 5 del Modello contro le doppie imposizioni, aggiornato nel 2017, si occupa del particolare rapporto tra «*remote working*» e stabile organizzazione (paragrafi 18-19).
- Il Commentario, nello specifico, individua **tre criteri** al ricorrere dei quali è possibile configurare nella casa di abitazione del lavoratore da remoto una stabile organizzazione: (i) l'abitazione deve essere nella disponibilità dell'impresa residente nell'altro Stato; (ii) l'attività da remoto deve avere carattere continuativo; (iii) le attività svolte non devono essere preparatorie o ausiliarie.
- Più nello specifico: in merito al punto (i), si precisa che l'abitazione viene considerata nella disponibilità dell'impresa nel caso in cui questa abbia chiesto al lavoratore di utilizzarla al fine di svolgere la propria attività lavorativa, non fornendogli, perciò, un ufficio. Tale interpretazione risulta controversa e si auspica venga rivista nelle prossime revisioni del Commentario. In relazione, invece, al punto (iii) possono nascere incertezze sulla natura delle mansioni svolte. In particolare, la S.O. per essere tale deve svolgere un'attività di *core business*: il paragrafo 19 del Commentario OCSE, ad esempio, afferma che l'abitazione di un soggetto, che svolge attività di consulenza per l'impresa (estera), configura una S.O., se l'attività principale dell'impresa stessa consiste proprio in operazioni di consulenza.

## S.O. e *smart working*: la posizione dell'OCSE

---

- Chiaramente, deve essere effettuata una valutazione caso per caso per verificare se effettivamente i tre requisiti individuati dall'OCSE siano rispettati.
- Si profilano, poi, due aspetti particolarmente problematici:
  - il primo è legato all'effettiva localizzazione del dipendente e alla corretta determinazione del reddito attribuibile alla stabile organizzazione. Il lavoratore, infatti, potrebbe svolgere la propria attività lavorativa in diversi luoghi, grazie all'apporto dato dai diversi dispositivi elettronici di cui potrebbe disporre. Soluzione chiara qualora vi sia una espressa previsione contrattuale, secondo la quale, nel caso in cui non sia fornito un ufficio, l'attività venga svolta dalla propria abitazione, potendo configurare, al ricorrere dei necessari requisiti, una stabile organizzazione;
  - il secondo legato agli incombenti amministrativi e contabili derivanti dal caso in cui più lavoratori svolgano la propria attività in *smart working* in Stati differenti.

# S.O. e *smart working*: la posizione dell'OCSE

---

## Giurisprudenza internazionale non univoca:

- Nelle sentenze danesi SKM2018.399.BR e SKM2019.185. ØLR, la Corte ha individuato la sussistenza di una stabile organizzazione nell'abitazione del lavoratore dipendente che da lì svolgeva la propria attività lavorativa per un'impresa estera. Di diverso avviso, invece, le sentenze relative ai casi nn. 21-0516496 e 21-0702381, nei quali la Corte ha negato la sussistenza di una stabile organizzazione, poiché la richiesta di lavorare da remoto era pervenuta, in entrambi i casi, dal dipendente stesso per esigenze personali, l'impresa datrice di lavoro non aveva interessi sul mercato danese e il lavoratore non svolgeva funzioni di gestione e non aveva poteri di firma.
- Sentenza norvegese caso n. 99-00421: ha sancito la configurazione di una stabile organizzazione nell'abitazione del lavoratore da remoto
- Le sentenze canadesi nn. 2007-2033(IT)G e 2007-3490 (IT)G e la sentenza spagnola n. 169/2010 a favore del contribuente, negando la sussistenza di una stabile organizzazione nella sua abitazione, nonostante parte dell'attività lavorativa veniva svolta in *smart working*.

# COVID-19: la posizione dell'OCSE

---

- Durante la pandemia, il 3 aprile 2020, il Segretariato generale dell'OCSE ha emanato un documento intitolato «*OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*», poi implementato il 21 gennaio 2021 con la guida «*Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic*». Si tratta di strumenti di *soft law*, non vincolanti per i singoli Paesi.
- Le linee guida mirano ad interpretare alcune norme convenzionali, ma hanno un perimetro di applicazione limitato alle sole situazioni sorte durante il periodo pandemico e generate dalle misure a tutela della salute pubblica pubblicate dai singoli Stati. L'obiettivo di tali linee guida risiede nella volontà di contrastare eventuali fenomeni di doppia imposizione, senza, però, determinare effetti di doppia non imposizione.
- Le raccomandazioni OCSE hanno riguardato, in particolare, le seguenti tematiche: (i) individuazione della residenza per le persone fisiche; (ii) individuazione della residenza per le persone giuridiche; (iii) tassazione dei lavoratori; (iv) **possibilità di configurare una stabile organizzazione**.

# COVID-19: la posizione dell'OCSE

---

- **In merito all'ultimo punto menzionato, secondo l'OCSE, non sarebbe possibile ravvisare una stabile organizzazione estera nell'ipotesi di lavoro svolto da casa («home office» o «smart working») da parte di un dipendente, a causa di restrizioni imposte per la tutela della salute pubblica.**
- Tale considerazione vale anche per la stabile organizzazione personale. Si consideri, ad esempio, l'ipotesi di un agente che si è visto costretto a concludere contratti, in nome e per conto del proprio datore di lavoro estero, dalla propria abitazione: nel caso in cui tale situazione sia stata dettata da restrizioni imposte per la tutela della salute pubblica, è evidente come non si configuri l'abitudine richiesta per la sussistenza di una stabile organizzazione estera.
- Anche per i cantieri vale il medesimo ragionamento: la sospensione dei lavori non pregiudica il computo dei termini per la qualificazione del cantiere come permanente, se tale situazione è dovuta a limitazioni imposte per contrastare la pandemia da COVID-19.

# COVID-19: la posizione dell'Italia

---

- Durante il periodo pandemico, l'Italia ha concluso **3 accordi** (con Svizzera, Austria e Francia), in tema di trattamento dei redditi di lavoro dipendente: grazie a tali accordi, vengono considerati giorni di lavoro trascorsi nell'altro Stato, quelli, in realtà, trascorsi nella propria abitazione svolgendo l'attività lavorativa da remoto.
- Gli accordi stipulati hanno il fine di limitare la portata delle restrizioni dovute alla diffusione del COVID-19 e sono soggetti ad interpretazione restrittiva.
- Gli accordi con Austria e Francia hanno cessato di avere effetto il 30 giugno 2022. Invece, la sorte dell'accordo stipulato con la Svizzera, tutt'oggi in essere, verrà decisa a fine ottobre (stando a quanto dichiarato dai due Paesi coinvolti in una dichiarazione congiunta presentata in data 22 luglio 2022).

# COVID-19: la posizione dell'Italia

---

- **Telefisco 2021**: l'Agenzia chiarisce che gli Accordi amministrativi stipulati con Svizzera, Francia e Austria consentono una corretta interpretazione delle disposizioni contenute nell'art. 15 delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni. In particolare, gli Accordi con Svizzera e Francia fanno riferimento alla generalità dei dipendenti residenti in uno Stato, che svolgono la propria attività lavorativa nell'altro Stato contraente, mentre l'Accordo con l'Austria si riferisce solamente ai lavoratori frontalieri. Perciò, si può concludere che l'Italia ha accolto gli orientamenti espressi dal Segretariato OCSE, ma solamente sulla base dei citati Accordi amministrativi e a condizioni di reciprocità.
- **Risposte ad interpelli** dove si ribadisce l'applicazione delle linee guida OCSE per il solo tramite dei citati Accordi amministrativi stipulati dall'Italia. L'interpretazione dettata da tali linee guida ha effetti solamente sulle norme pattizie e non con riferimento alla normativa domestica (es. no interpretazione dell'art. 51, comma 8-bis, Tuir): Risposta n. 345/2021 e Risposta n. 458/2021.
- **Altri interpelli** intervenuti sull'argomento: Risposta n. 590/2021 (Germania) e Risposta n. 626/2021 (Lussemburgo), nelle quali l'Agenzia chiarisce che l'attività di lavoro da remoto si considera svolta nel luogo dove il lavoratore dipendente (sia esso residente ai fini fiscali in Italia oppure no) è fisicamente presente quando esercita l'attività per cui viene remunerato.

## S.O. e *smart working*: la posizione dell'Italia

---

- La **Corte di Cassazione** ha affrontato il tema con l'**ordinanza n. 1977/2020**. La fattispecie verteva sull'attività lavorativa svolta da un legale rappresentante italiano di una società con sede in Repubblica Ceca: in particolare, tale soggetto svolgeva, dalla propria casa sita in Italia, attività di organizzazione e di gestione di pacchetti turistici in Lombardia per i clienti cechi, dunque non attività meramente preparatorie o ausiliarie. Per questi motivi, la Suprema Corte ha sancito la possibilità di configurare l'abitazione di tale soggetto come stabile organizzazione.
- L'Agenzia delle Entrate, invece, ha toccato il tema in relazione, in particolare, al regime impatriati, con la **Circolare n. 33/E del 2020**, in seguito alle modifiche introdotte dal D. l. n. 34/2019.

## S.O. e *smart working*: la posizione dell'Italia

---

- Al paragrafo 7.5 di detta Circolare, intitolato «*Datore di lavoro non residente*», l'AdE ricorda che possono accedere alle agevolazioni concesse, al ricorrere dei requisiti tassativamente indicati dal Legislatore, «*i soggetti che vengono a svolgere in Italia attività di lavoro alle dipendenze di un datore di lavoro residente all'estero, o i cui committenti [...] siano stranieri (non residenti)*», nel caso di lavoratori autonomi o di imprese.
- In tali situazioni, «*il lavoratore impatriato, peraltro, potrebbe configurare una stabile organizzazione nel territorio dello Stato del datore di lavoro non residente, ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni conclusa dall'Italia, ove esistente, o ai sensi dell'articolo 162 del TUIR*».

## S.O. e *smart working*: la posizione dell'Italia

---

- In tema di impatriati, l'Agenzia si è espressa anche con recenti interpelli (non si parla di configurazione di S.O.): **Risposta n. 3/2022 e Risposta n. 55/2022**, grazie alle quali è stata riconosciuta in maniera definitiva la possibilità di applicare i benefici concessi dal regime impatriati anche ai lavoratori agili in Italia alle dipendenze di datori di lavoro esteri. La **Risposta n. 157/2022**, confermando nuovamente tale possibilità, ha ricordato che non è necessario ravvisare un carattere di novità tra l'attività, in precedenza, svolta in presenza e, in seguito, svolta da remoto e che il contribuente può fruire dell'agevolazione direttamente in dichiarazione dei redditi. Dello stesso tenore, è anche la **Risposta n. 223/2022**, dove l'Agenzia riconosce la possibilità di fruire dell'agevolazione ad un medico rientrato in Italia e da qui svolgente la propria attività lavorativa, da remoto, alle dipendenze di un datore di lavoro estero.
- Anche in relazione al regime di favore previsto per docenti e ricercatori (D. l. n. 78/2010), per ostacolare la «**fuga dei cervelli**», la Risposta ad interpello n. 341/2020 ha previsto la compatibilità di tale regime con la possibilità di svolgere da remoto in Italia un'attività lavorativa a favore di un ente estero.

# S.O. e *smart working*

---

- S.O e smart working: ma quanto reddito attribuire?
- S.O., smart working e residenza fiscale dell'impresa
- Crisi della nozione di S.O.

***Grazie per l'attenzione***

***Prof. Avv. Andrea Ballancin***

*andrea.ballancin@uniupo.it*