

## Il telelavoro e le possibili implicazioni fiscali



**Carlo Lorusso**  
Avvocato  
PwC Tax & Legal Services (TLS), Milano



**Claudia Limbiati**  
Laurea in Economia  
Tax Consultant  
PwC Tax & Legal Services (TLS), Milano

### Può l'abitazione del telelavoratore essere considerata la stabile organizzazione di un'impresa?

#### 1. Introduzione

I nuovi progressi tecnologici, tra i quali computer portatili con capacità simili ai computer fissi, collegamenti delle telecomunicazioni ad elevata velocità, accessi remoti ai sistemi degli uffici, consentono ai lavoratori dipendenti di prestare il proprio lavoro in qualsiasi luogo. Ad essi non è più richiesta la permanenza in ufficio per l'intera giornata al fine di poter realizzare la propria attività.

Scopo di questo contributo è quello di determinare le implicazioni fiscali derivanti dallo spostamento della sede in cui il lavoratore svolge la propria attività lavorativa e di stabilire se, ed al verificarsi di quali condizioni, lo Stato in cui risiede il lavoratore ha il diritto di tassare i redditi realizzati da una società estera che supporta il telelavoro. Tale questione risulta particolarmente rilevante per quelle società che annoverano dei lavoratori frontalieri tra i propri dipendenti. Gli autori, in particolare, analizzano la fattispecie riguardante i lavoratori transfrontalieri che risiedono in Italia e prestano la propria attività lavorativa presso una società svizzera con l'obiettivo di comprendere se l'Italia può tassare tali redditi. Il concetto di stabile organizzazione costituisce un limite per determinare se un Paese ha il diritto di tassare gli utili di un'impresa non residente che realizza delle attività sul proprio territorio (articolo 7 del Modello OCSE di Convenzione fiscale). Quando questo limite viene oltrepassato, lo Stato della fonte può assoggettare ad imposizione gli utili dell'impresa che sono effettivamente connessi alle funzioni, ai rischi ed ai beni della stabile organizzazione. La questione viene esaminata partendo dall'analisi della norma interna italiana che disciplina la stabile organizzazione per poi passare all'analisi del Modello OCSE di Convenzione fiscale attualmente in vigore ed alle proposte di modifica al Commentario e, per finire, all'esame della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra i due Paesi in esame al fine di verificare che la stessa sia conforme al summenzionato Modello OCSE di Convenzione fiscale.

#### 2. Il concetto di stabile organizzazione per la norma interna italiana

##### 2.1. La stabile organizzazione materiale

Il concetto di stabile organizzazione materiale secondo la normativa fiscale italiana è contenuto nell'articolo 162 del Decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917 o Testo Unico delle Imposte sui Redditi (di seguito TUIR) [1] e riprende quanto specificato nella definizione contenuta all'articolo 5 del Modello OCSE di Convenzione fiscale. Al comma 1 del summenzionato articolo 162 del TUIR, infatti, si può leggere "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" [2].

Dalla norma emerge che, affinché possa sussistere una stabile organizzazione, è necessaria la presenza di tre condizioni, ossia (i) che vi sia una sede d'affari, (ii) che la stessa sia fissa e (iii) che venga utilizzata per l'esercizio di un'attività di impresa.

Con riferimento alla prima delle tre condizioni (sede d'affari), il Commentario all'articolo 5 del Modello OCSE di Convenzione fiscale chiarisce che una sede d'affari può essere un edificio, una struttura, un'installazione o un macchinario utilizzato per lo svolgimento, anche non esclusivo, dell'attività d'impresa. Occorre precisare, a tal proposito, che si può configurare una stabile organizzazione anche nell'ipotesi in cui vi siano delle attrezzature senza la presenza stabile di personale ivi addetto.

A titolo esemplificativo, l'Amministrazione finanziaria italiana ha considerato sussistere una sede d'affari in presenza di un tratto di rotaie e di una stazione di proprietà di una società svizzera che gestisce la relativa ferrovia svolgendo un'attività di trasporto di passeggeri e merci [3].

Occorre precisare, inoltre, che il titolo giuridico mediante il quale viene utilizzata la sede d'affari (per esempio proprietà, locazione, eccetera) è irrilevante al fine di determinare la presenza di una stabile organizzazione in quanto, a tal fine, è

importante verificare l'effettiva disponibilità della sede d'affari per lo svolgimento dell'attività d'impresa (anche se la stessa viene realizzata attraverso un'occupazione illegale della sede d'affari)[4].

Contrariamente a quanto stabilito dalla Commissione tributaria provinciale di Rimini[5], che non ha considerato sussistere la presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di una società controllante residente in San Marino per il fatto che questa non aveva la disponibilità giuridica e fattuale dei locali presenti in Italia, una recente sentenza della Commissione tributaria provinciale di Pesaro ha ritenuto fosse presente una stabile organizzazione nell'ipotesi di una società italiana che aveva concesso in uso, di fatto, alla propria consociata (entrambe controllate dallo stesso soggetto) i propri locali per svolgere un'attività di commercializzazione per tutto il periodo considerato (dal 2002 al 2006), mettendo il proprio personale a disposizione della collegata ai fini dell'acquisizione, controllo, organizzazione e definizione degli ordini dei clienti finali, nonché le relative operazioni di vendita e spedizione[6].

Per ciò che concerne la seconda condizione e cioè la fissità della sede d'affari, la stessa deve essere intesa sia da un punto di vista spaziale sia temporale. Per quanto riguarda la fissità spaziale, un requisito fondamentale affinché si possa configurare una stabile organizzazione è il fatto che la sede d'affari sia legata ad uno specifico punto geografico, senza, tuttavia, essere necessario che la struttura sia ancorata al suolo.



Con riferimento, invece, all'elemento temporale, occorre che la sede d'affari non sia un evento occasionale. La norma interna, tuttavia, non fornisce alcuna indicazione circa un periodo minimo di permanenza oltre il quale si può dar luogo ad una stabile organizzazione. L'unica circostanza in cui il legislatore dà indicazioni circa la fissità temporale è quella di cui al comma 3 del summenzionato articolo 162 del TUIR. In base a tale disposizione, un cantiere di costruzione, di montaggio o di installazione, nonché le attività di supervisione ad esso connesse è considerato stabile organizzazione soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi. La dottrina, tuttavia, ritiene che tale indicazione temporale non possa essere utilizzata come parametro di riferimento per verificare, in via generale, la configurabilità della stabile organizzazione, data la specificità della disposizione in parola[7].

Occorre, infatti, sottolineare che anche per attività di breve periodo (inferiore a tre mesi) si potrebbe riscontrare la presenza di una stabile organizzazione, nell'ipotesi in cui la stessa venga ripetuta ogni anno (attività stagionali, circensi, eccetera). Allo stesso modo, un'attività esercitata per un breve lasso di tempo e non ripetuta nel corso degli anni, potrebbe dar luogo ad una stabile organizzazione, data l'entità degli investimenti effettuati.

Sempre con riferimento all'elemento temporale, è necessario altresì precisare che, nel caso in cui si verificano delle interruzioni dell'attività di impresa, le stesse non comportano il venir meno della stabile organizzazione, qualora abbiano carattere temporaneo.

Sul punto, la giurisprudenza ha precisato che la stabilità deve essere valutata non tanto in assoluto, quanto in relazione al progetto da attuare e, di conseguenza, ha qualificato come stabile organizzazione una società italiana rappresentante di una società estera operante nel campo della produzione cinematografica (con sede nelle Antille olandesi), responsabile della realizzazione di un film nel territorio dello Stato, a prescindere dalla temporaneità dell'attività stessa[8].

Il terzo elemento al verificarsi del quale si configura la presenza di una stabile organizzazione è quello della strumentalità della sede fissa d'affari, ossia della necessità che l'attività di impresa venga esercitata per mezzo di tale sede fissa d'affari. A tal proposito, tuttavia, occorre evidenziare che il Commentario attribuisce al concetto di strumentalità, un significato così ampio da ricomprendere nella nozione di stabile organizzazione anche le ipotesi in cui la stessa non costituisce un mero strumento per l'attività di impresa, bensì l'oggetto dell'attività stessa[9]. Sul punto, occorre precisare che secondo l'Amministrazione finanziaria affinché si possa configurare una stabile organizzazione è necessario che la stessa abbia un'attitudine produttiva, essendo insufficiente lo svolgimento di qualsiasi attività d'impresa[10]; dall'altro lato, invece, sempre a parere dell'Amministrazione, è del tutto irrilevante il fatto che la stabile organizzazione abbia conseguito un risultato negativo[11]. Al contrario, la giurisprudenza di legittimità ritiene che al fine della sussistenza di una stabile organizzazione "non si richiede che la struttura organizzativa sia di per sé produttiva di reddito"[12].

È importante evidenziare che una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione nell'ipotesi in cui la stessa venga utilizzata per lo svolgimento di attività di carattere preparatorio o ausiliario. A tal riguardo, il comma 4 dell'articolo 162 del TUIR elenca una serie di ipotesi non esaustive di attività di carattere preparatorio al verificarsi delle quali la sede di affari non si qualifica come una stabile organizzazione[13].

L'Amministrazione finanziaria, con la Nota n. 9/468 del 10 agosto 1991, ha precisato che non costituisce stabile organizzazione una sede utilizzata dalla società estera al solo fine di pubblicità e di raccolta delle informazioni.

## 2.2.

### La stabile organizzazione personale

Il legislatore ha previsto che si possa configurare la presenza di una stabile organizzazione anche qualora manchi una sede d'affari (cosiddetta "stabile organizzazione personale"). La nozione di stabile organizzazione personale è contenuta nei commi da 6 a 8 dell'articolo 162 del TUIR. Il summenzionato comma 6 precisa che *"nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni"*.

Occorre prima di tutto chiarire che la dottrina ritiene che per "soggetto" si debba far riferimento al concetto di soggetto passivo secondo le norme tributarie[14].



Il comma 6 chiarisce che al fine della configurabilità di una stabile organizzazione personale nel territorio dello Stato è necessario che l'agente abbia la capacità di concludere contratti in nome dell'impresa. Tale espressione, se interpretata secondo la normativa civilistica, riconduce alla fattispecie della rappresentanza diretta, per l'integrazione della quale il mandatario deve avere il potere di concludere i contratti in nome del mandante. Sul punto, il paragrafo 32.1 del Commentario all'articolo 5 del Modello OCSE di Convenzione fiscale precisa che l'espressione in esame non deve essere interpretata in senso letterale, bensì si debba fare riferimento a tutti quei soggetti che concludono contratti vincolanti per la società non residente, anche se non in nome della stessa. Con una recente modifica al paragrafo 33 del Commentario all'articolo 5, tuttavia, è stato precisato che la mera partecipazione alle trattative contrattuali non può essere considerata un elemento sufficiente a configurare una stabile organizzazione personale. Al contrario, la giurisprudenza ha considerato esistente nel territorio dello Stato una stabile organizzazione personale nel caso di un agente che partecipa alle trattative di contrattazione, sotto le direttive della società estera[15]. Per di più, la Cassazione ha precisato che *"la partecipazione di rappresentanti o incaricati di una struttura nazionale ad una fase della conclusione dei contratti tra società estera e altro soggetto residente può essere ricondotta al potere di concludere contratti in nome dell'impresa"*[16].

Sul punto, autorevole dottrina ritiene che la mera partecipazione dei dipendenti di una società non residente alle fasi di conclusione della contrattazione non può essere considerata una condizione sufficiente per la configurazione di una stabile organizzazione[17].

Affinché si possa configurare una stabile organizzazione personale è altresì necessario che l'agente sia dipendente. L'indipendenza deve essere verificata sia dal punto di vista giuridico che da quello economico. Per esaminare se esiste indipendenza dal punto di vista giuridico si devono considerare i poteri dell'agente e i suoi obblighi nei confronti della società estera. Per verificare l'indipendenza economica, invece, si deve individuare il soggetto su cui grava il rischio di impresa.

È ormai consolidato in giurisprudenza che l'indipendenza dell'agente non può essere inficiata dal fatto che lo stesso sia assoggettato alle direttive ed alle istruzioni della casa madre[18], che abbia il dovere di formare gli altri collaboratori[19] e che debba riferire con cadenza giornaliera al preponente[20].

## 3.

### Il concetto di stabile organizzazione secondo il Modello OCSE di Convenzione fiscale

Dopo aver esaminato la nozione di stabile organizzazione secondo la normativa italiana, in questo paragrafo viene analizzato tale concetto secondo quanto previsto nel Modello OCSE di Convenzione fiscale e nel relativo Commentario.

#### 3.1.

##### La stabile organizzazione materiale

Secondo l'articolo 5, paragrafo 1 del Modello OCSE di Convenzione fiscale, una stabile organizzazione può essere definita come *"una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività"*. Il termine "sede fissa di affari" comprende ogni sede che viene utilizzata per l'esercizio dell'attività dell'impresa. In questo senso, qualsiasi luogo reso disponibile ad un'impresa estera può potenzialmente costituire una stabile organizzazione.

L'espressione "sede fissa" implica un collegamento tra l'attività dell'impresa e uno specifico punto geografico. In linea di principio, l'idea del telelavoro sembrerebbe essere incompatibile con una "sede fissa di affari", considerato che il dipendente ha la libertà di lavorare da qualsiasi luogo. Tuttavia, quando un dipendente presta la propria attività lavorativa nel medesimo luogo fisico (la propria abitazione), questo luogo potrebbe essere considerato una sede fissa di affari. Il fatto che le attrezzature utilizzate dal dipendente rimangano nello stesso posto potrebbe indicare che tale sito sia una sede fissa di affari (nell'ipotesi in cui vengano rispettate le altre circostanze, come si dirà nel prosieguo).

La sede di affari, inoltre, deve essere fissa anche da un punto di vista temporale. Il dipendente deve esercitare le proprie attività abitualmente in un determinato luogo e le attività ivi realizzate non devono essere attività di natura temporanea. In questo senso, un dipendente che lavora regolarmente da casa può qualificare una "sede fissa di affari". Dall'altro lato,

un dipendente che lavora nei locali del proprio cliente per un periodo di tempo limitato (un mese, per esempio), per l'esecuzione di un determinato progetto, non rende tale luogo una sede fissa di affari.

Un altro punto che deve essere considerato è la "coerenza commerciale" tra le attività svolte dal lavoratore. Per "coerenza commerciale" si fa riferimento al fatto che il lavoratore deve lavorare in una sede fissa sulla base di un singolo contratto e per un singolo datore di lavoro. Così, se un soggetto è un dipendente a tempo pieno che presta la propria attività lavorativa esclusivamente per la società X, ci potrebbe essere il rischio che l'abitazione del lavoratore costituisca una sede fissa di affari per la società X. Tuttavia, se questo dipendente è, di fatto, un lavoratore autonomo che lavora da casa per differenti clienti, non c'è alcun fondamento affinché tale sede possa essere qualificata come stabile organizzazione, considerato che il professionista utilizza l'abitazione per realizzare la propria attività e non l'attività della società X.

La qualifica di "stabile organizzazione" richiede, altresì, che l'attività venga realizzata dall'impresa. A questo proposito, è importante analizzare il significato dell'espressione "per mezzo della quale" utilizzata nella definizione di stabile organizzazione. Secondo il paragrafo 4.6 del Commentario all'articolo 5 del Modello OCSE di Convenzione fiscale, all'espressione "per mezzo della quale" deve essere attribuito un significato ampio in modo da consentirne l'applicazione a "ogni situazione in cui le attività di impresa sono esercitate in un determinato luogo che è a disposizione dell'impresa a tal fine".

È importante evidenziare l'espressione "a disposizione". Secondo quanto specificato dal Commentario, al paragrafo 4.2, "per quanto non sia necessario alcun titolo giuridico formale per utilizzare un determinato luogo affinché questo costituisca una stabile organizzazione, la mera presenza di un'impresa in un determinato luogo non significa necessariamente che tale luogo sia a disposizione dell'impresa". Il Commentario, al suddetto paragrafo 4.2, fornisce altresì un esempio che aiuta a comprendere meglio il significato del concetto "a disposizione dell'impresa". Si precisa, infatti, che nel caso di un venditore che visita regolarmente un cliente al fine di prendere ordini, incontrando il responsabile degli acquisti nell'ufficio di quest'ultimo, non si qualifica una stabile organizzazione in quanto i locali del cliente non sono a disposizione dell'impresa per la quale il venditore lavora e, pertanto, gli stessi non costituiscono una sede fissa di affari per mezzo della quale sono esercitate le attività industriali o commerciali dell'impresa. Conformemente con quanto sostenuto dall'OCSE, l'alloggio del dipendente può costituire una stabile organizzazione solo a condizione che l'impresa abbia questi locali a costante disposizione per i propri scopi. Conseguentemente, nel caso in cui il dipendente non consenta ai clienti o al datore di avere accesso alla propria abitazione, non si può considerare esistente alcuna stabile organizzazione. La mera esistenza di apparecchiature d'ufficio nella casa del dipendente non consente di poter qualificare una stabile organizzazione, specialmente nei casi in cui il dipendente necessita esclusivamente di un computer portatile e di una linea telefonica al fine di svolgere la propria attività. Si comprende che la casa di uno specifico dipendente non è messa a disposizione

agli altri membri dell'impresa – l'impresa non può collocare altri lavoratori in quel luogo, organizzare incontri o ricevere regolarmente clienti e nemmeno stabilire regole organizzative e amministrative in quell'ambiente. L'abitazione del dipendente, quindi, non è a disposizione dell'impresa.

### 3.2.

#### La stabile organizzazione personale

Il Modello OCSE di Convenzione fiscale prevede che si possa qualificare una stabile organizzazione anche nell'ipotesi disciplinata dall'articolo 5, paragrafo 5. Secondo tale disposizione, una stabile organizzazione può sussistere anche in quei casi in cui l'impresa non dispone di una sede fissa di affari nell'altro Stato contraente, se la stessa svolge la propria attività in questo Stato attraverso un agente dipendente. Conseguentemente, è necessario analizzare se un telelavoratore possa essere considerato un agente dell'impresa estera sulla base di quanto stabilito dall'articolo 5, paragrafo 5 del Modello OCSE di Convenzione fiscale. Secondo quest'ultima disposizione, "quando una persona – diversa da un agente che goda di uno status indipendente – agisce per conto di un'impresa e dispone in uno Stato contraente di poteri che essa esercita abitualmente e che le permettono di concludere contratti a nome dell'impresa, si può considerare che tale impresa abbia una stabile organizzazione in quello Stato [...]".



Dall'analisi della norma emerge che, affinché possa sussistere una stabile organizzazione, l'agente deve avere il potere di vincolare l'impresa con i clienti, assumendo un impegno per conto dell'impresa stessa. Non assume alcuna rilevanza il fatto che il contratto non venga formalmente concluso dall'agente. Infatti, si può qualificare una stabile organizzazione anche nel caso in cui l'agente che agisce per conto dell'impresa ha l'autorizzazione di negoziare tutti gli elementi di un contratto in modo vincolante per l'impresa stessa. Come confermato da autorevole dottrina, infatti, la sostanza dell'attività svolta dall'agente prevale sulla forma, ossia prevale rispetto alle disposizioni contrattuali. Quando un agente (in questo caso un dipendente) ha l'autonomia di decidere i termini degli impegni senza alcuna partecipazione diretta da parte dell'impresa, si può ritenere che esista una stabile organizzazione. Inoltre, si potrebbe verificare la presenza di una stabile organizzazione anche qualora la società approvi tutte le decisioni e tutti i termini degli accordi conclusi dal dipendente.

Occorre sottolineare che una stabile organizzazione potrebbe esistere se il lavoratore esercitasse abitualmente il potere di impegnare la società con i clienti, tuttavia, qualora l'attività dell'agente avesse natura occasionale non potrebbe configurarsi alcuna stabile organizzazione.

Un dipendente che opera con una delega, sulla base delle indicazioni della società e sotto la sua supervisione, non può essere considerato come agente dipendente. In questo caso, infatti, il soggetto si limita semplicemente a trasmettere e comunicare la volontà dell'impresa; ne consegue che, al verificarsi di tale fattispecie, non si qualifica alcuna stabile organizzazione.

Per la stessa ragione, quando un dipendente si reca all'estero per partecipare alle negoziazioni tra l'impresa e il cliente, non si può qualificare alcuna stabile organizzazione.

#### 4.

##### Le nuove proposte di modifica al Commentario

Il 12 ottobre 2011 il Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE ha pubblicato un documento contenente le proposte di modifica al Commentario all'articolo 5 del Modello OCSE di Convenzione fiscale relativamente alla nozione di stabile organizzazione. Tra le varie proposte una in particolare riguarda il telelavoro.

Il Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE suggerisce di aggiungere due nuovi paragrafi (4.8 e 4.9) nei quali si precisa che l'abitazione di un lavoratore non può automaticamente essere considerata a disposizione di un'impresa per il semplice fatto che la stessa è utilizzata dal lavoratore che svolge la propria attività per l'impresa. Infatti, se l'attività svolta nell'abitazione del lavoratore ha carattere intermittente e causale, tale luogo non può essere considerato a disposizione dell'impresa. Dall'altro lato, invece, l'abitazione si può ritenere a disposizione del datore di lavoro se (i) viene utilizzata regolarmente e in maniera continua per lo svolgimento dell'attività di impresa; (ii) risulta chiaro dai fatti e dalle circostanze che l'impresa ha richiesto al lavoratore di svolgere la propria attività da casa.

Il Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE prosegue fornendo due esempi che chiariscono quando l'abitazione di un dipendente deve essere considerata a disposizione del datore di lavoro. In particolare, il Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE precisa che nell'ipotesi di un consulente che svolge per un prolungato periodo di tempo gran parte dell'attività del proprio datore di lavoro, una società di consulenza, presso la propria abitazione, quest'ultima si può considerare a disposizione dell'impresa. Invece, nel caso in cui un lavoratore frontaliero svolga la propria attività presso l'abitazione situata in uno Stato, anziché presso l'ufficio reso disponibile dal datore presso un altro Stato, l'abitazione non si può ritenere a disposizione del datore di lavoro.

Il Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE, pertanto, ha chiarito che, affinché l'abitazione di un lavoratore possa essere considerata la stabile organizzazione di una società, non è sufficiente che questa venga utilizzata regolarmente e in maniera continua per esercitare in tutto o in parte l'attività dell'impresa, bensì è necessario che sia stato il datore di lavoro a richiedere al proprio dipendente di lavorare da casa. Ne consegue

che, a parere del Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE, non si può configurare alcuna stabile organizzazione se è lo stesso lavoratore a decidere di lavorare da casa.

#### 5.

##### L'analisi della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e la Svizzera

Una volta analizzate le indicazioni fornite dal Modello OCSE di Convenzione fiscale e dal relativo Commentario sul concetto di stabile organizzazione, si passa nel prosieguo ad esaminare quanto previsto al riguardo nella Convenzione contro le doppie imposizioni conclusa tra l'Italia e la Svizzera. Infatti, è fondamentale ai fini della nostra analisi constatare se il Trattato in esame sia o meno conforme al Modello OCSE di Convenzione fiscale e, in caso contrario, valutare quali siano le differenze.

L'articolo 5 della Convenzione in oggetto stabilisce cosa si intende per stabile organizzazione. In particolare, il primo paragrafo del summenzionato articolo precisa che *"l'espressione «stabile organizzazione» designa una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività"*. Dalla lettura della norma emerge che l'espressione "per mezzo della quale" utilizzata nel Modello OCSE di Convenzione fiscale è sostituita dalle parole "in cui".

Si ritiene che l'espressione "in cui" conduca ad un'interpretazione molto più restrittiva rispetto a quella impiegata nell'articolo 5 del Modello OCSE di Convenzione fiscale. "In cui", infatti, indica che le attività della società dovrebbero essere effettivamente svolte in quella specifica sede di affari al fine di rendere questa sede una stabile organizzazione. Come già detto, la casa del lavoratore dipendente non è a disposizione dell'impresa e, conseguentemente, non può essere considerata come una sede in cui l'impresa svolge le proprie attività.

Tanto premesso, si ritiene che la formulazione del Trattato in esame confermi il fatto che l'abitazione di un dipendente non possa essere considerata una sede fissa di affari del datore di lavoro estero. In questo caso, infatti, l'attività dell'impresa non si può considerare svolta presso l'abitazione del dipendente, considerato che tale luogo non è a disposizione dell'impresa.

Con riferimento, dall'altro lato, alla stabile organizzazione personale, la Convenzione in analisi definisce tale concetto all'articolo 5, paragrafo 4. Quest'ultimo precisa che *"una persona che agisce in uno Stato contraente per conto di un'impresa dell'altro Stato contraente – diversa da un agente che goda di uno status indipendente, di cui al paragrafo 5 – è considerata «stabile organizzazione» nel primo Stato se dispone nello Stato stesso di poteri che esercita abitualmente e che le permettono di concludere contratti a nome dell'impresa, salvo il caso in cui l'attività di detta persona sia limitata all'acquisto di merci per l'impresa"*.

Dal dato letterale emerge che nella Convenzione stipulata tra l'Italia e la Svizzera viene adottata la stessa formulazione impiegata nel Modello OCSE di Convenzione fiscale. Pertanto, il rischio che un telelavoratore possa qualificare una stabile organizzazione di una società svizzera in Italia è la stessa descritta sopra.

## 6. Conclusioni

Sulla base dell'analisi della normativa interna, delle indicazioni dell'OCSE e delle disposizioni convenzionali effettuate nei paragrafi precedenti è possibile giungere alla conclusione che l'abitazione del dipendente di un'impresa estera può costituire una stabile organizzazione materiale nel territorio dello Stato se vengono soddisfatti i tre requisiti della presenza di una sede d'affari, della fissità e della strumentalità. Considerato che l'abitazione di un dipendente è un edificio utilizzato per lo svolgimento dell'attività di impresa, in cui il dipendente vi può svolgere abitualmente l'attività lavorativa con continuità dal punto di vista temporale e che può costituire uno strumento per l'attività di impresa, si ritiene che in linea teorica la stessa possa essere considerata una stabile organizzazione. Tuttavia, è stato più volte ribadito che affinché si possa qualificare una stabile organizzazione materiale, la sede d'affari deve essere a disposizione dell'impresa estera. Assumendo che il datore di lavoro non abbia il diritto di accedere all'abitazione del dipendente, che la stessa non possa essere utilizzata da altri membri della società per svolgere il proprio lavoro e che non sia dotata degli strumenti necessari per consentire all'impresa di svolgere specifiche attività, si ritiene che la casa del telelavoratore non possa essere qualificata come una stabile organizzazione materiale di un datore di lavoro estero, in quanto tale luogo non è a disposizione dell'impresa. Questa conclusione pare

avvalorata altresì da quanto precisato dal Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE nel documento contenente le proposte di modifica al Commentario all'articolo 5 del Modello OCSE di Convenzione fiscale, nel quale si chiarisce che per determinare se l'abitazione di un dipendente possa costituire una stabile organizzazione è necessario stabilire se la stessa si possa considerare a disposizione dell'impresa.

Per quanto concerne l'agente dipendente, invece, si ritiene che quando il telelavoratore non impegna abitualmente l'impresa con i clienti e non negozia in dettaglio tutti gli elementi contrattuali per conto dell'impresa, non si possa configurare una stabile organizzazione personale dell'impresa estera.

Le opinioni espresse in questa pubblicazione sono personali e non riflettono le opinioni di PwC Tax & Legal Services.

### Elenco delle fonti fotografiche:

[http://www.greenbiz.com/sites/default/files/imagecache/wide\\_large/110330-telework-w.jpg](http://www.greenbiz.com/sites/default/files/imagecache/wide_large/110330-telework-w.jpg) [20.12.2012]

<http://www.mwco.org/commuter2/images/telework.jpg> [20.12.2012]

<http://img.ehowcdn.com/article-new/ehow/images/a06/f8/88/skills-telework-1.1-800x800.jpg> [20.12.2012]

**[1]** Sul punto, appare opportuno precisare che nell'ordinamento italiano la definizione del concetto di stabile organizzazione è stata introdotta in tempi relativamente recenti. Solo con la Legge delega n. 80 del 7 aprile 2003, infatti, è stata espressa la necessità di enucleare tale nozione "sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni". In attuazione di tale disposizione, il Decreto legislativo del 12 dicembre 2003, n. 344 ha introdotto l'articolo 162 del TUIR, in vigore dal 1. gennaio 2004. Sul dibattito dottrinario e giurisprudenziale antecedente all'inserimento dell'articolo 162 del TUIR, si veda Del Giudice Michele, La stabile organizzazione nel diritto interno, nel diritto convenzionale e nelle Convenzioni stipulate dall'Italia, in: allegato a Il Fisco n. 45/2008.

**[2]** Sul tema della stabile organizzazione si veda, tra gli altri, Lovisolio Antonio, Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione, in: Diritto e pratica tributaria, I/1983, pagina 1127; Del Giudice Michele, La stabile organizzazione elemento determinante per la tassazione del reddito d'impresa di soggetti non residenti, in: Il Fisco n. 10/1983, pagina 1239; Piazza Marco, Guida alla fiscalità internazionale, Milano, 2001, pagina 153; Meloncelli Alessandro, Stabile organizzazione e qualificazione del reddito, in: Rivista di diritto tributario n. 9/1995, pagina 738; D'Alfonso Emiliano, La nozione di stabile organizzazione nelle imposte sui redditi e nell'IVA, in: Rassegna tributaria n. 4/2003, pagina 1279; Pozzo Alberto, La definizione di stabile organizzazione, in: Corriere tributario, 2003, pagina 4012; Del Giudice Michele, La stabile organizzazione nel diritto interno, nel diritto convenzionale e nelle Convenzioni stipu-

late dall'Italia, in: allegato a Il Fisco n. 45/2008.

**[3]** Risoluzione n. 282/E dell'11 dicembre 1995.

**[4]** Occorre precisare che qualora l'impresa estera possiede immobili nel territorio dello Stato per mero investimento non si configura la presenza di una stabile organizzazione. Sul punto, si rinvia alla Cassazione, sentenza del 27 novembre 1987, n. 8815.

**[5]** Commissione tributaria provinciale di Rimini, sentenza del 12 marzo 2008, n. 26.

**[6]** Commissione tributaria provinciale di Pesaro, sentenza del 2 luglio 2010, n. 201.

**[7]** Della Valle Eugenio, La nozione di stabile organizzazione nel nuovo TUIR, in: Rassegna tributaria n. 5/2004, pagina 1597.

**[8]** Commissione tributaria centrale, sentenza del 1. febbraio 2001, n. 765.

**[9]** Il Commentario cita l'esempio di un'impresa impegnata all'estero nella pavimentazione di una strada, la quale opera attraverso il luogo in cui svolge la propria attività.

**[10]** Al riguardo, Nota 1. febbraio 1983, n. 9/2398; Risoluzione del 13 dicembre 1989, n. 460196.

**[11]** Risoluzione dell'11 dicembre 1995, n. 282/E.

**[12]** Cassazione, sentenza del 27 novembre 1987, n. 8815; Cassazione, sentenza del 27 novembre 1987, n. 8820.

**[13]** La sede di affari non è considerata stabile organizzazione se:

- viene utilizzata un'installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
- i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;
- i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione

da parte di un'altra impresa;

d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;

e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;

f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario.

**[14]** Tundo Francesco, Stabile organizzazione personale e determinazione del reddito secondo le recenti direttive OCSE, in: Rassegna tributaria n. 2 del 2011.

**[15]** Cassazione, sentenza del 9 aprile 2010, n. 8488.

**[16]** Caso Philip Morris, Cassazione, sentenza del 7 marzo 2002, n. 3367 e n. 3368; Cassazione, sentenza del 25 maggio 2002, n. 7682; Cassazione, sentenza del 25 luglio 2002, n. 10925.

**[17]** Ballancin Andrea, La nozione di stabile organizzazione di gruppo in una recente pronuncia della Suprema Corte di Cassazione, in: Diritto e pratica tributaria internazionale, 2002, pagina 953.

**[18]** Cassazione, sentenza del 18 dicembre 1986, n. 7714; Cassazione, sentenza del 24 giugno 1986, n. 3507; Cassazione, sentenza del 2 aprile 1986, n. 2267.

**[19]** Cassazione, sentenza del 18 giugno 1985, n. 3673.

**[20]** Cassazione, sentenza del 10 gennaio 1984, n. 182.