

Alessandro Valente

Smart working: gli indizi per prevenire i rischi di una stabile organizzazione

Smart working: gli indizi per prevenire i rischi di una stabile organizzazione

di **Alessandro Valente**

L'approfondimento

Appare sempre più concreto il rischio che lo svolgimento di un'attività lavorativa in modalità smart working possa configurare una stabile organizzazione. Sebbene la prassi dell'Amministrazione finanziaria italiana non si sia ancora espressa in maniera esplicita in merito a tale argomento, è possibile individuare alcuni indizi che consentono di prevenire eventuali contestazioni.

Stabile organizzazione e smart working

Occorre rilevare un sempre maggiore utilizzo della modalità *smart working* per lo svolgimento delle prestazioni lavorative da parte dei lavoratori. Tale modalità è stata agevolata dal progressivo affermarsi del fenomeno della digitalizzazione delle imprese che ha reso necessario procedere ad un'attenta valutazione di tutti i rischi connessi anche alla possibile configurazione di una stabile organizzazione di un'impresa estera sul territorio italiano¹.

Il rischio che possa configurarsi una stabile organizzazione è emerso a seguito della pubblicazione di alcuni documenti da parte dell'OCSE e alcune risposte ad interPELLI proposti dai contribuenti all'Agenda delle entrate.

Numerosi dubbi sorgono in ragione della definizione di stabile organizzazione non aggiornata all'evoluzione delle modalità di svolgimento dell'attività lavorativa sempre più dinamiche.

Occorre evidenziare, infatti, che il paragrafo 1 dell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE definisce la stabile organizzazione come "una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività"².

Secondo quanto previsto dal Commentario OCSE³ può individuarsi una "**sede di affari**" ogniqualvolta risultino disponibili (a qualsiasi titolo) locali, immobili o macchinari, impianti e attrezzature di diverso genere utilizzate per lo svolgimento dell'attività d'impresa.

Occorre evidenziare che può configurarsi una sede di affari anche qualora non ci siano locali a disposizione per lo svolgimento di un'attività imprenditoriale, ma venga messo a disposizione dell'impresa solo un determinato spazio. Secondo quanto disposto dal Commentario, una sede di affari può essere rappresentata da uno spazio in un mercato, ovvero da aree

Alessandro Valente - Valente Associati GEB Partners / Crowe Valente / Crowe UAE

Note:

- 1 Per ulteriori approfondimenti cfr. A. Valente - I. Viola, "Stabile Organizzazione e *Remote Working*: Orientamento dell'OCSE vs Prassi dell'Agenda delle entrate", in *Fiscalità & Commercio internazionale*, n. 2/2022; A. Valente, "Assessing the Tax Treatment of Employees Working in Italy during the Pandemic", in *International Tax Review* del 27 luglio 2021.
- 2 Per ulteriori approfondimenti cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, Milano, 2016; P. Valente - L. Vinciguerra, *Stabile Organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, IPSOA, Milano, 2018.
- 3 Paragrafo 6 del Commentario al paragrafo 1 dell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE, 2017.

impiegate dall'impresa in via permanente in un deposito doganale o, ancora, nella sede di un'altra impresa⁴.

Ai fini dell'integrazione di tale requisito, occorre che la sede sia a disposizione dell'impresa estera (*power of disposition o right of use test*), e non rileva il titolo in base al quale l'impresa abbia acquisito tale disponibilità. Trattasi di una formulazione che attribuisce prevalenza al principio della sostanza sulla forma con la conseguenza che si può configurare una stabile organizzazione ogniqualvolta la sede di affari non è di proprietà dell'impresa né è dalla stessa detenuta in virtù di un contratto di locazione⁵. Non risulta necessario, inoltre, che questa sede sia a disposizione di una sola impresa⁶.

Con riferimento al *power of disposition test*, il Commentario delinea alcune ipotesi in cui può configurarsi una sede di affari. Viene rimarcata la non necessità di alcun titolo legale formale, che attribuisca il diritto ad utilizzare una determinata sede. Viene, infatti, ritenuta sufficiente la mera circostanza fattuale per cui un'impresa dispone di un certo spazio nel quale svolgere la propria attività. Conseguentemente si può configurare una sede di affari anche qualora un'impresa occupi abusivamente un certo spazio attraverso il quale essa svolge la propria attività⁷. Il Commentario individua diversi casi esemplificativi in cui si può configurare l'esistenza di una stabile organizzazione. Il presupposto di base è che la mera presenza di un'impresa in un determinato luogo non implica necessariamente che detta impresa abbia il potere di disporre del luogo stesso. In particolare:

- un fornitore che visita regolarmente il proprio cliente per ricevere gli ordini e incontrare il direttore degli acquisti non implica che la struttura del cliente sia a disposizione del fornitore e, pertanto, non ne costituisce una sede di affari⁸;
- il dipendente di una società cui è consentito utilizzare, per lungo periodo di tempo, un ufficio nella sede di un'altra società (ad esempio, una

controllata recentemente acquisita), al fine di garantire che essa rispetti gli obblighi assunti sulla base dei contratti stipulati con la prima società, integra i presupposti in base ai quali l'ufficio della controllata costituisce una sede di affari per la controllante (e, dunque, una stabile organizzazione), qualora detto ufficio sia a disposizione del dipendente per un periodo sufficientemente lungo - tale da integrare l'ulteriore requisito della permanenza - e l'attività ivi svolta dal dipendente non abbia carattere meramente ausiliario o preparatorio⁹;

- un *dock* presso il magazzino di un cliente usato da una società di trasporti su gomma ogni giorno per diversi anni al fine di consegnare la merce acquistata dal cliente non costituisce sede di affari a disposizione della società di trasporti¹⁰;
- la presenza di un imbianchino nell'edificio/ufficio del suo cliente principale tre giorni alla settimana per due anni configura una sua stabile organizzazione, qualora l'imbianchino

Note:

- ⁴ In senso conforme, *The Income Tax Appellate Tribunal Delhi Bench "C" - New Delhi, M/s Rolls Royce Plc vs DY. Director of Income Tax*, 26 ottobre 2007: "the mere fact that an enterprise has a certain amount of space at its disposal which is used for business activities is sufficient to constitute a place of business. No formal legal right to use that place is therefore, required. Thus, for instance, a permanent establishment could exist where an enterprise illegally occupied a certain location where it carried on its business. Article 5(1) does not refer that the premises should belong to the assessee but if it is able to use the same, it is an identified and distinct location and on which he exercise the control, it will be considered as a PE within the meaning of Article 5(1) of the treaty. Accordingly, it can be said that the appellant has a PE in India within the meaning of Article 5(1) of the treaty (...)"
- ⁵ Il par. 9 del Commentario all'art. 5 attribuisce a tale circostanza una certa evidenza: "A place of business may also exist where no premises are available or required for carrying on the business of the enterprise and it simply has a certain amount of space at its disposal. It is immaterial whether the premises, facilities or installations are owned or rented by or are otherwise at the disposal of the enterprise".
- ⁶ K. Vogel, *Double Taxation Conventions, London - The Hague - Boston*, 1997, pag. 287. Cfr. inoltre P. Valente - L. Vinciguerra, *Stabile Organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, IPSOA, Milano, 2018; P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 971 ss.
- ⁷ Commentario OCSE, *sub art. 5*, paragrafo 11-12.
- ⁸ Commentario OCSE, *sub art. 5*, paragrafo 14.
- ⁹ Commentario OCSE, *sub art. 5*, paragrafo 15.
- ¹⁰ Commentario OCSE, *sub art. 5*, paragrafo 16.

ivi svolga le più rilevanti funzioni proprie della sua attività (*i.e.* tinteggiare)¹¹;

- l'espressione "sede d'affari **attraverso cui** (...)" deve essere intesa in senso ampio così da includere tutti i casi in cui attività d'impresa siano svolte in un determinato luogo che è, a quello scopo, a disposizione dell'impresa. Così si deve ritenere, ad esempio, che un'impresa impegnata nella pavimentazione di una strada stia svolgendo la propria attività attraverso il luogo presso cui sta operando (*i.e.*, la strada)¹².

Con le modifiche introdotte al Modello di Convenzione OCSE e al relativo Commentario con l'aggiornamento effettuato nel 2017 sono state introdotte, ai par. 18-19 (come si vedrà meglio in seguito) alcune considerazioni in merito al concetto di *home office* e se lo stesso possa o meno considerarsi stabile organizzazione.

Gli elementi della stabile organizzazione: la "fissità" della struttura e l'esercizio dell'attività imprenditoriale

Al fine di qualificare la sede di affari come "fissa" occorre fare riferimento a due aspetti: quello temporale e quello geospaziale¹³.

L'aspetto temporale deve combinarsi con:

- l'elemento soggettivo (la volontà di costituire una sede permanente, in via del tutto disgiunta dalla effettiva durata della stessa); oppure
- l'elemento oggettivo (l'effettiva permanenza).

Deve realizzarsi una connessione tra il luogo di esercizio dell'attività e un determinato punto geografico. Il Commentario considera irrilevante la durata in base alla quale un'impresa di uno Stato contraente opera nell'altro Stato, nel caso in cui non operi in un posto determinato; ciò non implica, tuttavia, che l'attrezzatura, che costituisce la sede di affari, debba risultare fissata al suolo sul quale poggia, essendo sufficiente la permanenza della stessa in un determinato luogo. Infatti, proprio sul concetto di permanenza in un determinato luogo si fonda la convinzione della natura non temporanea di una sede di affari.

Qualora la sede di affari sia costituita per uno scopo non qualificabile come temporaneo, la stessa può essere considerata stabile organizzazione, anche se dovesse essere esistita per un limitato periodo di tempo, a causa della particolare natura dell'attività o di particolari vicende del contribuente o dell'attività (es., la morte dello stesso o fallimento)¹⁴. Se una sede di affari, sorta allo scopo di svolgere un'attività di carattere temporaneo, viene mantenuta per un periodo tale da non poter essere considerato transitorio, la stessa diverrà sede fissa e, conseguentemente, stabile organizzazione *ab origine*.

Con riferimento al requisito della fissità, sotto il profilo spaziale, della sede di affari, il Commentario fornisce alcuni chiarimenti relativamente alle attività che, per loro natura, sono svolte non nello stesso luogo ma in luoghi vicini. In particolare, si deve ritenere che sussista un'unica sede di affari quando, alla luce dell'attività svolta dall'impresa, sia identificabile un determinato spazio che possa considerarsi unico, sia sotto il profilo geografico che economico/funzionale, benché al suo interno l'attività di affari venga svolta in più luoghi¹⁵.

Per converso, non può configurarsi un'unica sede di affari quando non vi sia una coerenza sotto il profilo economico/funzionale, anche

Note:

11 Commentario OCSE, *sub art.* 5, paragrafo 17.

12 Commentario OCSE, *sub art.* 5, paragrafi 21 ss.

13 "The 'fixed place of business test' is in fact composed of three cumulative tests. The enterprise must have a 'place of business', and the right to use the place of business has to be maintained with a certain degree of permanence at a distinct geographical place within the jurisdiction of the treaty" (Skaar A.S., *Permanent establishment*, Deventer, 1991, pag. 111).

14 Commentario OCSE, *sub art.* 5, paragrafi 34

15 Commentario OCSE, *sub art.* 5, paragrafo 22. Il Commentario OCSE, *sub art.* 5, paragrafo 23 individua alcuni esempi:

- una miniera costituisce un'unica sede di affari sebbene le attività possano spostarsi da un luogo ad un altro all'interno di essa;

- un *hotel*, in cui una società di consulenza affitta diverse stanze/ufficio, può essere considerato un'unica sede di affari di detta società di consulenza;

- una strada, un mercato esterno o una fiera costituiscono un'unica sede di affari anche qualora, nell'ambito degli stessi, un commerciante localizzi il proprio stand in parti diverse.

qualora le attività siano svolte all'interno di un'area geografica limitata¹⁶.

Analogamente, non si può ritenere che sussista un'unica sede di affari laddove l'attività sia svolta nell'ambito di un singolo progetto ma in luoghi diversi che difettano della necessaria coerenza geografica. È il caso, ad esempio, di un consulente che opera nell'ambito di un singolo progetto per l'addestramento del personale di una banca dislocato in diverse filiali (ogni filiale dovrebbe essere considerata separatamente). Diversa è l'ipotesi del consulente che svolga la medesima attività spostandosi da un ufficio all'altro all'interno della stessa filiale¹⁷.

Per quanto concerne il requisito della fissità sotto il profilo temporale, la sede di affari non deve avere natura temporanea. Il Commentario evidenzia che può configurarsi una stabile organizzazione anche quando una sede di affari esiste solo per un breve periodo di tempo qualora la natura dell'attività sia tale per cui il compimento della stessa richiede tale limitato periodo di tempo. Poiché, secondo il Commentario, nella valutazione del requisito temporale, i singoli Stati membri dell'OCSE non hanno adottato criteri uniformi, la prassi ha, tuttavia, evidenziato che l'esistenza di una stabile organizzazione non è normalmente contestabile laddove l'attività sia svolta attraverso una sede di affari per un periodo inferiore a sei mesi¹⁸.

Eccezioni a tale regola si riscontrano qualora:

- l'attività abbia natura ricorrente, nel qual caso la fissità della sede di affari deve essere valutata considerando il numero di volte (anche nel corso di più anni) in cui la sede viene utilizzata¹⁹;
- l'attività sia svolta esclusivamente in un Paese, nel qual caso la connessione con il territorio è rilevante nonostante il compimento dell'attività richieda, per sua natura, soltanto un breve periodo di tempo²⁰;
- una sede di affari sia utilizzata per brevi periodi di tempo e per diverse attività simili svolte dallo stesso soggetto o da parti correlate, al fine di evitare che la sede non ecceda il carattere puramente temporaneo relativamente a ciascuna attività²¹.

L'esercizio dell'attività imprenditoriale, in tutto o in parte, svolta tramite la stabile organizzazione deve essere inteso nel senso che l'imprenditore (o il dipendente dello stesso) deve svolgere la propria attività e ricevere le relative informazioni e istruzioni nella sede di affari e non altrove.

Inoltre, l'attività deve essere svolta regolarmente. Quanto detto, in virtù di quanto disposto dal paragrafo 35 del Commentario, non significa senza interruzioni²²

Si configura una stabile organizzazione quando l'impresa comincia a svolgere l'attività attraverso di essa. La fase di allestimento della sede non va considerata, qualora l'attività preparatoria sia differente, nella sostanza, da quella che verrà svolta in via permanente.

I paragrafi 36-38 del Commentario trattano di **alcune fattispecie** di svolgimento dell'attività d'impresa attraverso una stabile organizzazione come ad esempio:

Note:

16 Il par. 24 del Commentario OCSE *sub art.* 24 evidenzia che nel caso in cui, ad esempio, qualora un imbianchino sia chiamato a dipingere più parti di un grande edificio nell'ambito di una serie di contratti stipulati con clienti non correlati tra loro, l'edificio non può essere considerato un'unica sede di affari per l'imbianchino poiché non vi è un unico progetto per la tinteggiatura dell'intero edificio. Diverso sarebbe il caso in cui l'imbianchino svolgesse la medesima opera in esecuzione di un singolo contratto con un singolo cliente.

17 Commentario OCSE, *sub art.* 5, paragrafo 25.

18 Commentario OCSE, *sub art.* 5, paragrafo 28.

19 Commentario OCSE, *sub art.* 5, paragrafo 29.

20 Commentario OCSE, *sub art.* 5, paragrafo 30.

21 Commentario OCSE, *sub art.* 5, paragrafo 32.

22 Tale concetto è ribadito nel paragrafo 44 del Commentario ove viene precisato che l'interruzione temporanea dell'attività non può essere considerata chiusura dell'attività. Secondo Tremblay R.G. (in "Permanent Establishment in Canada", in *Report of Proceedings of the 41st Tax Conference*, Toronto, 1989, pag. 23) "the requirement of permanence is the correct application of the permanent establishment principle. The very use of the word 'permanent' suggests that there must be a significant degree of continuity and regularity to the business operation to support a permanent establishment finding".

Cfr. inoltre P. Valente - L. Vinciguerra, *Stabile Organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, IPSOA, Milano, 2018; P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 971 ss.

- nel caso di proprietà materiali (es. attrezzature industriali, commerciali o scientifiche) o immateriali (es. brevetti) concesse o affittate a terzi, mediante una sede fissa di affari, tale attività farà ritenere in linea generale la sede di affari stessa una stabile organizzazione;
- nel caso in cui un'impresa di uno Stato dia in locazione immobili o affitti attrezzature o beni immateriali ad un'impresa di un altro Stato, senza mantenere in quest'ultimo Stato una sede fissa di affari per tali attività, le attività ivi condotte non costituiscono una stabile organizzazione del concedente, sempreché l'accordo negoziale si limiti alla mera locazione o all'affitto.

In relazione a quanto sin qui evidenziato in termini generali, occorre interrogarsi su come si conciliano i sopra descritti principi relativi alla stabile organizzazione con l'attività di *smart working*.

Stabile organizzazione e digitalizzazione: il concetto di home office

L'economia digitale ha modificato i modelli di *business* e di catena del valore delle imprese multinazionali mettendo in discussione il tradizionale assetto del sistema fiscale internazionale.

Mentre in passato era prassi comune per le imprese multinazionali stabilirsi in ogni Paese attraverso la presenza fisica ("impresa" o "stabile organizzazione") per condurre l'attività di *business* in quel territorio, la digitalizzazione dell'economia ha consentito a tali imprese di operare nei vari Stati attraverso la mera "presenza digitale".

La tecnologia digitale ha avuto un significativo impatto sulle modalità di svolgimento dell'attività imprenditoriale con un significativo potenziamento delle attività lavorative in modalità da remoto, aumentando la velocità con cui le informazioni possono essere processate, analizzate ed utilizzate, ovvero implementando il commercio elettronico²³.

Stante la progressiva affermazione della tecnologia l'OCSE nella versione del Modello OCSE aggiornata al 2017 ha introdotto il concetto di *home office*.

Il par. 18 del Modello di Convenzione OCSE ha evidenziato che la sola circostanza per cui parte dell'attività di un'impresa possa svolgersi presso una *individual's home office* e che la stessa sia utilizzata, ad esempio, da un dipendente che lavora per l'impresa non dovrebbe portare automaticamente a concludere che tale sede possa considerarsi a disposizione completa dell'impresa stessa²⁴.

Tali principi sono stati ribaditi nei documenti dell'OCSE:

- *Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19*, pubblicato in data 3 aprile 2020 e illustrante i principali impatti del COVID-19 sulle situazioni *cross-borders*;
- *Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*, pubblicato in data 21 gennaio 2021²⁵, che costituisce un ampliamento del precedente.

Al fine di valutare se un *home office* possa o meno essere qualificata come una sede a disposizione dell'impresa occorrerà procedere ad un'attenta valutazione dei fatti e dalle circostanze di ciascun caso.

Se lo svolgimento delle attività commerciali presso l'abitazione di un soggetto (ad esempio, un dipendente) è sporadico o incidentale non è possibile configurare una stabile organizzazione. Tuttavia, qualora un ufficio localizzato presso l'abitazione del dipendente dovesse essere utilizzato in modo continuativo per lo svolgimento di

Note:

- 23 Quanto detto ha comportato una maggiore flessibilità nella scelta di localizzazione di determinate attività di *business* o di spostamento di determinate funzioni che possono essere dislocate rispetto all'*ultimate market jurisdiction* nonché alle giurisdizioni in cui vengono svolte le altre funzioni di *business* collegate. Per maggiori approfondimenti in tema di analisi funzionale e creazione del valore, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, 2022, IPSOA, Milano.
- 24 Per ulteriori approfondimenti cfr. S. Reggiani, "Stabile organizzazione e *home office*: alcune riflessioni", in *Amministrazione & Finanza*, n. 7/2022.
- 25 Per maggiori approfondimenti in merito all'impatto che il COVID-19 ha avuto (e avrà) sull'applicazione dei Trattati contro le doppie imposizioni cfr. P. Valente - A. Della Rovere - S. Mattia - P. Schipani - F. Vincenti, *Guida pratica al transfer pricing. Comparabilità, benchmarking, prassi applicativa*, IPSOA, Milano, 2021.

attività commerciali per conto di un'impresa ed è desumibile dai fatti e dalle circostanze che l'impresa ha richiesto al dipendente di utilizzare quella sede per svolgere l'attività commerciale dell'impresa stessa (ad esempio, non fornendo un ufficio a un dipendente in casi in cui per natura dell'attività svolta è invece necessario che ci sia un ufficio), l'*home office* potrebbe essere considerata una stabile organizzazione²⁶.

L'approccio adottato dall'OCSE può considerarsi anacronistico principalmente per due ordini di motivi:

- individua tale fattispecie come residuale in quanto presuppone che nella maggior parte dei casi, le persone lavorino da remoto nello stesso Stato della casa madre;
- non considera l'evoluzione dei modelli di *business*: per lo svolgimento di numerose attività lavorative non è più richiesta la presenza di postazioni fisse e uffici, in quanto è possibile svolgerle in qualsiasi luogo.

I paragrafi 18 e 19 del Commentario all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE individua alcune **condizioni necessarie** per la sussistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato:

- la casa di abitazione deve essere "a disposizione" dell'impresa localizzata nell'altro Stato;
- il carattere continuativo dell'utilizzo di tale luogo;
- lo svolgimento di attività rientrante nel *core business* della casa madre estera.

In merito al primo requisito, il paragrafo 18 del Commentario evidenzia che è necessario che l'impresa abbia richiesto al dipendente di utilizzare la stessa per l'attività lavorativa, ad esempio non fornendogli un ufficio²⁷.

Tale principio non rispecchia l'attuale realtà lavorativa caratterizzata da una sempre maggiore digitalizzazione. Appare evidente come tale criterio individuato dal Commentario non può da solo essere utile ad affermare o escludere la presenza di un controllo da parte dell'impresa estera stante la progressiva affermazione di professioni svincolate dalla necessità di un ufficio in senso tecnico.

Alcuni degli indizi che, combinati ad altri elementi, potrebbero far propendere per un **possibile controllo** da parte dell'impresa residente all'estero potrebbero essere:

- corrispettivo erogato al lavoratore a titolo di affitto di una stanza;
- rimborso da parte del datore di lavoro delle spese sostenute dal lavoratore (arredo dell'ufficio e attrezzatura informatica, luce, connessione *internet*, ecc.) per l'utilizzo dell'abitazione;
- segni esteriori dell'attività aziendale - quali, ad esempio, cancelleria, lettere intestate, timbri, cartelli esterni l'abitazione, conto corrente nazionale.

L'Amministrazione fiscale danese nella decisione SKM2020.298.SKTST ha individuato i seguenti ulteriori indizi:

- la mancanza di un altro ufficio nello Stato in cui ha sede la società in cui il lavoratore possa svolgere la propria attività;
- accettazione da parte dell'impresa che il lavoratore possa svolgere l'attività lavorativa dalla propria abitazione nello Stato di residenza (non è rilevante che tale elemento sia indicato in maniera esplicita nel contratto di lavoro);
- svolgimento dell'attività da remoto non in modo sporadico ma pianificato e strutturato;
- interesse del datore di lavoro a che l'attività possa essere condotta da remoto nell'altro Stato per ragioni di carattere commerciale²⁸.

Note:

26 Per ulteriori approfondimenti cfr. S. Reggiani, "Stabile organizzazione e *home office*: alcune riflessioni", in *Amministrazione & Finanza*, n. 7/2022.

27 In tal senso anche L. Corso - G. Odetto, "Richiesta del datore criterio anacronistico per la S.O. in caso di *home office*", in *Eutekne.info* del 17 ottobre 2022; G. Odetto, "Lavoro da remoto con rischio stabile organizzazione", in *Eutekne.info* del 24 agosto 2022.

28 Merita di essere evidenziato che con riferimento alla posizione della Danimarca, nelle sentenze SKM2018.399.BR e SKM2019.185. ØLR, la Corte ha configurato la sussistenza di una stabile organizzazione nell'abitazione del lavoratore dipendente che svolgeva la propria attività lavorativa per un'impresa estera. Di diversa opinione sono state le sentenze relative ai casi nn. 21-0516496 e 21-0702381, nei quali la Corte ha negato la sussistenza di una stabile organizzazione, in quanto la richiesta di lavorare in modalità *smart working* era pervenuta dal dipendente stesso per esigenze personali. In questo caso l'impresa non aveva interessi sul mercato danese e il lavoratore non svolgeva funzioni di gestione e non aveva poteri di firma.

Al fine di prevenire contestazioni da parte delle Amministrazioni finanziarie, potrebbe essere utile che le parti mediante un apposito accordo definiscano in maniera precisa l'ambito e i limiti dell'attività lavorativa in *smart working*²⁹. In particolare:

- il trasferimento del lavoratore in uno Stato diverso da quello in cui è localizzata l'azienda dovrebbe trovare fondamento in motivazioni di carattere personale e non nell'interesse di espansione dell'impresa sul mercato estero;
- nessun corrispettivo o rimborso dovrebbe essere previsto per l'utilizzo degli spazi utilizzati come ufficio o per le spese sostenute;
- individuare la facoltà per il lavoratore di rientrare presso la propria azienda, seppur con una percentuale di presenza inferiore rispetto a quella di *smart working*.

Sebbene tali considerazioni possano costituire il presupposto per ridurre il rischio di possibile configurazione di una stabile organizzazione materiale, esse non mettono al riparo da una possibile configurazione di una stabile organizzazione personale. In tale situazione, infatti, è attribuita al dipendente la facoltà di partecipare a negoziazioni o ad accordi in nome della società, rivestendo quindi la qualità di agente.

In questo caso non potrebbe configurarsi una stabile organizzazione qualora l'attività lavorativa svolta dal dipendente assuma i connotati di un'attività meramente preparatoria.

Smart working: la posizione dell'Amministrazione finanziaria italiana

Sebbene ad oggi non si rinvengono ancora pronunce di giurisprudenza e documenti di prassi espliciti sull'argomento, la posizione dell'Amministrazione finanziaria italiana è desumibile da diversi documenti.

Con riferimento al rapporto tra stabile organizzazione e *smart working* l'Agenzia delle entrate aveva già fatto trapelare la propria posizione in diversi documenti di prassi come la circolare n. 33/E/2020 e numerose risposte agli interpelli come il n. 596 del 16 settembre 2021.

Si rammenta che la circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020 al paragrafo 7.5 ha evidenziato che, nel caso di lavoratore impatriato, si "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'art. 162 del T.U.I.R."

A seguito di tale intervento nessun altro approfondimento sul tema è stato effettuato. Importante è la risposta all'interpello n. 596 del 16 settembre 2021 in cui, nonostante nessun altro approfondimento in merito al tema in questione venga dedicato all'interno del documento di prassi, viene fatta una prima applicazione dei principi espressi dall'Agenzia delle entrate in merito al lavoro mediante modalità *smart working*³⁰.

Il caso affrontato nell'interpello riguardava un cittadino italiano trasferitosi all'estero nell'anno 2013 ed iscritto dal 2019 all'AIRE (Anagrafe degli italiani residenti all'estero) che presta la propria attività lavorativa per un'azienda statunitense fin dal 2016.

La risposta all'interpello in questione, nonostante non faccia esplicito riferimento ad una possibile configurazione della stabile organizzazione, rimanda espressamente ai puntuali chiarimenti forniti, in materia di regime agevolativo degli impatriati, nella circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020. Documento questo che, come precedentemente evidenziato, invece fornisce indicazioni specifiche sull'orientamento adottato dall'Amministrazione in merito alla possibile configurazione di una stabile organizzazione di

Note:

²⁹ L'accordo tra datore di lavoro e lavoratore è disciplinato in Italia in virtù degli artt. 18-23 del D.Lgs. n. 81/2017 (Misure per la tutela del lavoro autonomo non imprenditoriale e misure volte a favorire l'articolazione flessibile nei tempi e nei luoghi del lavoro subordinato).

³⁰ Numerosi sono le risposte agli interpelli in merito alla tematica relativa allo *smart working*, e.g., risposta n. 345 del 17 maggio 2021, risposta n. 458 del 7 luglio 2021, risposta n. 596 del 16 settembre 2021, risposta n. 621 del 23 settembre 2021, risposta n. 626 del 27 settembre 2021.

un'impresa estera in tutte le circostanze in cui ci sia uno svolgimento della prestazione lavorativa di un dipendente in modalità *smart working* o *remote working*.

Anche in successivi documenti di prassi tale approccio dell'Agenzia delle entrate italiane è stato confermato. Si pensi alle risposte agli interpelli n. 345/2021 e n. 458/2021 le quali hanno un simile tenore.

Da ultimo, la posizione è stata confermata anche nella risposta all'interpello dell'Agenzia delle entrate 19 gennaio 2023, n. 99. L'Agenzia delle entrate ha proceduto all'analisi di un caso riguardante un lavoratore dipendente di una società cinese, rientrato in Italia a causa del COVID-19 nei primi mesi del 2020. La permanenza in Italia del lavoratore si è protratta, stante le misure restrittive predisposte per prevenire la diffusione della pandemia, per oltre 183 giorni in Italia. Durante tale periodo il dipendente ha continuato a lavorare, in modalità *smart working*, in qualità di dipendente della società cinese.

Al fine di individuare la residenza della persona fisica per l'anno di imposta 2020, l'Agenzia ha proceduto ad un'analisi dei criteri individuati di cui all'art. 2 del T.U.I.R. ritenendo gli stessi dovessero ritenersi applicabili in assenza di una disposizione normativa che tenesse conto dell'emergenza COVID, nonché, in caso di conflitto di residenza, le *tie breaker rules* previste dall'art. 4 paragrafo 2 della Convenzione Italia-Cina.

La conseguenza di tale approccio è che anche qualora si concordasse sulla residenza dell'individuo in Cina per il 2020, in virtù di quanto disposto dall'art. 15 paragrafo 1 della Convenzione Italia-Cina, il reddito di lavoro dipendente percepito per l'attività di lavoro svolta in Italia verrebbe tassata anche in tale Stato (nella dichiarazione dei redditi, da presentare in Italia). Secondo l'Agenzia delle entrate, nel caso in questione stante il soggiorno in Italia per un periodo superiore a 183 giorni non può trovare applicazione il principio di tassazione esclusiva nello Stato di residenza previsto dal paragrafo 2.

Ai fini che qui interessano, l'importanza di tale interpello è data dal richiamo ai documenti OCSE pubblicati durante la diffusione della pandemia da COVID-19 dal Segretariato dell'OCSE, del 3 aprile 2020 e successivamente aggiornata il 21 gennaio 2021. L'Amministrazione finanziaria ha rimarcato che:

- tali documenti focalizzano la propria attenzione sugli impatti che le misure sanitarie restrittive, adottate dai Paesi a seguito della pandemia, hanno avuto sui Trattati internazionali;
- l'analisi contenuta rappresenta il punto di vista del Segretariato sull'interpretazione delle norme contenute nei Trattati fiscali;
- conseguentemente viene riconosciuta ad ogni giurisdizione la possibilità di adottare proprie indicazioni per garantire certezza fiscale ai contribuenti.

L'Italia, tenendo conto dell'analisi svolta dal Segretariato dell'OCSE ha evidenziato che sono stati stipulati appositi accordi amministrativi interpretativi delle disposizioni contenute nell'art. 15 (lavoro subordinato) delle Convenzioni contro le doppie imposizioni con alcuni Paesi quali Austria, Francia e Svizzera. Si tratta di Stati limitrofi rispetto ai quali è particolarmente significativa la mobilità transfrontaliera dei lavoratori. L'Amministrazione finanziaria ha evidenziato come gli accordi in questione stipulati dall'Italia con Austria, Francia e Svizzera non possono esplicitare effetti anche nei confronti di altri Stati con i quali l'Italia ha stipulato Convenzioni contro le doppie imposizioni (*e.g.*, nel caso di specie la Cina).

L'interpello si pone in linea con quanto già espresso in altri interpelli. In particolare, si fa riferimento alla risposta n. 590/2021 e risposta n. 626/2021, nelle quali l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'attività di lavoro in *smart working* si considera svolta nel luogo dove il lavoratore dipendente è fisicamente presente al momento dell'esplicazione dell'attività lavorativa.

Ne consegue che, in casi come quelli fin qui descritti, l'Amministrazione italiana non ha escluso la possibilità di configurare una stabile organizzazione nel caso di svolgimento di attività

in *smart working* per soggetti che svolgono la propria attività lavorativa per imprese estere.

Considerazioni conclusive

In relazione a quanto sin qui evidenziato, emerge come in presenza di alcuni requisiti, l'attività di lavoro effettuata in modalità *smart working* può concretizzare una stabile organizzazione nel Paese di residenza del lavoratore.

Il concetto di stabile organizzazione, secondo la Convenzione dell'OCSE, fa riferimento alla presenza fissa di una sede di affari attraverso la quale un'impresa svolge interamente o in parte la sua attività. Di solito, la stabile organizzazione richiede un luogo fisico, come un ufficio o una filiale, dove vengono condotte le attività commerciali. Nel contesto dello *smart working*, in cui i lavoratori possono svolgere il proprio lavoro da luoghi diversi e spesso da casa, può essere più

complesso stabilire una stabile organizzazione secondo i criteri tradizionali.

Tuttavia, alcune giurisdizioni potrebbero considerare sussistente una stabile organizzazione virtuale o digitale se sono soddisfatte determinate condizioni, ad esempio se il lavoratore in *smart working* svolge un'attività commerciale continuativa e significativa per conto dell'azienda.

È importante notare che le regole e i criteri per stabilire l'esistenza di una stabile organizzazione variano da Paese a Paese e possono essere oggetto di diverse interpretazioni. Sebbene ad oggi la prassi italiana non si sia ancora pronunciata in maniera specifica in merito a tale aspetto, è bene cercare di prevenire i rischi di eventuali contestazioni in merito ad una possibile stabile organizzazione articolando in modo congruo le modalità oggettive di svolgimento dell'attività ed i rapporti contrattuali e organizzativi con il lavoratore.