

# La guida (aggiornata) dell'OCSE sull'applicazione dei trattati nel periodo COVID-19

A nove mesi di distanza dalle brevi raccomandazioni sul tema, l'OCSE torna sull'interpretazione e l'applicazione dei Trattati



**Francesca Amaddeo**

Avvocato, Dottoressa di ricerca in Diritto dell'Unione Europea e Ordinamenti Nazionali, Docente-ricercatrice del Centro competenze tributarie della SUPSI

La situazione di incertezza nell'applicazione del diritto tributario internazionale che ha caratterizzato il 2020, non sembra cedere il passo con il nuovo anno. Così, a nove mesi di distanza, l'OCSE aggiorna le proprie linee guida relativamente ad alcuni dei principali concetti contenuti nelle CDI, delineate sulla base del noto M-OCSE. Diversamente dalle poche pagine pubblicate nell'aprile scorso, l'OCSE passa in rassegna alcuni concetti, anche alla luce delle prassi adottate dai diversi Stati.

<b>I. Introduzione</b> .....	<b>101</b>
<b>II. La stabile organizzazione</b> .....	<b>101</b>
A. La creazione di una stabile organizzazione.....	101
B. Il lavoro da casa.....	102
C. La stabile organizzazione personale (agenzia).....	103
D. I cantieri.....	103
<b>III. La residenza fiscale delle persone giuridiche (place of effective management)</b> .....	<b>104</b>
<b>IV. La residenza fiscale delle persone fisiche</b> .....	<b>104</b>
<b>V. L'impatto sul reddito da lavoro dipendente (art. 15 M-OCSE)</b> .....	<b>105</b>
A. I frontalieri e sussidi dovuti dal datore di lavoro per il Covid-19.....	105
B. I lavoratori "bloccati" a fronte delle misure Covid-19: superamento della soglia di presenza.....	106
C. Le disposizioni convenzionali speciali per i lavoratori frontalieri.....	106
D. Il telelavoro transnazionale.....	107
<b>VI. Conclusioni</b> .....	<b>107</b>

## I. Introduzione

Lo scorso anno ci ha colti alla sprovvista: la pandemia derivante dal Covid-19 ha segnato le nostre vite, modificando abitudini, limitando le nostre libertà e richiedendo un necessario processo di adattamento alle nuove condizioni generali. Ancora oggi, la crisi sanitaria non sembra allentare la presa.

È inevitabile rilevare come le restrizioni alle libertà personali introdotte dalle misure emergenziali per arginare la crisi sanitaria abbiano comportato una serie di situazioni di incertezza che hanno lasciato sorgere dubbi, anche importanti, relativamente all'applicazione di taluni concetti di diritto tributario internazionale, difficilmente conciliabili con la nuova realtà economica e quotidiana.

Il criterio di collegamento territoriale riecheggia con tutta la sua forza e, allo stesso tempo, evidenzia la sua ormai consolidata inadeguatezza. Si pensi alle implicazioni che questo periodo ha necessariamente su fattispecie di residenza fiscale, stabile organizzazione, reddito da lavoro dipendente, *home office*.

Il presente contributo intende brevemente analizzare quanto rilevato dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) nella sua guida *"Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic"* resa il 21 gennaio 2021<sup>[1]</sup>: una versione ampliata ed aggiornata delle sintetiche raccomandazioni diffuse nel mese di aprile 2020<sup>[2]</sup>.

## II. La stabile organizzazione

### A. La creazione di una stabile organizzazione

La prima delle fattispecie evidenziata dall'OCSE è relativa alla creazione di una stabile organizzazione (o stabilimento d'impresa), così come definito all'art. 5 del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE), ossia *"una sede fissa di affari"* laddove l'impresa svolge *in toto* o in parte la propria attività.

[1] OCSE, *Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic*, Parigi, 21 gennaio 2021, in: [https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1060\\_1060114-o54bvc1ga2&title=Updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-pandemic](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1060_1060114-o54bvc1ga2&title=Updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-pandemic) (consultato il 15.02.2021).

[2] OCSE, *Secretariat Analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*, in: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01>, Parigi, 3 aprile 2020 (consultato il 15.02.2021).

Il problema sorge nel momento in cui i dipendenti delle imprese si trovano ad essere dislocati in Stati diversi da quello in cui solitamente svolgono la propria attività lavorativa. Ci si interroga, pertanto, in merito alla possibilità di ravvisare nell'abitazione del lavoratore, sita in un diverso Stato, per l'appunto, dal luogo ordinario di lavoro, una sede fissa di affari.

La pandemia deve ritenersi, come l'OCSE ha ribadito sin da subito, una circostanza eccezionale e, in quanto tale, temporanea. Il fattore della volatilità è il primo elemento che impedisce, a parere della comunità internazionale, di ravvisare nel "lavoro da casa" del dipendente una stabile organizzazione del datore di lavoro. Tale considerazione vale anche nell'identificazione della stabile organizzazione personale (ossia, qualora l'agente concluda presso la propria abitazione contratti per nome e conto dell'azienda) purché tale circostanza sia dovuta essenzialmente alle limitazioni derivanti dalla legislazione d'emergenza.

Ancora, alla medesima stregua dev'essere trattata l'interruzione del cantiere dovuta a cause di forza maggiore: la sospensione temporanea non implica l'estinzione (in costanza di specifiche condizioni)[3]. Diversamente, infatti, questo cambiamento comporterebbe un aggravio in termini burocratici e di risorse sia per le imprese stesse sia per le Amministrazioni finanziarie coinvolte[4].

### B. Il lavoro da casa

Nello specifico, se è vero che la sussistenza di una stabile organizzazione deve essere verificata sulla base di elementi fattuali, occorre tener presente che la sede presso la quale identificare l'eventuale *permanent establishment* deve essere connotata da un certo grado di fissità. Inoltre, è necessario che questa sia a disposizione del datore di lavoro.

Stando a quanto affermato nel Commentario M-OCSE, infatti, non è sufficiente che una parte dell'attività sia svolta in un luogo diverso dalla sede ordinaria, come, ad es., può essere l'abitazione privata di un dipendente: ciò non implica

necessariamente che tale luogo sia a disposizione del datore di lavoro[5].

La disponibilità, infatti, non è data dal mero utilizzo da remoto da parte del dipendente di una certa impresa. Come si diceva, il luogo adibito temporaneamente ad ufficio diviene stabile organizzazione solo ed esclusivamente qualora siano soddisfatte due condizioni: (i) l'attività deve essere svolta in maniera continuativa presso quella determinata sede e (ii) l'impresa deve aver formulato un'esplicita richiesta al lavoratore di utilizzare quella sede per lo svolgimento dell'attività predetta.

I lavoratori costretti ad operare da remoto presso le proprie abitazioni a causa delle misure emergenziali si trovano in una condizione evidentemente non voluta dall'impresa, bensì riconducibile ad una causa di forza maggiore.

In questo caso, non è possibile ravvisare una stabile organizzazione, deficitando questa dei diversi requisiti richiesti: (i) non è, infatti, possibile ravvisare né il carattere della fissità (in termini di spazio) (ii) né della continuità (in termini temporali), (iii) né, tantomeno, è possibile considerare l'abitazione del lavoratore a disposizione del datore di lavoro. Tale ultima riflessione deriva dal fatto che "in condizioni normali" l'impresa (o, comunque, il datore di lavoro) mette a disposizione del lavoratore un ufficio, il quale risulta vacante solo in conseguenza delle misure di emergenza che impongono o raccomandano caldamente il telelavoro.

Altre riflessioni sono, invece, necessarie qualora, alla cessazione delle misure di emergenza non corrisponda un'interruzione del lavoro da casa: in questo caso, si potrebbe, infatti, ravvisare un carattere di fissità spazio-temporale. Chiaramente, ciò non di per sé sufficiente per identificare la sussistenza di una stabile organizzazione: occorre procedere ad un'analisi caso per caso, soprattutto per accertare se la sede destinata all'*home office* possa essere ritenuta a disposizione del datore di lavoro.

In merito a quest'ultima valutazione, si rappresenta come il Commentario M-OCSE, all'art. 5[6], sminuisca la rilevanza della richiesta da parte del datore di lavoro di svolgere l'attività presso la propria abitazione. Se, infatti, la propria casa è utilizzata, su base continua, per lo svolgimento dell'attività d'impresa ed è chiaro, tramite una verifica basata su elementi fattuali, che il datore di lavoro stesso ha richiesto al lavoratore di adibire tale luogo a sede lavorativa[7], quest'ultima potrà ritenersi a disposizione dell'impresa.

[3] Ciò non preclude, tuttavia, alle singole Amministrazioni finanziarie di tenere conto del periodo di interruzione "forzato" nella determinazione della soglia per determinare l'esistenza (o meno) della stabile organizzazione. In questo senso, ad es., si è espressa l'Austria (cfr. Bundesministerium Finanzen, *Info zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19 Pandemie*, in: <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e1s1> [consultato il 15.02.2021]). Un approccio opposto, invece, è stato adottato dalla Germania, la quale non computa il periodo di sospensione nel calcolo (cfr., Bundesministerium der Finanzen, *Doppelbesteuerungsabkommen und andere Abkommen im Steuerbereich*, in: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuerrrecht/Staatenbezogene\\_Informationen/staatenbezogene\\_info.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrrecht/Staatenbezogene_Informationen/staatenbezogene_info.html) [consultato il 15.02.2021]).

[4] Al fine di arginare un simile aggravio, il Canada ha adottato una politica interamente in linea con quanto auspicato dall'OCSE (cfr. *Gouvernement du Canada, Directives liées aux problèmes en matière de fiscalité internationale soulevés par la crise de la COVID-19*, in: <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/campagnes/mise-a-jour-covid-19/directives-problemes-fiscalite-internationale.html> [consultato il 15.02.2021]). In questo senso, anche la Grecia (cfr. il sito ufficiale dell'Amministrazione finanziaria locale, in: [https://aade.gr/sites/default/files/2020-07/E2113\\_2020.pdf](https://aade.gr/sites/default/files/2020-07/E2113_2020.pdf) [consultato il 15.02.2021]).

[5] Commentario M-OCSE, *ad art. 5, par. 18*, in: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (consultato il 15.02.2021).

[6] Commentario M-OCSE (nota 5), *ad art. 5, par. 18 e 19*.

[7] *Ad es.*, è possibile che il datore di lavoro non abbia provveduto a mettere a disposizione del lavoratore, che per la tipologia di attività lavorativa svolta lo richiede, un ufficio (Commentario M-OCSE [nota 5], *ad art. 5, par. 18*).

D'altro canto, qualora il lavoratore transnazionale, che si trovi a svolgere la maggior parte dell'attività lavorativa presso la propria abitazione (per definizione, locata in uno Stato differente da quello in cui ordinariamente presta il proprio lavoro), benché abbia a disposizione nello Stato della fonte un ufficio, assicurato dal datore di lavoro, appare evidente che il criterio della "disponibilità per il datore di lavoro" dell'abitazione privata non possa essere soddisfatto. La predisposizione di un apposito ufficio implica che il datore di lavoro non abbia espressamente richiesto al lavoratore di destinare la propria casa a sede lavorativa.

In generale, quindi, non è possibile ascrivere l'*home office*, forzato o raccomandato per ragioni di salute pubblica, come espressamente previsto da apposite norme emergenziali, alla categoria della stabile organizzazione, intesa come sede fissa di affari, la quale deve avere carattere di fissità spazio-temporale e disponibilità, da parte del datore di lavoro, dello spazio ad esso dedicato dal lavoratore.

### C. La stabile organizzazione personale (agenzia)

Al pari, dubbi sono sorti relativamente alla qualificazione della stabile organizzazione cd. personale (cd. *agency permanent establishment*), di cui all'art. 5 par. 5 M-OCSE relativamente alla fattispecie in cui un determinato soggetto si trovi a lavorare "temporaneamente" da casa (o, comunque, nello Stato di residenza) per conto di un datore di lavoro straniero.

Come è noto, questa particolare tipologia di stabile organizzazione è ravvisabile solo ed esclusivamente qualora il cd. agente sia solito concludere contratti in nome e per conto del proprio datore di lavoro. Al fine di comprendere, pertanto, se la situazione legata alla pandemia sia suscettibile di ricadere in quest'ambito occorre porre l'accento sul carattere dell'abitudine.

Sembra ragionevole ritenere che stante la natura temporanea ed eccezionale delle misure limitative dettate dai diversi Governi per arginare la pandemia, l'attività svolta dal cd. agente non possa essere considerata abituale<sup>[8]</sup>.

Diverse conclusioni devono, ovviamente, essere raggiunte qualora l'agente fosse solito concludere contratti in nome e per conto dell'impresa in maniera abituale dal proprio Stato di residenza anche in una fase antecedente alla pandemia. Allo stesso modo, valutazioni differenti devono essere effettuate nel caso in cui anche alla cessazione degli effetti delle misure

[8] Commentario M-OCSE, versione 2014 (Commentario OCSE 2014) in: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014\\_mtc\\_cond-2014-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1) (consultato il 15.02.2021). Cfr., in particolare, Commentario M-OCSE 2014, ad art. 5, par. 6, laddove si specifica che le attività considerate devono avere un requisito di fissità e non devono essere meramente temporanee o transitorie (Commentario M-OCSE 2014, ad art. 5, par. 33.1, laddove si ribadisce che il criterio dell'abitudine nell'esercizio dell'autorità per concludere contratti, da parte dell'agente, deve essere inteso come la presenza esercitata e mantenuta da un'impresa in un determinato Paese non in modo meramente transitorio; cfr. Commentario OCSE [nota 5], ad art. 5, par. 98 ove si ribadisce il concetto della presenza fissa e non meramente temporanea dell'impresa al fine di qualificare la medesima alla stregua di una stabile organizzazione).

emergenziali, l'agente continui ad operare dalla propria abitazione. In entrambe le fattispecie, il carattere dell'abitudine nella conclusione dei contratti sembra emergere in maniera inopinabile<sup>[9]</sup>.

Sostanzialmente, l'attività dell'agente in un determinato Paese non può essere considerata come abituale se lo svolgimento del lavoro da casa è stato avviato solo ed esclusivamente a fronte della situazione emergenziale e delle relative misure introdotte per contenere le conseguenze della pandemia. Ne consegue che non costituisce un'*agency permanent establishment* in quanto si suppone tale situazione atipica cesserà al cessare della pandemia.

### D. I cantieri

Il diffondersi del Coronavirus ha, tra le altre cose, impedito la prosecuzione dei lavori nei cantieri, i quali sono stati, pertanto, sospesi. Come è noto, infatti, i cantieri vengono ricondotti alla categoria della stabile organizzazione qualora durino più di dodici mesi (sei mesi, invece, secondo il Modello ONU<sup>[10]</sup>). Il Commentario M-OCSE specifica che i cantieri non si ritengono chiusi in caso di sospensione dei lavori: tale interruzione, tuttavia, viene computata nel calcolo per la soglia prevista dall'art. 5 par. 3 M-OCSE per la determinazione della sussistenza di una stabile organizzazione<sup>[11]</sup>. Gli esempi cui il Commentario M-OCSE si riferisce, però, non fanno menzione di cause di forza maggiore assimilabili alla pandemia: si tratta, diversamente, di condizioni meteorologiche avverse, carenza di materiali o difficoltà nello svolgimento dei lavori.

All'interno dello stesso Commentario non si rinviene una chiara definizione del termine "interruzione temporanea", sicché la determinazione di tale concetto è lasciata alla discrezionalità dei singoli Stati coinvolti. Taluni Stati, in virtù delle circostanze di eccezionalità, hanno disposto che le interruzioni dovute al Coronavirus esulino dal computo richiesto per le soglie di cui al citato art. 5 par. 3 M-OCSE. Tale approccio che sembra essere il più ragionevole, tuttavia, potrebbe, in determinate situazioni, dare adito a fenomeno di doppia non imposizione. In quest'ottica, altri Paesi hanno diversamente disposto il rilievo dello stop forzato ai fini dell'individuazione della stabile organizzazione convenzionale<sup>[12]</sup>.

[9] Si ritiene essenziale puntualizzare come il Commentario M-OCSE (nota 5), ad art. 5, par. 98 rappresenti come occorra tenere in considerazione, al fine di individuare o meno la sussistenza di una stabile organizzazione personale, la natura dei contratti, oltre che degli affari dell'impresa stessa. Infatti, i par. precedenti, nn. 28-30, rilevano come, tra le altre cose, occorre far riferimento anche alla prassi dei singoli Paesi. L'esperienza ha, infatti, dimostrato come spesso un agente che si trova a concludere abitualmente contratti in nome e per conto di un'impresa non residente non sia stata ricondotta alla categoria di cui all'art. 5 par. 5 M-OCSE se di durata inferiore ai sei mesi.

[10] United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2017, in: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf) (consultato il 15.02.2021).

[11] Commentario M-OCSE (nota 5), ad art. 5, par. 3, par. 55

[12] L'autorità competente in Grecia, per es., ha previsto che un cantiere non viene considerato come chiuso se temporaneamente interrotto a fronte del Covid-19, tuttavia, il periodo di sospensione dei lavori rientra nel computo della soglia dei dodici mesi di cui all'art. 5 M-OCSE (cfr. [https://aade.gr/sites/default/files/2020-07/E2113\\_2020.pdf](https://aade.gr/sites/default/files/2020-07/E2113_2020.pdf) [consultato il 15.02.2021]).

### III. La residenza fiscale delle persone giuridiche (place of effective management)

Le circostanze attuali possono potenzialmente impattare anche sulla determinazione del criterio previsto dall'art. 4 M-OCSE sulla residenza delle persone giuridiche, il cd. *place of effective management*, ossia la sede di direzione effettiva, dovendo con essa intendersi il luogo in cui vengono prese le decisioni chiave per la gestione dell'ente. Infatti, la limitazione degli spostamenti ovvero l'impossibilità di viaggiare per i membri del Consiglio di Amministrazione (CdA), come pure degli organi esecutivi, può aver comportato una diversa locazione dei rispettivi *meeting* e delle riunioni. La sede di direzione effettiva risulterebbe così dislocata in altro luogo e, di conseguenza, la residenza della persona giuridica.

Anche in questo contesto, il carattere di temporaneità costituisce il discrimine per l'applicazione delle norme convenzionali. Il cambio di luogo, ad es., per le riunioni del CdA è dovuto a circostanze straordinarie e, in quanto tali, non dovrebbero comportare un cambio di residenza ai sensi dell'art. 4 par. 3 M-OCSE. Tale problematica potrebbe risultare in una situazione di "doppia residenza". Nonostante, come ribadito dallo stesso Commentario OCSE, situazioni di *dual residence* relativamente alle persone giuridiche siano piuttosto rare, qualora si presentasse la fattispecie, occorre, *in primis*, tenere in considerazione la versione del M-OCSE seguito dalla Convenzione contro le doppie imposizioni (CDI) da applicarsi.

Si ricorda, infatti, che nella versione del 2014, cui la maggior parte delle CDI risultano ancora ancorate, la sede di direzione effettiva costituisce l'unico e solo criterio per la determinazione della residenza delle persone giuridiche. In questo caso, il Commentario M-OCSE, all'art. 4, par. 24, la definisce come la sede dove, in generale, vengono prese le decisioni chiave per il *management* oltre che quelle commerciali per la gestione dell'impresa: sicché la valutazione deve essere effettuata sulla base delle specifiche circostanze di fatto<sup>[13]</sup>.

La versione 2017 del M-OCSE, invece, prevede che la residenza delle persone giuridiche venga individuata tramite una procedura amichevole di consultazione tra le Amministrazioni finanziarie coinvolte, sulla scorta di una serie di criteri ed indici, quali il luogo ove si incontrano i membri degli organi decisionali, dove il corpo *executive* svolge la propria attività, ecc. In questo caso, la soluzione conciliativa sembra meglio adattarsi alla problematica.

Diversi Paesi hanno emanato alcune linee guida per sopperire all'incertezza causata da tale contesto<sup>[14]</sup>, i quali, sembrano

concordi nel concludere che la residenza fiscale di una persona giuridica, determinata secondo quanto disposto dall'art. 4 par. 3 M-OCSE, non dovrebbe subire modifiche a fronte della situazione emergenziale che stiamo vivendo, trattandosi di circostanze transitorie e straordinarie. Si lascia, comunque, spazio per verifiche puntuali in casi dubbi, qualora supportati da specifici dati di fatto.

### IV. La residenza fiscale delle persone fisiche

La fattispecie forse più problematica dovuta alle misure di limitazione della libertà personale anti-pandemiche riguarda la determinazione della residenza delle persone fisiche. Come è noto, questa rinviene la propria disciplina all'art. 4 M-OCSE, tramite l'applicazione delle cd. *tie-breaker rules*, meglio note come regole a cascata. Giova ricordare che queste regole vengono in esame solo ed esclusivamente nel momento in cui il soggetto interessato sia suscettibile di doppia residenza, in applicazione del diritto interno degli Stati coinvolti.

Secondo l'OCSE, durante questo periodo, si possono delineare principalmente due ipotesi.

La prima vede una persona che, trovandosi temporaneamente in uno Stato diverso da quello di residenza, sia rimasta bloccata nel Paese "ospite" a fronte delle misure Covid-19 e, in seguito a tale permanenza, soddisfi i criteri nazionali per essere considerato ivi residente fiscale. In questo caso, il criterio della temporaneità prevale sulla rispondenza ai requisiti previsti dalle norme domestiche. Infatti, benché la permanenza sul territorio del Paese in esame possa comportare la sua ascrivibilità alla categoria del residente fiscale secondo quanto stabilito a livello domestico, occorre ribadire la preminenza delle norme convenzionali, in ottemperanza, quindi, alle *tie-breaker rules*. Queste prevedono la verifica gerarchica dei criteri di (i) abitazione permanente, (ii) centro degli interessi vitali, (iii) soggiorno abituale e (iv) nazionalità.

Nella maggior parte dei casi, pertanto, tale situazione non dovrebbe avere implicazioni fiscali. Seguendo le citate regole a cascata, lo Stato di residenza sarà tendenzialmente confermato come tale. Difficilmente, infatti, il contribuente avrà un'abitazione permanente nel Paese ospitante. Tuttavia, rammentando che, secondo il Commentario M-OCSE, non occorre un titolo giuridico, ma è sufficiente la disponibilità di un'abitazione (valgono, infatti, anche gli affitti a breve termine), potrebbe verificarsi anche la circostanza opposta.

Qualora l'avesse, pertanto, occorrerà verificare se abbia mantenuto la propria casa nell'altro Stato o meno. Nella prima ipotesi, occorrerà procedere applicando gli altri criteri (centro

[13] Commentario M-OCSE (nota 5) ad art. 29, par. 149 ha rilevato come la sede di direzione effettiva è stata interpretata da parte della maggior parte dei Paesi quale luogo in cui il gruppo direttivo era solito prendere le decisioni essenziali per la gestione e la conduzione dell'impresa.

[14] Sull'irrilevanza del cambio di luogo per le riunioni degli organi esecutivi, si è espressa l'Australia (cfr. Australian Taxation Office, Working out your residency, in: <https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/working-out-your-residency> [consultato il 15.02.2021]). Sulla stessa linea, si pone anche il Canada (cfr. Gouvernement du Canada, Directives liées aux problèmes en matière de fiscalité internationale soulevés par la crise de

la COVID-19, in: <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/campagnes/mise-a-jour-covid-19/directives-problemes-fiscalite-internationale.html> [consultato il 15.02.2021]). Il Regno Unito, invece, rileva già flessibilità nella propria normativa domestica, sicché lo svolgimento di alcune riunioni, ad es., del CdA dell'impresa sul territorio inglese non comporterà un cambiamento nella determinazione della sede di direzione effettiva (cfr. HMRC Approach to UK Permanent Establishments in response to COVID-19 Pandemic, in: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm261010> [consultato il 15.02.2021]).

degli interessi vitali, soggiorno abituale e nazionalità): difficilmente la residenza verrà imputata allo Stato ospite. Nella seconda ipotesi, invece, il contribuente sarà presumibilmente ritenuto residente nello Stato ospite anche ai fini convenzionali[15].

La seconda fattispecie vede un soggetto, originario di un determinato Paese che si sposta in un altro Stato, dove svolge la propria attività lavorativa e acquisisce qui la propria residenza fiscale. A seguito dello scoppio della pandemia, tuttavia, decide di tornare temporaneamente nello Stato di residenza precedente. Questa seconda casistica potrebbe avere delle conseguenze anche rilevanti per il contribuente interessato: ciò è dovuto al fatto che l'attaccamento al Paese d'origine risulta sicuramente più forte rispetto a quanto suesposto. Se, infatti, *pre-Covid-19* il contribuente poteva, secondo le cd. regole a cascata, pacificamente ritenersi residente nel "nuovo" Stato di residenza, il rientro dovuto al Covid-19 presso lo Stato di origine potrebbe spostare l'equilibrio in favore di quest'ultimo Paese. Il criterio determinante in un simile contesto sarà, secondo l'OCSE, il soggiorno abituale. Questo deve intendersi come il luogo dove si vive abitualmente o in cui si è solitamente presenti[16]. Non è possibile ridurre tale verifica al mero numero di giorni spesi in uno piuttosto che nell'altro Stato: occorre che vi sia una combinazione di durata, frequenza e regolarità nella permanenza, che sia parte della *routine* del contribuente.

Pertanto, se i giorni trascorsi nello Stato di residenza precedente sono dovuti esclusivamente alle restrizioni Covid-19, ciò non comporterà una modifica significativa nella valutazione del soggiorno abituale della persona interessata. Questo, infatti, richiede una verifica relativa ad un lasso temporale sufficiente per accertarne la frequenza, la durata e la regolarità, criteri di per sé incompatibili con la situazione pandemica, principalmente connotata dal carattere della temporaneità[17].

A diverse conclusioni si potrebbe, invece, giungere, qualora la permanenza nello Stato di origine prosegua anche al termine delle misure emergenziali o sia quantomeno sufficiente per procedere ad una appropriata verifica secondo quanto suesposto. Si tratta, tuttavia, di un'applicazione meramente meccanica di quanto previsto dalle norme convenzionali e di diritto interno che sembrano non tenere in considerazione anche l'aspetto umano, il quale, certamente ha impattato in

misura importante sulle scelte comportamentali della persona coinvolta.

## V. L'impatto sul reddito da lavoro dipendente (art. 15 M-OCSE)

Come è noto, la potestà impositiva sul reddito da lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 15 M-OCSE, appartiene, di regola, allo Stato di residenza del lavoratore, salvo che l'attività non sia svolta in un diverso Paese (Stato della fonte). Quest'ultimo viene individuato quale luogo in cui il lavoratore è "fisicamente presente mentre svolge l'attività per la quale percepisce il reddito" in oggetto[18]. In caso, tuttavia, di collegamento tenue o debole con lo Stato della fonte è prevista una deroga: ai sensi dell'art. 15 par. 2 M-OCSE, se il lavoratore non permane sul territorio per più di 183 giorni, il datore di lavoro non è residente nello Stato della fonte ed il salario non viene elargito dal datore di lavoro tramite una stabile organizzazione ivi situata, la potestà impositiva appartiene allo Stato di residenza.

L'OCSE analizza prettamente quattro situazioni potenzialmente verificabili.

### A. I frontalieri e sussidi dovuti dal datore di lavoro per il Covid-19

Una politica adottata a livello diffuso tra i diversi Paesi, quale incentivo economico e sociale, è stata quella di concedere "pacchetti di ristori" per i datori di lavoro: tali sussidi hanno lo scopo di evitare licenziamenti di massa, consentendo il mantenimento del rapporto lavorativo anche qualora i dipendenti non siano nelle condizioni di svolgere la propria attività lavorativa.

Tali redditi percepiti a titolo di sussidio da parte dei lavoratori dipendenti, devono essere ricondotti alla potestà impositiva dello Stato in cui solitamente il soggetto lavora[19]. Questi sussidi potrebbero potenzialmente essere l'ultimo pagamento che il dipendente riceverà: ciò li rende assimilabili alle cd. indennità di fine rapporto, le quali, secondo il Commentario M-OCSE ricadono nella potestà impositiva del luogo in cui il lavoratore avrebbe altrimenti svolto la propria attività, ossia lo Stato della fonte[20]. Questo, in epoca Covid-19, coincide con il luogo ove il lavoro era svolto prima dello scoppio della pandemia.

In alternativa, gli aiuti ricevuti potrebbero essere trattati alla stregua di ferie retribuite o del congedo per malattia, anch'esso retribuito, categorie che non hanno mai sollevato, a parere dell'OCSE, grossi problemi a livello internazionale[21]. Secondo le linee guida, pertanto, il sussidio concesso dal Governo ad un lavoratore che, a fronte del Covid-19, rischia di perdere il proprio impiego, dev'essere imposto, ai sensi dell'art.

[15] L'OCSE precisa che anche una casa presa in affitto per il periodo di permanenza nello Stato ospite conta come abitazione permanente ai fini dell'applicazione delle *tie-breaker rules* di cui all'art. 4 M-OCSE.

[16] Commentario M-OCSE (nota 5), ad art. 4, par.19.

[17] Diversi Paesi hanno emanato delle linee guida sul tema della residenza fiscale delle persone fisiche in costanza di Covid-19, tra cui Australia, Canada, Finlandia, Grecia, Francia, India, Regno Unito. Tutti hanno previsto, in linea di massima, una politica pro-contribuente, affermando che i giorni trascorsi sul proprio territorio a fronte della situazione pandemica non verranno considerate nel computo dei 183 giorni. Diversamente si pone, invece, la risposta fornita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze italiano, interrogazione a risposta in commissione n. 5-04654, presentata da Massimo Ungaro, lunedì 28 settembre 2020, seduta n. 399 (cfr. FRANCESCA AMADDEO, La residenza fiscale in Italia ai tempi del COVID-19, in: NF n. 12/2020, pp. 752-753).

[18] Commentario M-OCSE (nota 5), ad art. 15.

[19] Tale regola, segnala l'OCSE, vale anche nel caso dei lavoratori frontalieri.

[20] Commentario M-OCSE (nota 5), ad art. 15, par. 2.6.

[21] In questo caso, qualora lo Stato della fonte abbia potestà impositiva, spetterà allo Stato di residenza premurarsi di evitare la doppia imposizione applicando, ai sensi dell'art. 23 M-OCSE, il metodo dell'esenzione o del credito d'imposta.



15 M-OCSE, nel Paese in cui avrebbe lavorato in condizioni normali (in assenza di pandemia)[22].

### B. I lavoratori "bloccati" a fronte delle misure Covid-19: superamento della soglia di presenza

Cosa accade, invece, ai contribuenti che sono rimasti bloccati nel luogo dove svolgono la propria attività lavorativa senza poter più far rientro nel Paese di residenza?

Consideriamo una fattispecie in cui siano in vigore delle norme restrittive della libertà personale, e un lavoratore, ordinariamente eleggibile per beneficiare dell'esenzione nello Stato della fonte, e che, in assenza delle citate preclusioni normative, avrebbe fatto rientro alla propria residenza. Ricadono in queste condizioni sia il lavoratore in quarantena (ad es., che ha contratto il virus ovvero che è entrato in contatto con un positivo) sia il lavoratore che venga a trovarsi vincolato negli spostamenti a fronte delle misure restrittive adottate a livello nazionale[23]. In questo caso, se alcuni Paesi hanno ritenuto più corretto non applicare la nota regola dei 183 giorni di presenza sul territorio per l'assunzione dello status di residente fiscale[24], altri hanno previsto circostanze più dettagliate, ad es., decretando il necessario accertamento caso per caso oppure statuendo che, in ogni caso, siffatte circostanze non avrebbero comportato conseguenze fiscali per i contribuenti[25].

[22] Il Ministro dell'Economia austriaco ha affermato che un sussidio governativo atto a compensare la riduzione dell'attività lavorativa (sino al 100%) versato dal datore di lavoro al dipendente, ricade nella potestà impositiva dello Stato dove, in condizioni ordinarie, si sarebbe svolta l'attività lavorativa in oggetto, determinata ai sensi dell'art. 15 M-OCSE. Tuttavia, si precisa che se nel corpo della convenzione di interesse vi sia una specifica norma dedicata a previdenza ed oneri sociali, allora tale reddito esula dallo spettro applicativo dell'art. 15 M-OCSE, ricadendo nelle norme specifiche, le quali tendenzialmente allocano la potestà impositiva in capo allo Stato che concede il sussidio (cfr. Bundesministerium Finanzen, Info zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19 Pandemie, in: <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e1s1> [consultato il 15.02.2021]). Cfr. anche il corrispondente accordo amichevole concluso tra Austria e Germania relativamente all'applicazione dell'art. 18 par. 2 della CDI sottoscritta tra i due Paesi, in: <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e3s1> (consultato il 15.02.2021).

[23] Giova ribadire che ricadono nella categoria "misure restrittive" solo gli effettivi divieti di spostamento e non anche le mere raccomandazioni di evitare gli spostamenti non necessari.

[24] Commentario M-OCSE (nota 5), ad art. 15, par. 5. Il Commentario M-OCSE specifica che tutti i giorni trascorsi sul territorio sono suscettibili di essere considerati ai fini della determinazione della soglia dei 183 giorni (sia lavorativi sia festivi) e fornisce diversi esempi, tra cui rientrano i giorni di malattia.

[25] L'Australia, ad es., ha chiarito che nella determinazione dell'imposizione del reddito percepito da lavoratori dipendenti venutisi a trovare in condizioni eccezionali, quali quelle derivanti dalla pandemia derivante dal Covid-19, occorre tenere in considerazione la particolarità della fattispecie. Infatti, non si rileva alcun problema nel momento in cui la permanenza del lavoratore sul continente australiano sia di breve termine (non più di tre mesi), tuttavia, qualora questa soglia sia superata, occorre valutare i singoli elementi del caso specifico. In particolare, occorre valutare se le limitazioni derivano direttamente da norme restrittive o se costituiscono il determinante principale della situazione in esame (cfr. Australian Taxation Office, Working out your residency, in: <https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/working-out-your-residency> [consultato il 15.02.2021]).

### C. Le disposizioni convenzionali speciali per i lavoratori frontalieri

Una categoria sicuramente coinvolta, a livello fiscale (ma non solo), durante la pandemia è stata – ed è tutt'ora – quella dei lavoratori frontalieri, dovendo con essi intendersi coloro i quali risultano svolgere un'attività lavorativa in uno Stato diverso da quello di residenza, ove sono soliti rientrare periodicamente (quotidianamente o, almeno, settimanalmente).

Il M-OCSE non offre all'art. 15 una disciplina univoca per determinare il trattamento fiscale dei frontalieri che, pertanto, viene solitamente disciplinato a livello di accordi bilaterali tra gli Stati interessati, tramite appositi accordi, di solito, convogliati in un par. 4 del corrispondente art. 15 nelle singole CDI.

Si è discusso, in particolare, sul mantenimento dello status di frontaliere anche in assenza del requisito del rientro al proprio domicilio e dell'ascrivibilità o meno del telelavoro alle cd. soglie di esonero. Queste ultime, previste in talune CDI, consentono ai lavoratori frontalieri di non fare rientro al proprio domicilio e/o di restare presso di esso in costanza di specifiche circostanze (ad es. malattia) senza pericolo di incorrere in doppia imposizione.

Per arginare la dilagante incertezza, soprattutto nella prima fase della pandemia, molti Paesi hanno siglato accordi amichevoli con gli Stati confinanti, regolando la situazione dei frontalieri[26]: molti di questi hanno chiarito che la situazione generale tollerava, in deroga alla definizione stessa di frontaliere l'assenza del rientro al domicilio, tendenzialmente esonerando dal computo per le soglie di esonero i giorni spesi in telelavoro. In questo caso, infatti, si è specificato che il tempo in cui l'attività è stata prestata da remoto, in particolari circostanze come la forza maggiore, è da ritenersi alla stregua di quello speso sul territorio dello Stato della fonte, come se il dipendente si fosse regolarmente recato in ufficio[27].

Ad es., si segnala la politica intrapresa dalla Germania, la quale ha sottoscritto accordi amichevoli con le autorità competenti di Austria, Belgio, Francia, Lussemburgo, Paesi Bassi, Polonia e Svizzera introducendo un'apposita *fiction iuris*[28]. Nella specie, nel periodo di emergenza, in vigenza di misure restrittive

[26] Cfr. MARCO BERNASCONI/FRANCESCA AMADDEO, Il regime fiscale dei lavoratori frontalieri a fronte delle misure di emergenza Covid-19, in: NF ed. speciale III, 2020, pp. 73-77. Si segnala come, ad es., Austria ed Italia abbiano siglato un accordo amichevole laddove si prevede i lavoratori frontalieri rimangono tali, ai sensi convenzionali, nonostante le limitazioni e l'assenza del requisito del rientro al proprio domicilio, in: <https://www.finanze.gov.it/it/inevidenza/Accordo-tra-Italia-e-Austria-trattamento-fiscale-frontalieri> (consultato il 15.02.2021).

[27] Cfr. BERNASCONI/AMADDEO (nota 26), pp. 75-77. Ad es., Austria e Germania hanno siglato un accordo amichevole laddove si specifica che lo smart working esercitato dai lavoratori frontalieri in costanza di Covid-19 non vengono computati alla soglia di esenzione prevista dalla relativa CDI, pari, nella specie, a 45 giorni (cfr. Bundesministerium Finanzen, Konsultationsvereinbarung zum DBA-Deutschland betreffend Arbeitnehmer und im öffentlichen Dienst Beschäftigte im Homeoffice sowie Kurzarbeitergeld und Kurzarbeitsunterstützung iZm der COVID-19-Pandemie, in: <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e3s1> [consultato il 15.02.2021]).

[28] Cfr. Bundesministerium der Finanzen, COVID-19 Konsultationsvereinbarung, in: <http://www.bundesfinanzministerium.de> (consultato il 15.02.2021).

anti-pandemiche ovvero in costanza di raccomandazioni dalle autorità di prediligere il telelavoro, i giorni in cui i lavoratori frontalieri svolgono la propria attività da remoto vengono considerati come trascorsi sul territorio dello Stato della fonte, dove avrebbero lavorato in condizioni normali. Tuttavia, tale *fictio* non viene in considerazione se si dimostra che taluni giorni sarebbero stati, in ogni caso, trascorsi nel Paese di residenza, indipendentemente dal Covid-19. L'applicazione di tale struttura giuridica è facoltativa: ad es., il lavoratore frontaliere che non otterrebbe alcun vantaggio da tale *fictio iuris*, può richiedere l'applicazione delle norme convenzionali "ordinarie". Nei rapporti con l'Austria, in particolare, è stato esplicitato che il lavoro da remoto non comporta un'esclusione del lavoratore dalla categoria di "frontaliere".

Si coglie l'occasione per ribadire che, non senza una nota critica, non tutte le CDI sottoscritte (né, tantomeno, gli Accordi sui frontalieri) prevedevano specifiche definizioni di lavoratore frontaliere né, tantomeno, eventuali soglie di esonero. Taluni trattati internazionali hanno, pertanto, mostrato le loro lacune, determinando la necessità per le autorità competenti dei relativi Paesi di prendere posizione in merito, migliorando (se non innovando del tutto) quanto già in vigore<sup>[29]</sup>.

### D. Il telelavoro transnazionale

Infine, l'OCSE affronta il tema del telelavoro, dovendo con esso intendersi il lavoro del dipendente svolto da remoto, ossia in un luogo diverso dall'ordinario ufficio.

Applicando alla lettera quanto disposto dall'art. 15 M-OCSE, tale dislocamento potrebbe comportare variazioni nella precedente ripartizione tra Stato della fonte e Stato di residenza del lavoratore. Ne conseguirebbe, l'insorgere di complessità, specie burocratiche sia per i datori di lavoro sia per i dipendenti. La ritenuta alla fonte, ad es., applicata dai datori di lavoro, potrebbe venire ad essere priva di base legale: sarebbe, pertanto, necessario provvedere ad una sospensione del prelievo ovvero ad un rimborso al lavoratore.

Quest'ultimo, da parte sua, si vedrebbe soggetto ad una nuova (o maggiorata) responsabilità tributaria nello Stato di residenza, che potrebbe risultare anche in una maggiore *compliance*. Vediamo due esempi:

[29] È certamente questo il caso della CDI italo-svizzera (CDI I-CH; RS 0.672.945.41) e del relativo Accordo sui frontalieri del 1974, richiamato dall'art. 15, par. 4 CDI I-CH, i quali non disciplinano situazioni di tale tenore. I due Paesi hanno, pertanto, siglato un apposito accordo amichevole il 20 giugno 2020, stabilendo che i giorni spesi in telelavoro sarebbero stati considerati come svolti nello Stato della fonte, ove normalmente si sarebbe svolta l'attività lavorativa. La presa di coscienza di tali lacune ha portato, altresì, alla sottoscrizione di un nuovo Accordo sui frontalieri, il 23 dicembre 2020, laddove vengono incorporate e la definizione di frontaliere (nella specie, con rientro quotidiano al domicilio) e la soglia di esonero (di 45 giorni per anno civile). Si rappresenta, tuttavia, come il telelavoro non sia disciplinato in maniera idonea per affrontare un'eventuale integrazione di tale modalità di svolgimento dell'attività: si rimanda, pertanto, ad un eventuale e futuro accordo ad hoc. Per maggiori informazioni cfr. Dipartimento federale delle finanze (DFF), La Svizzera e l'Italia firmano un nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri, Comunicato stampa, Berna, 23 dicembre 2021, in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-81813.html> (consultato il 15.01.2021).

- *caso 1.* Prima del Covid-19, un lavoratore residente nello Stato A era solito lavorare nello Stato B. A fronte della pandemia, tuttavia, comincia a svolgere la propria attività direttamente dallo Stato A. Applicando l'art. 15 M-OCSE: (i) se il datore di lavoro è residente nello Stato B, quest'ultimo può esercitare la potestà impositiva sul reddito derivante dal rapporto di lavoro per il periodo in cui il lavoratore si trovava fisicamente sul suo territorio; (ii) se il datore di lavoro non è, invece, residente nello Stato B (o non sostiene il costo del lavoratore tramite una stabile organizzazione ivi situata) e qualora il lavoratore spenda meno di 183 giorni nello Stato B, quest'ultimo perderebbe il potere di tassare il reddito del lavoratore;
- *caso 2.* Un lavoratore residente nello Stato A resta bloccato nello Stato B a causa delle misure restrittive adottate per far fronte al Coronavirus. Comincia, quindi, a svolgere la propria attività lavorativa dallo Stato B. Ai sensi dell'art. 15 M-OCSE, questi potrebbe avere il diritto di tassare tale reddito se il datore di lavoro fosse anch'egli residente in quello Stato (o si avvallesse di una stabile organizzazione ivi situata). Nei casi in cui il datore di lavoro fosse residente in qualunque altro posto, lo Stato B avrebbe il diritto di imporre il reddito da lavoro, solo qualora il lavoratore passi il test dei 183 giorni.

Circostanze eccezionali richiedono misure eccezionali per evitare uno sproporzionato aggravio in termini di risorse e di *compliance* in casi in cui tali situazioni siano sceve dalla volontà e del lavoratore e del datore di lavoro. La soluzione migliore potrebbe essere quella di affrontare la problematica tramite una procedura amichevole, come accaduto per diversi Paesi.

Il telelavoro, che costituisce una realtà ormai da diversi anni, è emerso in tutta la sua importanza. Di certo, questa nuova modalità di svolgere la propria attività rappresenterà un nuovo sbocco per il futuro e, presto o tardi, la comunità internazionale dovrà premurarsi di delinearne i confini fiscali.

### VI. Conclusioni

Dal contenuto del documento OCSE si ravvisa un *fil rouge pro* contribuente: tendenzialmente, la situazione di emergenza deve essere considerata eccezionale in tutte le sue sfaccettature, ivi comprese quelle fiscali.

In condizioni ordinarie, si suppone che certe problematiche non si sarebbero poste: talune scelte non dipendono propriamente dal contribuente o, laddove sono riconducibili alla sua discrezionalità, è possibile ritenere che la stessa sia stata fortemente influenzata dalle circostanze emergenziali.

Molti Paesi si sono premurati di specificare alcune prassi ed interpretazioni interne, chiarendo in maniera esplicita il trattamento delle singole fattispecie. Tuttavia, si rileva come molte situazioni dovranno essere analizzate nel merito, caso per caso, in considerazione di dati di fatto e di circostanze specifiche. Si presenta, quindi, un ossimoro: la certezza del diritto tanto proclamata sembra scemare se declinata, poi, nei casi concreti.

L'emergenza sanitaria ha posto l'accento sull'inadeguatezza di concetti e norme che, ormai, non può più essere ignorata. In questo periodo, le norme convenzionali (al pari di alcune disposizioni interne) si sono mostrate in tutti i loro limiti. Si ricorda che le linee guida OCSE altro non sono che strumenti di *soft law*, non vincolanti per i singoli Stati e senza alcun valore legale.

Se, per il momento, è sufficiente confidare su chiarimenti e trattati amichevoli, nel breve termine sarà necessario affrontare i cambiamenti che, con ogni probabilità, si consolideranno, come, ad es., lo sdoganamento del telelavoro transfrontaliero.