

IL TEMA DELLA RESIDENZA IN TEMPI DI LOCKDOWN

di Tania Stefanutto – Dottore Commercialista

Abstract

Il 2020 sarà ricordato come l'anno dell'immobilità delle persone: da marzo, per effetto delle restrizioni adottate da tutti i paesi, si è assistito per la prima volta ad un blocco mondiale della libera circolazione delle persone.

L'OCSE è intervenuto immediatamente con delle Linee Guida per la gestione delle criticità dovute all'individuazione della residenza fiscale in situazione di impossibilità di spostarsi dal proprio domicilio per le persone fisiche e di individuazione della residenza delle persone giuridiche. Nelle medesime linee ha affrontato il tema dello smartworking e dei possibili rischi connessi la creazione di stabili organizzazioni.

Sommario

LE LINEE GUIDA OCSE	2
IL LOCKDOWN PUO' CONFIGURARE STABILI ORGANIZZAZIONI?	3
Smartworking presso l'abitazione	4
La stabile agente	5
La stabile cantiere	6
LA RESIDENZA DELLE PERSONE GIURIDICHE	7
LA RESIDENZA DELLE PERSONE FISICHE	9
I SUSSIDI EMERGENZIALI PER I DIPENDENTI E IL LUOGO DI TASSAZIONE	10
CONCLUSIONI	11

LE LINEE GUIDA OCSE

Il 3 aprile 2020 l'OCSE ha pubblicato, con una tempestività senza precedenti, un documento in cui affronta i seguenti temi: residenza fiscale delle persone fisiche, residenza fiscale delle persone giuridiche, stabili organizzazioni, applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni agli indennizzi ai lavoratori in caso di lockdown in un altro paese per l'emergenza Coronavirus.¹

Gli Stati hanno invitato il Segretariato ad assumere una posizione sulle tematiche fiscali crossborder, proprio al fine di non generare ulteriore confusione ed oneri al mondo economico, in un momento di profonda crisi.

Ecco che la situazione pandemica ha fatto emergere questioni fiscali, soprattutto ove vi sono elementi transfrontalieri; ad esempio, i lavoratori costretti a restare in un Paese diverso da quello di residenza, possono avere, proprio per questo blocco alla circolazione, un impatto sul diritto di tassazione dei proventi percepiti durante il lockdown?

L'OCSE nelle linee guida, affrontando in maniera compiuta le diverse tematiche, ha formulato il seguente principio: le misure eccezionali e le situazioni anomale non devono alterare il sistema convenzionale ordinario, pertanto l'involontarietà del comportamento (impossibilità di rientro o di uscita da un Paese) non può modificare in alcun modo la fiscalità di imprese e persone fisiche.

Ecco che le linee guida, richiamando anche disposizioni nazionali già introdotte in fase emergenziale da alcuni Governi, indicano come via maestra per determinare la fiscalità in situazioni emergenziali, la riconduzione della fattispecie alla normalità.

¹ https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127_127237-vsdagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis

In altre parole, **la linea da seguire è quella di fare esclusivo riferimento ai comportamenti che sarebbero stati tenuti in uno scenario di normalità, senza considerare le deviazioni dettate dalle restrizioni alle libertà.**

Vediamo nel dettaglio le soluzioni proposte nelle diverse fattispecie

IL LOCKDOWN PUO' CONFIGURARE STABILI ORGANIZZAZIONI?

Come è noto la definizione di Stabile Organizzazione (PE) è contenuta nell'art. 5 del Modello Convenzionale OCSE. In tale articolo, e nell'art. 162 TUIR, vi è una definizione generale di PE (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), un elenco positivo di ciò che è PE e un elenco negativo di ciò che non è PE.

Va osservato, quindi, che la situazione emergenziale ha imposto modifiche temporanee nell'organizzazione del lavoro delle imprese, non seguite da adeguamenti né dei trattati né delle normative nazionali; ecco che nella realtà si sono verificate situazioni in cui l'applicazione delle norme vigenti alla condizione temporanea potrebbe far emergere potenziali PE.

In proposito l'Ocse ribadisce, senza tema di smentita, che la situazione COVID-19 non crea alcuna modifica definizione di PE e conseguentemente ai criteri per la sua identificazione PE. Il cambiamento, eccezionale e temporaneo, ad esempio del luogo di lavoro non risponde ai requisiti per la definizione della PE; anche la conclusione temporanea di contratti da casa dei dipendenti o degli agenti, essendo un'eccezione, non configura una PE per le imprese.

Ciò che viene quindi in evidenza è: il comportamento emergenziale è un'eccezione o è la regola? In proposito, le linee guida fornite dal Governo Irlandese puntano il

focus sulla documentazione dell'anomalia: i contribuenti (ad. es. agenti) bloccati nel territorio irlandese non configurano PE agente anche se concludono contratti nel periodo di permanenza, se questo comportamento è un'eccezione documentata. Se l'agente conclude abitualmente contratti quando si trova nel territorio irlandese la PE si sarebbe configurata naturalmente, se l'impresa fa "di necessità virtù" per il tempo necessario alla riapertura delle frontiere si tratta di un evento anomalo che non modifica la modalità ordinarie di gestione dell'impresa.

Ben diversa è la questione della Stabile cantiere: le norme convenzionali già prevedono situazioni di interruzione e forza maggiore, pertanto in questo caso il lockdown non interrompe il decorrere del tempo e quindi può far configurare una stabile organizzazione.

L'Ocse ricorda che vi sono situazioni in cui le normative nazionali differiscono da quanto prevede il trattato o nel medesimo vi sono imposte non ricomprese, in tutti questi casi invita i Governi ad assumere decisioni che riducano al minimo gli oneri in capo ai contribuenti, proprio in ottica di emergenzialità.

Vediamo nel concreto alcune fattispecie affrontate nel documento OCSE che possono creare un conflitto di applicazione.

Smartworking presso l'abitazione

La definizione di PE prevede "un certo grado di permanenza" in un luogo, oltre la condizione che tale luogo debba essere a "disposizione di un'impresa" affinché si possa configurare una sede fissa di affari attraverso la quale l'attività di tale impresa viene svolta in tutto o in parte.

Il paragrafo 18 del Commento all'articolo 5 del Modello OCSE ribadisce che, se parte dell'attività di un'impresa viene svolta in un ufficio di una persona fisica, ciò non

configura automaticamente una PE, per il solo fatto che il soggetto lavori per una determinata azienda.

Lo svolgimento di attività lavorative saltuarie presso l'abitazione di un dipendente, non rende quella casa un luogo a disposizione dell'impresa. Al fine di individuare in un ufficio domestico una PE di un'impresa, lo stesso deve essere utilizzato su base continuativa e su specifica richiesta dell'impresa e deve essere individuato come sede per la conclusione degli affari.

Durante il lockdown, le persone hanno adottato la formula del cd. smartworking quale soluzione temporanea (anche su indicazione governativa), pertanto non configurando così PE presso ogni singola abitazione di ogni dipendente. Lo smartworking emergenziale è privo sia del grado di sufficiente permanenza che della disponibilità del luogo per l'azienda.

Qualora invece si adotti un sistema di lavoro a distanza presso uffici messi a disposizione dall'azienda e con specifiche direttive al dipendente di condurre gli affari aziendali si ricade nelle normali ipotesi già regolamentate dalla vigente normativa.

La stabile agente

Oltre al tema della PE presso l'abitazione (quindi PE materiale) si può porre il tema che la conclusione di affari in un Paese diverso da quello dell'impresa può dar luogo a un agente dipendente PE. Ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 5, del modello OCSE, "le attività di un agente dipendente come un dipendente creeranno una PE per un'impresa se il dipendente conclude abitualmente contratti per conto dell'impresa". Anche in questa situazione la differenza sarà tra eccezionalità (non si ha PE), abitualità (la PE esisteva già da prima).

Il paragrafo 6 del Commentario 2014 all'articolo 5 esplicita come una PE si configuri solo quando le attività rilevanti hanno un certo grado di permanenza e non sono puramente temporanee o transitorie. Il paragrafo 33.1 del medesimo Commentario definisce la necessità che l'agente abbia abitualmente l'autorità per concludere contratti e che la presenza nel Paese non sia meramente transitoria. Allo stesso modo, il paragrafo 98 del Commentario del 2017 sull'articolo 5 ribadisce la necessità di una presenza stabile.

Anche in questo caso se il dipendente era già uso concludere contratti dal proprio Paese, prima del blocco degli spostamenti, è evidente che fossimo già in presenza di una PE.

La stabile cantiere

Diversamente dalle precedenti situazioni, le chiusure dei cantieri imposte dal lockdown mondiale non hanno il carattere dell'eccezionalità. Il sistema normativo contemplava già le cd. causa di forza maggiore per l'interruzione dei lavori.

La durata di tale interruzione deve essere inclusa nel calcolo del periodo di "vita" del cantiere e quindi influenzerà l'individuazione eventuale di una PE. In generale, un cantiere costituirà una PE al superamento dei 12 mesi, secondo il modello OCSE o più di sei mesi secondo il modello delle Nazioni Unite. Il paragrafo 55 del Commentario all'articolo 5, paragrafo 3, del modello OCSE chiarisce che un cantiere non dovrebbe essere considerato come concluso, quando il lavoro viene temporaneamente interrotto, pertanto la sospensione non equivale a chiusura con interruzione del decorso dei termini.

LA RESIDENZA DELLE PERSONE GIURIDICHE

Come è noto la residenza delle persone giuridiche, a livello internazionale, trova la propria definizione nell'art. 4 del Modello Convenzionale, il quale individua la medesima sulla base del "place of effective management".

Senza addentrarsi in questa sede nelle varie connotazioni che nel Commentario i diversi Paesi hanno fornito per individuare il "place of effective management", non può non preoccupare un potenziale cambiamento del "place" di una società a seguito dell'impossibilità per gli amministratori o i dirigenti di recarsi presso la sede della stessa.

Tale cambiamento può avere come conseguenza un cambiamento nella residenza della società ai sensi delle leggi nazionali o dei trattati?

In tutti i casi dobbiamo sempre ricondurre la situazione di "conduzione dell'attività" alla normalità: la pandemia non modificare la residenza di una persona giuridica perché la gestione è temporaneamente dislocata in più stati.

Ciò che va invece osservato è ciò che si è mantenuto post lockdown: se il management ha continuato ad operare da remoto, trasformando l'eccezionalità in normalità il tema della residenza può diventare una questione rilevante, specie se i soggetti sono dislocati in più Paesi.

La situazione COVID-19 non modifica lo status di residenza di un'entità ai sensi di un trattato fiscale. Un cambiamento temporaneo dell'ubicazione del management è una situazione straordinaria e temporanea, e ciò lo si evince anche applicando le tie breaker rules contenute nei trattati medesimi.

Sempre il Governo irlandese ribadisce, nelle proprie linee guida, che se un amministratore di una società si trova nel territorio dello Stato causa restrizioni

Covid, anche se opera per conto dell'impresa questo non configura modifica alla residenza fiscale della società.

In tema di doppia residenza, quando cioè, per effetto delle normative nazionali, una società è considerata residente in due paesi contemporaneamente, il Commentario al Modello OCSE 2017 (par. 21 e 24 dell'art. 4) prevede che vi siano una serie di verifiche ulteriori che garantiscono che la società sia residente solo in una delle gli Stati. In particolare, il paragrafo 24.1 illustra la gamma di fattori che le autorità competenti dovrebbero prendere in considerazione nel dirimere la questione, ad es: dove si tengono solitamente le riunioni del board; dove l'amministratore delegato e altri dirigenti senior di solito svolgono le loro attività; dove viene svolta la gestione quotidiana della società; dove si trova la sede della società; ecc.

In presenza di trattati precedenti il modello 2017 l'unico criterio sarà il "place of effective management", secondo il paragrafo 24 del Commentario all'art. 4 del Modello OCSE 2014, il luogo della direzione effettiva è il luogo in cui vengono prese sostanzialmente le decisioni chiave di gestione e commerciali che sono necessarie per lo svolgimento dell'attività della società. Tutti i fatti e le circostanze rilevanti devono essere esaminati per determinare il luogo della gestione effettiva.

Il paragrafo 149 del Commentario all'articolo 29 del Modello OCSE 2017 chiarisce che il concetto di "place of effective management" è stato interpretato da alcuni Stati come il luogo in cui il board o i manager normalmente prendono le decisioni di gestione e commerciali necessarie per lo svolgimento degli affari della società. Ciò quindi che va analizzata è la normalità e l'ordinarietà nella vita aziendale e non la situazione estrema generata dalla pandemia.

LA RESIDENZA DELLE PERSONE FISICHE

Se in ambito di persone giuridiche il tema della residenza e della configurazione di una PE è molto complesso, lo stesso vale per le persone fisiche: il primo requisito per configurare la residenza è la permanenza, in termini di giorni in un determinato Paese, ma non solo. La pandemia può obbligare a trascorrere un determinato periodo in un Paese, ma questo non muta ad es. il centro degli interessi vitali di un soggetto. Molti Paesi (ad. es. Irlanda, Australia, Regno Unito), hanno ribadito come la permanenza nel territorio causa Covid non generi alcuna residenza fiscale in capo ai soggetti persone fisiche, proprio per la natura eccezionale della situazione.

L'impossibilità di movimento ha quindi impedito ad alcuni soggetti il rientro nel Paese di residenza da luoghi di vacanza (o trasferta lavorativa temporanea) o ha impedito di rientrare nei luoghi di lavoro a soggetti che si trovavano temporaneamente presso il Paese d'origine.

Lo scorrere del tempo potrebbe configurare, sulla base delle normative nazionali, la potenziale acquisizione di uno status di residente fiscale: in tutti questi casi è sufficiente azionare il contenuto dell'art. 4 dei trattati convenzionali. Il soggetto non ha alcun legame con il Paese in cui è fisicamente presente, solo per impedimento ad uscire, pertanto non acquisirà alcuno status di contribuente.

Partendo quindi dall'analisi del diritto interno (es. giorni di presenza sul territorio) si potrebbe avere un conflitto di residenza tra stato ospitante e stato di reale residenza: sarà necessario in questi casi applicare la gerarchia di test delle cd. Tie Break Rules, prevista dall'art. 4 del modello convenzionale. Se un soggetto è residente in entrambi gli stati (secondo normativa interna) si inizierà a rispondere alla domanda: in quale stato la persona ha una casa permanente a sua disposizione?

Proseguendo, ove necessario, con tutti quelli che sono i test successivi, fino ad arrivare alla determinazione della residenza fiscale.

Si ricorda che la normativa nazionale, all'art. 2 comma 2 del Tuir, definisce residenti le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nell'anagrafe della popolazione residente o hanno nel territorio dello stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice Civile.

I SUSSIDI EMERGENZIALI PER I DIPENDENTI E IL LUOGO DI TASSAZIONE

Ultimo tema affrontato dall'OCSE è il trattamento fiscale dei sussidi che gli Stati hanno predisposto per i lavoratori, compresi i lavoratori transfrontalieri.

Il reddito che il dipendente riceve dal datore di lavoro, così come previsto dall'art. 15, è rilevante nel luogo in cui lo stesso è prestato. Nel caso di dipendenti transfrontalieri (che lavorano in uno stato, ma risiedono in altro stato), lo stato in cui sono imponibili detti redditi è lo stato in cui lavorano.

I sussidi adottati dai Governi hanno lo scopo di mantenere i lavoratori durante la crisi COVID-19 nonostante l'impossibilità di prestare il proprio lavoro. Questi bonus sono stati assimilati alle indennità di fine rapporto, di cui al paragrafo 2.6 del Commentario all'art. 15 del Modello OCSE: gli stessi vanno ricondotti al luogo in cui il lavoro è prestato. Ne consegue che i sussidi vanno ricondotti al luogo in cui il dipendente avrebbe lavorato.

Se le norme nazionali prevedono la tassazione sia nel paese della fonte che in quello della residenza, l'eliminazione della doppia imposizione è regolata dall'art. 23 del modello OCSE, esentando il reddito o tassandolo e concedendo un credito per l'imposta del paese di origine.

Ciò che la situazione emergenziale può creare come “disallineamento” è che la percezione del sussidio avvenga quando un soggetto non si trova nel paese della fonte, in assenza di quel collegamento naturale al luogo in cui il lavoro è svolto: in questi casi l’equiparazione tra il sussidio e l’indennità riporta la fattispecie nell’alveo convenzionale ordinario.

CONCLUSIONI

La fase emergenziale della scorsa primavera e dei giorni attuali va trattata come fase “anomala e temporanea”, pertanto non può, e non deve, influire sugli istituti giuridici quali la residenza o la configurazione di una stabile organizzazione.

Il vero nodo resta la progettazione di una nuova organizzazione del lavoro più flessibile e fluida: stabilizzazione dello smartworking, utilizzo sempre più diffuso della gestione da remoto dell’attività dirigenziale, creazione di team di lavoro privi di sede, virtualizzazione delle sedi aziendali saranno le sfide future della fiscalità che dovrà sempre più discostarsi da definizioni di territori fisici per entrare in nuove logiche di spazio.

Senza una riscrittura delle norme a breve avremo conflitti di residenza in numerose legislazioni e contestazioni di stabili organizzazioni occulte presso le abitazioni di molti dirigenti.

L'emergenza ha accelerato la necessità di riscrivere i principi ispiratori la fiscalità internazionale.