

# Stabile organizzazione e remote working: orientamento dell'OCSE vs prassi dell'Agenzia delle Entrate

di **Alessandro Valente** e **Ilaria Viola**

## L'approfondimento

La diffusione della pandemia ha comportato un cambiamento dei modelli di business. Avendo numerose imprese concesso la possibilità ai dipendenti di svolgere le proprie prestazioni lavorative in remote working, risulta necessario analizzare i riflessi che tali scelte imprenditoriali possono avere in tema di stabile organizzazione.

I processi di espansione oltre frontiera delle imprese multinazionali sono stati influenzati da notevoli cambiamenti. Particolarmente sentita è la necessità di adeguare la configurazione strutturale dei modelli di *business* alle mutate condizioni del mercato, al fine di acquisire una maggiore flessibilità e una dimensione maggiormente “globale” dal punto di vista dell'organizzazione della *value chain*<sup>1</sup>. L'attività svolta dalle imprese del gruppo multinazionale nell'ambito della catena del valore (sia essa di produzione, distribuzione, vendita, commercializzazione di prodotti, ecc.), nonché le modalità di svolgimento della stessa (in relazione ai rapporti contrattuali esistenti tra la casa madre e l'entità estera) rilevano ai fini della determinazione ed

allocazione del reddito in uno Stato piuttosto che nell'altro<sup>2</sup>.

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

**Ilaria Viola** - Valente Associati GEB Partners/Crowe Valente

### Note:

- 1 Per ulteriori approfondimenti cfr. P. Valente - L. Vinciguerra, *Stabile Organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, IPSOA, Milano, 2018.
- 2 La sempre più evidente “transnazionalizzazione” delle attività di *business* delle imprese multinazionali deve confrontarsi con il persistere del carattere “nazionale” del diritto. La dimensione globale del reddito dell'impresa multinazionale (in quanto espressione della direzione unitaria del gruppo) rende particolarmente complessa la sua ridefinizione su base territoriale, in relazione ai principi del *transfer pricing*, da parte delle singole autorità fiscali, con conseguenti:
  - difficoltà di applicazione dei criteri di collegamento dello stesso con un determinato Paese;
  - potenziali conflitti tra Amministrazioni nelle pretese impositive;
  - rischi di doppia imposizione.Con riferimento all'elemento costitutivo della sovranità statale: “Elemento costitutivo della sovranità statale è l'originarietà, che esprime il principio secondo cui gli Stati derivano la legittimazione all'esercizio dei poteri autoritativi non da un'entità ad essi sovraordinata, bensì da se stessi. Essi, se da un lato si proiettano orizzontalmente nei rapporti con entità consimili, dall'altro non ammettono criteri di regolazione superiori. Emergono, in tal modo, due aspetti della sovranità:
  - sotto il profilo interno, essa esprime il potere esclusivo e sovraordinato dello Stato, dal quale tutti gli altri soggetti dipendono, in quanto ad esso sottoposti;

(segue)

# Redditi di lavoro autonomo e dipendente

L'attribuzione della potestà impositiva ai diversi ordinamenti trova fondamento nel criterio della residenza, di cui all'art. 4 del Modello di Convenzione OCSE, e sulla presenza di stabili organizzazioni all'interno del territorio dello Stato contraente (art. 5 del Modello di Convenzione OCSE).

La nozione di stabile organizzazione ha assunto rilevanza fondamentale nel diritto tributario internazionale. La stabile organizzazione, infatti, costituisce un criterio di collegamento - da intendersi come un compromesso tra Stato della fonte e Stato della residenza per una reciproca ripartizione dei redditi d'impresa transnazionali - idoneo ad individuare il ragionevole livello di presenza assunto da un'impresa residente all'estero nel territorio di un determinato Stato. Quanto detto assume rilevanza ai fini dell'attribuzione, allo Stato in cui è svolta parte dell'attività di impresa, della potestà impositiva sul reddito prodotto sul proprio territorio.

La complessità della materia ha portato i legislatori nazionali a prevedere una serie di regole generali che impongono, nei casi di configurazione della stabile organizzazione, l'ottemperamento agli obblighi derivanti da tutte le norme in materia di imposte dirette ed indirette vigenti nello Stato della fonte, tra cui rientrano anche gli obblighi di natura contabile<sup>3</sup> nonché quelli derivanti dal ruolo di sostituto d'imposta.

In virtù di quanto statuito dall'art. 5, par. 1, del Modello di Convenzione OCSE “(t)he term ‘permanent establishment’ means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”.

Tale definizione è stata interamente riprodotta dal legislatore italiano all'art. 162, comma 1, del T.U.I.R.

La norma in questione dispone, infatti, che, ai fini IRES ed IRAP, “l'espressione ‘stabile organizzazione’ designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato”.

Entrambe le definizioni non lasciano dubbi sugli elementi necessari affinché possa configurarsi la presenza di una stabile organizzazione all'interno del territorio dello Stato.

Trattasi nello specifico:

- della presenza di una sede fissa di affari;
- della necessità che la sede fissa di affari presenti le caratteristiche di permanenza ovvero stabilità (*fixed*) sul territorio;
- dello svolgimento da parte dell'impresa non residente, attraverso tale sede di affari, della propria attività (in tutto o in parte) nel territorio dello Stato<sup>4</sup>.  
Può parlarsi, più precisamente della:  
- connessione con l'esercizio normale dell'impresa;  
- sua idoneità produttiva.

In concreto, il legislatore nazionale ha individuato al comma 2 dell'art. 162 del T.U.I.R. una c.d. *positive list*, vale a dire un'elencazione

## Note:

(segue nota 2)

- dal punto di vista esterno, la sovranità, al pari della dimensione territoriale, ne sancisce i limiti orizzontali, per la posizione di uguaglianza che ciascuno Stato dell'ordinamento internazionale riveste rispetto ai suoi pari (gli altri Stati)”. (Cfr. P. Valente - L. Bagetto, “Geofiscalità. Il Dilemma di Giano tra Cifra Tellurica e Continente Digitale”, in *Eurilink University Press*, Roma, 2018).
- 3 Il vigente Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni disegnato in sede OCSE contempla, all'art. 7, paragrafo 2, il principio direttivo sul quale si fonda l'attribuzione degli utili ad una stabile organizzazione. Per ulteriori approfondimenti si veda, D. Tracana, “The Impact of BEPS Actions 8-10 on Comparability Analysis in the Context of Attribution of Profits to Permanent Establishments”, in *Intertax*, Vol. 45, 2017, Issue 5, pagg. 411-416; S. B. Law, “Profit attribution to permanent establishments: a tax treaty perspective on the ‘single taxpayer’ approach”, in *Bulletin for international taxation*, Vol. 72, n. 3/2018, pag. 4.
- 4 Il paragrafo 6 del Commentario all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE dispone che “(p)aragraph 1 gives a general definition of the term ‘permanent establishment’ which brings out its essential characteristics of a permanent establishment in the sense of the Convention, i.e. a distinct ‘situs’, a ‘fixed place of business’. The paragraph defines the term ‘permanent establishment’ as a fixed place of business, through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on. This definition, therefore, contains the following conditions:  
- the existence of a ‘place of business’, i.e. a facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment;  
- this place of business must be ‘fixed’, i.e. it must be established at a distinct place with a certain degree of permanence;  
- the carrying on of the business of the enterprise through this fixed place of business. This means usually that persons who, in one way or another, are dependent on the enterprise (personnel) conduct the business of the enterprise in the State in which the fixed place is situated”.

# Redditi di lavoro autonomo e dipendente

esemplificativa, e non esaustiva, di fattispecie che possono configurare una stabile organizzazione. Più in dettaglio, l'espressione stabile organizzazione comprende:

- a) una sede di direzione;
- b) una succursale;
- c) un ufficio;
- d) un'officina;
- e) un laboratorio;
- f) una miniera, giacimento petrolifero o di gas naturale, cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali;
- f-bis) una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso.

La lettera f-bis) costituisce una delle novità introdotte dalla Legge di bilancio 2018 (Legge 27 dicembre 2017, n. 205).

## Stabile organizzazione occulta, rischio fiscale e tax risk management

L'eventualità di emersione, durante la verifica fiscale, di una "stabile organizzazione occulta" costituisce un rischio fiscale<sup>5</sup> che necessita di un'adeguata analisi in sede di definizione della strategia di un gruppo multinazionale.

La gestione del rischio fiscale richiede l'amministrazione ed il controllo delle aree di incertezza al fine di prevenire controversie con le autorità competenti dei Paesi viene svolta l'attività di *business*<sup>6</sup>.

Il rischio fiscale dovrebbe essere gestito sia "formalmente" che "informalmente". Più nel dettaglio:

- mediante il *tax risk management* "formale" viene imposta l'adozione di *policies*, protocolli e strumenti per l'accertamento del rischio, soggetti a controllo da parte dell'*audit* interno mediante l'utilizzo di metodi collaudati;
- il *tax risk management* "informale" rappresenta un'attività routinaria per molti gruppi di imprese. Il rischio fiscale è gestito "informalmente" quando la variabile fiscale è considerata *on a day-to-day basis*<sup>7</sup>.

Il c.d. *good tax risk management* è, dunque, rappresentato dalle scelte decisionali di alto livello sulla "posizione fiscale complessiva" dell'impresa attraverso un approccio sistematico e strutturato volto ad un'analisi dell'ambiente in cui essa si trova ad operare al fine di individuare i c.d. *emerging risk*<sup>8</sup>.

Più in dettaglio, le decisioni, le attività e le operazioni di un'organizzazione aziendale possono generare aree di incertezza sul rischio relativo all'attività di *business*. Tali aree di incertezza coinvolgono anche gli aspetti fiscali con specifico riferimento ai seguenti profili:

- applicazione della normativa e della prassi fiscale in vigore in un Paese diverso da quello in cui ha sede l'impresa, oppure
- definizione di un sistema di gestione dell'attività d'impresa al fine di ottimizzarne la variabile fiscale.

### Note:

- 5 Il rischio fiscale (*tax risk*), nelle sue differenti manifestazioni, può impedire la piena realizzazione della strategia d'impresa. La strategia per la gestione del rischio fiscale deve tenere conto della capacità dell'impresa di assumere determinati livelli di rischio in circostanze diverse, preservando l'obiettivo della massimizzazione delle opportunità di *business*.
- 6 Le imprese multinazionali si trovano, da un lato, a gestire la variabile fiscale al fine di risultare *compliant* con le diverse legislazioni nazionali in cui operano; dall'altro, pianificano il *business* tentando di ottimizzare il carico fiscale complessivo. Per ulteriori approfondimenti sul tema, cfr. P. Valente, *Manuale di Governance Fiscale*, op. cit., pag. 657 ss.; P. Valente - G. Ianni - S. Mattia - F. Toscano, *Tax Governance e Tax Risk Management: Strategie, Modelli e Responsabilità*, IPSOA, Milano, 2017, pag. 3 ss.
- 7 In linea generale, il rischio fiscale non viene tenuto in considerazione nella prevalenza delle decisioni di *business* quotidiane; la gestione del rischio fiscale è spesso attribuita al (e viene svolta nel) Paese in cui ha sede la casa madre.
- 8 In tal senso è fondamentale il rispetto di "forma" e "spirito" della legge. "Conformarsi allo spirito della legge significa capire e seguire le intenzioni del legislatore. Ciò non vuol dire che un'impresa debba pagare un importo superiore a quello previsto dalla legge. Tale conformità comporta, in particolare, la comunicazione tempestiva alle autorità competenti delle informazioni prescritte dalla legge o necessarie al fine di una corretta determinazione delle imposte da calcolare sulle attività dell'impresa e l'adeguamento delle pratiche sui prezzi di trasferimento al principio di libera concorrenza delle parti" (Cap. XI, "Fiscalità", paragrafo 1 delle "OECD Guidelines for Multinational Enterprises" del 2011 nella traduzione in lingua italiana effettuata dal Ministero dello Sviluppo economico).

La corretta gestione del rischio fiscale impone dunque alle imprese multinazionali di effettuare la preventiva valutazione, nonché il controllo, delle aree di incertezza al fine di:

- gestire la variabile fiscale in modo da risultare *compliant* con le diverse legislazioni nazionali in cui operano;
- pianificare il *business* tentando di ottimizzare il carico fiscale complessivo;
- prevenire potenziali controversie che possono sorgere con le autorità competenti dei Paesi in cui si svolge l'attività di *business*.

Una strategia globale di gestione del rischio, che comprenda gli aspetti fiscali, permette all'impresa non solo di esercitare la propria attività di *business* in maniera efficace ed adeguata, ma anche di evitare che sulla stessa gravino rischi finanziari, legali e di reputazione.

Tali aspetti assumono una rilevanza fondamentale in merito al rischio di configurazione di una stabile organizzazione, soprattutto con riferimento alle nuove problematiche legate al digitale.

## Stabile organizzazione e digitalizzazione

La tematica della stabile organizzazione assume un rilievo importante in relazione alla crescente importanza della c.d. *internet economy* e delle c.d. imprese multinazionali digitali, le cui componenti immateriali consentono di spostare più facilmente rischi, funzioni e *assets* (e, conseguentemente, profitti)<sup>9</sup>.

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 avente tra i principali obiettivi quello di garantire l'equità della tassazione e l'eliminazione delle distorsioni fiscali nella tassazione degli investimenti transnazionali.

Difatti, 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".

Lo sviluppo digitale ha avuto un significativo impatto sulle modalità di conduzione di tali attività, ad esempio potenziando l'attività lavorative in modalità da remoto, aumentando la velocità con cui le informazioni possono essere processate, analizzate ed utilizzate, ovvero implementando il commercio elettronico<sup>10</sup>.

Numerosi dubbi sulla possibile configurazione di stabili organizzazioni all'interno dei diversi Stati sono sorti a seguito della diffusione dell'epidemia da COVID-19, che ha creato non poche problematiche in merito allo svolgimento delle prestazioni lavorative in modalità da remoto.

In data 3 aprile 2020, l'OCSE ha pubblicato un documento tecnico denominato "*Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19*", illustrante i principali impatti del COVID-19 sulle situazioni *cross-borders*, il cui esame è stato ampliato all'interno del documento "*Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*", pubblicato in data 21 gennaio

### Note:

<sup>9</sup> Per ulteriori approfondimenti sul tema, cfr. P. Valente, *Elusione fiscale internazionale*, IPSOA, Milano, 2014, pag. 2063 ss. in cui si evidenzia che le imprese multinazionali elaborano strategie al fine di eliminare o ridurre l'imposizione nel Paese di commercializzazione, evitando di instaurare una c.d. *taxable presence*. Tale concetto muove dal presupposto secondo cui qualsiasi attività economica di un'entità estera richiede l'instaurazione fisica di persone o beni materiali. Lo studio dei modelli di *business* delle imprese operanti nel settore digitale ha invece dimostrato che esse non necessitano di una presenza "fisica" nei Paesi esteri in cui operano. Per ulteriori approfondimenti, cfr. inoltre P. Valente - G. Ianni - F. Roccatagliata, *Economia digitale e commercio elettronico: Fiscalità in internet nella gestione di impresa*, IPSOA, Milano, 2015.

<sup>10</sup> 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*, IPSOA, Milano, in corso di pubblicazione.



# Redditi di lavoro autonomo e dipendente

2021<sup>11</sup>. Con riferimento ai possibili riflessi sulla configurazione di una stabile organizzazione sono state analizzate le seguenti tematiche:

- **Home office:** affinché possa configurarsi una stabile organizzazione e conseguentemente si possa considerare che un luogo situato al di fuori dello Stato sia, di fatto, un luogo attraverso il quale l'attività di impresa è esercitata (in tutto o in parte), è necessario che vengano integrati sia il requisito temporale (vale a dire un certo grado di permanenza del soggetto nel territorio dello Stato) sia il requisito funzionale (ossia il luogo deve essere asservito all'attività d'impresa). Come si evince dal documento in questione, almeno in via potenziale, il solo fatto che parte delle attività di un'impresa venga svolta presso l'abitazione del proprio dipendente all'estero, non può essere considerato come un fattore sufficiente per far considerare detta *location* come stabile organizzazione. Affinché un luogo possa essere considerato come stabile organizzazione è necessario che:
  - lo stesso sia a completa disposizione dell'impresa;
  - venga utilizzato su base continuativa da parte del dipendente per svolgere l'attività di un'impresa;
  - ci sia un'espressa volontà dell'impresa di far utilizzare al proprio dipendente quella postazione per svolgere l'attività.
- Poiché durante la crisi dovuta alla diffusione del COVID-19 i dipendenti sono stati costretti a lavorare da casa non a causa di una decisione dell'impresa ma per ottemperare alle misure di sicurezza adottate dai diversi governi, si deve escludere che uno scenario simile possa integrare il tema della stabile organizzazione. Infatti, considerando la natura straordinaria della crisi, il lavoro da casa (l'*home office*) risponde a criteri di forza maggiore e non crea una stabile organizzazione;
- **Agency PE:** escluso che il lavoro da casa possa creare una stabile organizzazione di tipo

materiale, è opportuno chiedersi se le attività lavorative temporaneamente svolte da casa da un dipendente a favore del proprio datore di lavoro possano integrare i presupposti per la stabile organizzazione personale (agente dipendente). Poiché (in virtù di quanto disposto dall'art. 5, paragrafo 5, del Modello di Convenzione OCSE) le attività che un agente dipendente svolge in quanto "dipendente" generano una stabile organizzazione nel momento in cui si dimostri che quest'ultimo stipula abitualmente contratti per conto dell'impresa, è opportuno valutare in concreto l'attività svolta e il grado di abitualità della stessa. Anche in questo caso, almeno in via potenziale, risulta difficile che l'attività di un dipendente (o di un agente) svolta in uno Stato estero sia considerata abituale qualora questo soggetto lavori da casa solo per un breve periodo e come conseguenza delle direttive dei governi che hanno inciso in maniera straordinaria sulla sua normale *routine*. Infatti, (ai sensi dell'art. 5, par. 6, del Modello di Convenzione OCSE) ai fini dell'integrazione della fattispecie in questione, è necessario che le attività svolte dal dipendente siano:

- strettamente pertinenti all'attività di impresa;
- svolte in modo abituale;
- svolte per un periodo prolungato di tempo e non siano transitorie o temporanee.

Allo stesso tempo, è opportuno valutare attentamente e caso per caso le singole fattispecie, al fine di evitare possibili criticità nei casi di permanenza all'estero e/o a casa dei propri dipendenti anche successivamente al periodo di *lockdown*.

#### Nota:

11 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.

## Stabile organizzazione e remote working: orientamento dell'OCSE vs prassi dell'Agenzia delle entrate

Con riferimento al rapporto tra stabile organizzazione e *smart working* l'Agenzia delle entrate ha espresso la propria posizione nella circolare n. 33/E/2020, richiamata anche nella risposta all'interpello n. 596 del 16 settembre 2021.

Occorre premettere che il par. 18, di cui all'art. 5 del Commentario del Modello di Convenzione OCSE, rimarca che si configura una stabile organizzazione presso l'*home office* di un dipendente di una società residente all'estero ogniqualvolta la residenza è utilizzata in maniera continuativa per lo svolgimento dell'attività dell'impresa su richiesta dell'impresa stessa. In tali casi, infatti, l'abitazione del lavoratore può essere considerata a disposizione dell'impresa e ciò può determinare l'insorgere di una stabile organizzazione.

Più nel dettaglio il par. 18 di cui all'art. 5 del Commentario del Modello di Convenzione OCSE dispone: "*Whether or not a home office constitutes a location at the disposal of the enterprise will depend on the facts and circumstances of each case. (...) Where, however, a home office is used on a continuous basis for carrying on business activities for an enterprise and it is clear from the facts and circumstances that the enterprise has required the individual to use that location to carry on the enterprise's business (e.g. by not providing an office to an employee in circumstances where the nature of the employment clearly requires an office), the home office may be considered to be at the disposal of the enterprise*"<sup>12</sup>.

In base agli orientamenti delineati dall'OCSE, lo svolgimento dell'attività lavorativa in modalità *remote working* potrebbe dunque costituire elemento sintomatico della presenza di una stabile organizzazione dell'impresa (c.d. *fixed place*) presso l'abitazione privata del lavoratore dipendente, nel caso in cui:

- lo svolgimento della prestazione lavorativa in tale luogo avvenga in maniera continuativa e non intermittente;

- l'impresa abbia fatto espressa richiesta al lavoratore di svolgere la prestazione lavorativa in modalità *remote working* (anche ad esempio in circostanze in cui la natura dell'attività lavorativa richiederebbe invece la presenza di un ufficio);
- il lavoratore non si limiti allo svolgimento presso la propria abitazione di mansioni per lo più ausiliarie.

Nella circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020 l'Amministrazione finanziaria italiana ha reso nota la propria posizione in merito al rapporto esistente tra *smart working* e stabile organizzazione.

La circolare in esame fornisce chiarimenti circa i requisiti soggettivi ed oggettivi per accedere al regime speciale previsto per i lavoratori impatriati (art. 16 D.Lgs. n. 147/2015, così come modificato dall'art. 5, comma 1, del D.L. n. 34/2019), i presupposti per accedere all'ulteriore quinquennio agevolabile, l'ambito temporale di applicazione e le modifiche normative concernenti il requisito dell'iscrizione all'AIRE.

Nell'ambito di tale disamina l'Amministrazione finanziaria si sofferma anche sulla possibilità di configurazione di una stabile organizzazione ogniqualvolta il lavoratore dipendente di un'impresa estera si stabilizzi in Italia per svolgere le proprie mansioni da remoto.

### Nota:

<sup>12</sup> Il par. 19, di cui all'art. 5 del Commentario al Modello OCSE fornisce alcuni esempi in merito alla possibile qualificazione di un *home office* come una stabile organizzazione. Più nel dettaglio viene evidenziato che: "*(a) clear example is that of a non-resident consultant who is present for an extended period in a given State where she carries on most of the business activities of her own consulting enterprise from an office set up in her home in that State; in that case, that home office constitutes a location at the disposal of the enterprise. Where, however, a cross-frontier worker performs most of his work from his home situated in one State rather than from the office made available to him in the other State, one should not consider that the home is at the disposal of the enterprise because the enterprise did not require that the home be used for its business activities. It should be noted, however, that since the vast majority of employees reside in a State where their employer has at its disposal one or more places of business to which these employees report, the question of whether or not a home office constitutes a location at the disposal of an enterprise will rarely be a practical issue. Also, the activities carried on at a home office will often be merely auxiliary and will therefore fall within the exception of paragraph 4*".

# Redditi di lavoro autonomo e dipendente

Più nel dettaglio il paragrafo 7.5 della detta circolare n. 33/E/2020 precisa che in presenza di tutti i requisiti previsti l'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015, “possono accedere all'agevolazione i soggetti che vengono a svolgere in Italia attività di lavoro alle dipendenze di un datore di lavoro con sede all'estero, o i cui committenti (in caso di lavoro autonomo o di impresa) siano stranieri (non residenti)”.

Con specifico riferimento alla tematica della stabile organizzazione l'Ufficio afferma che nel caso di lavoratore impatriato ben 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.” e “in tal caso, il regime in commento non si estende al reddito d'impresa imputabile al datore di lavoro estero, che sarà, pertanto, assoggettato a tassazione ordinaria”.

Una prima applicazione del principio ivi espresso dall'Agenzia delle entrate è emersa nella risposta all'interpello n. 596 del 16 settembre 2021<sup>13</sup>.

Il caso oggetto di disamina riguarda un cittadino italiano trasferitosi all'estero nell'anno 2013 ed iscritto dal 2019 all'AIRE (Anagrafe degli italiani residenti all'estero), impiegato fin dal 2016 alle dipendenze di un'azienda statunitense.

Il cittadino ha espresso l'intenzione di rientrare in Italia con la propria famiglia (composta dal coniuge e da una figlia di 4 anni) dal 1° gennaio 2021, per continuare a svolgere l'attività lavorativa alle dipendenze dell'azienda statunitense in modalità *smart working* (o *remote working*) per almeno 2 anni.

L'istante, con l'interpello in esame, ha chiesto conferma della possibilità di beneficiare, a decorrere dall'anno 2021, del regime fiscale di favore introdotto dal D.Lgs. n. 147/2015 per attrarre in Italia lavoratori dipendenti e autonomi residenti all'estero, tenuto anche conto che tale regime prevede un prolungamento del beneficio (per altri cinque anni, oltre ai cinque ordinari) nel

caso, come quello in questione, della presenza di figli minorenni.

In relazione a quanto disposto dall'art. 16 del Decreto internazionalizzazione, come modificato dal Decreto Crescita, affinché un soggetto possa usufruire del trattamento fiscale di favore è necessario che il lavoratore:

- a) trasferisca la residenza nel territorio dello Stato ai sensi di quanto disposto dall'art. 2 del T.U.I.R.;
- b) non sia stato residente in Italia nei due periodi d'imposta antecedenti al trasferimento e si impegni a risiedere in Italia per almeno 2 anni;
- c) svolga l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

Nel caso in questione dopo aver proceduto all'analisi del *framework* normativo di riferimento e dei documenti di prassi relativi a tale tematica, l'Ufficio ha confermato la possibilità per l'istante (nel caso in cui risultino soddisfatti tutti i requisiti richiesti dalla norma in esame) di beneficiare dell'agevolazione per i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia a decorrere dal periodo d'imposta nel quale trasferisca la residenza fiscale in Italia (ossia dal 2021), e per i 4 periodi d'imposta successivi. La presenza di un figlio minorenne consentirà poi all'istante di continuare a beneficiare dell'agevolazione per ulteriori 5 periodi d'imposta.

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.

#### Nota:

13 Numerosi sono le risposte agli interpelli in merito alla tematica relativa allo *smart working*, tra queste si richiamano: 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. Dall'analisi dei documenti in questione emerge chiaramente l'approccio adottato dall'Amministrazione finanziaria in merito alla tematica della residenza fiscale dei lavoratori, che svolgono le proprie prestazioni lavorative in modalità da remoto, nonché i criteri di collegamento adottati per l'individuazione della potestà impositiva sul reddito prodotto.

# Redditi di lavoro autonomo e dipendente

Documento questo che, come precedentemente evidenziato, fornisce invece indicazioni specifiche sull'orientamento dell'Amministrazione in merito alla possibile configurazione di una stabile organizzazione di un'impresa estera in tutte le circostanze in cui il lavoratore dipendente svolga la propria prestazione lavorativa in modalità *smart working* o *remote working*.

## Considerazioni conclusive

In conclusione, dunque, in considerazione del sempre maggiore utilizzo dello svolgimento delle prestazioni lavorative da parte dei dipendenti in modalità *smart working*, agevolato dal progressivo affermarsi del fenomeno della digitalizzazione delle imprese, risulta necessario che le imprese procedano ad una valutazione complessiva di tutti i rischi connessi anche alla possibile configurazione di una stabile organizzazione di un'impresa estera sul territorio italiano.

Dall'analisi dell'orientamento espresso dall'OCSE, all'interno del Commentario e dei documenti *Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19* nonché *Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*, emergono considerazioni specifiche in merito alla possibile configurazione della stabile organizzazione nei casi di svolgimento dell'attività lavorativa in modalità *smart working*.

Tali considerazioni dovranno essere coordinate con gli orientamenti espressi dall'Agenzia delle entrate all'interno delle circolari e delle risposte agli interpelli citati che fanno intuire la possibile configurazione di stabili organizzazioni per tutti i dipendenti di società estere che svolgono la propria prestazione lavorativa in Italia in modalità da remoto.

Anche tale variabile dovrà dunque essere tenuta in considerazione, dalle imprese, al fine di adoperarsi per effettuare una corretta valutazione del c.d. *tax risk management*.