

Telelavoro e home working transfrontaliero: quando si configura una stabile organizzazione all'estero del datore di lavoro?

Alessandro Barone – Consulente del lavoro

L'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) ha aggiornato il proprio Commentario al Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni, aggiungendo alcuni paragrafi dedicati alla possibile configurazione di una stabile organizzazione in caso di telelavoro e home working transfrontaliero. Nel presente contributo andremo a esaminare le considerazioni dell'OCSE in merito.

Premesse

La pandemia da COVID-19 e la disponibilità di sempre più sofisticati ed efficaci strumenti digitali hanno comportato, negli ultimi anni, un'accelerazione esponenziale del ricorso al telelavoro e all'home working in tutto il mondo, investendo tutti quei lavori in cui la presenza fisica sul luogo di lavoro non sia strettamente necessaria.

Il lavoro da remoto ha costretto gli operatori del diritto a misurarsi con la nuova realtà, a volte "piegando" la normativa esistente alle necessità di questa nuova frontiera del lavoro, sempre più spesso ravvisando la necessità di emanare normative *ad hoc*. Si pensi, ad esempio, ai recenti accordi tra Stati europei per la regolamentazione della soggettività contributiva di chi svolge lavoro da remoto.

Tuttavia, quando il lavoro da remoto si svolge all'interno di un singolo Paese, le ricadute dal punto di vista del diritto sono limitate e riguardano nello specifico l'ambito giuslavoristico; quando, invece, il lavoro da remoto travalica i confini le criticità investono l'intero spettro regolamentare del rapporto di lavoro, giuslavoristico, previdenziale e fiscale.

Uno dei principali interrogativi che il lavoro da remoto transnazionale pone è la possibile configurazione di una stabile organizzazione del datore di lavoro nel Paese dove il lavoratore svolge la prestazione di lavoro a distanza. Il tema è stato affrontato fino a ora basandosi sulla prassi e giurisprudenza esistente, letta e interpretata alla luce della modalità lavorativa in commento, ma è chiaro che numerosi dubbi permangano e richiedano una soluzione interpretativa affidabile.

Il 18 novembre u.s. l'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) ha aggiunto, al proprio Commentario al Modello di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni, 22 nuovi commi (44.1-44.21), in particolare al par. 1 del capitolo dedicato al commento dell'art. 5, Modello di Convenzione, appunto l'articolo dedicato alla determinazione della stabile organizzazione, fornendo utili indicazioni in tema di remote working e stabile organizzazione.

Natura e cogenza del Commentario dell'OCSE

Prima di addentrarci nell'esame delle nuove considerazioni dell'OCSE, vale la pena ricordare che Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico¹ è un ente non governativo sovranazionale, cui aderiscono su base volontaria numerosi Paesi (attualmente 38), il cui fine è migliorare e implementare la cooperazione economica fra i Paesi tramite studi, ricerche e predisposizione di modelli legislativi e regolamentari.

Fra questi, il più noto e probabilmente il più importante è il Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni fiscali², largamente adottato in tutto il mondo dagli Stati che stipulano tra di loro una Convenzione in materia fiscale. Il Modello è adottato anche dall'Italia e, in effetti, tutte le Convenzioni in materia fiscale stipulate dal nostro Paese con Paesi esteri ricalcano e seguono, spesso in maniera potremmo dire pedissequa, il testo del Modello.

Da quanto detto sopra, è pertanto evidente che i Modelli regolamentari prodotti dall'OCSE non hanno natura legislativa e, quindi, non hanno valore cogente nei confronti di alcuna autorità fiscale. E quando 2 Stati abbiano stipulato tra di loro una Convenzione contro le doppie imposizioni sul Modello OCSE, dando pertanto a essa il valore legislativo di accordo internazionale, il Commentario dev'essere tenuto in considerazione come spunto interpretativo, ma non come fonte di diritto (neppure alle stregue di una prassi)³. Di conseguenza, il Commentario anzidetto non ha alcun valore legislativo né interpretativo, e non vincola né i contribuenti né le Autorità fiscali all'osservanza di quanto in esso contenuto.

Tuttavia, in non poche occasioni l'Amministrazione finanziaria ha fatto riferimento al Commentario per inquadrare e prendere posizione su questioni interpretative relative a previsioni delle Convenzioni, facendo intendere pertanto che, se il Commentario non ha valore legislativo né interpretativo vincolante, non di meno la sua autorevolezza induce a considerare sempre le indicazioni contenute in esso.

¹ www.oecd.org.

² Il testo è reperibile al seguente link <https://www.finanze.gov.it/it/Fiscalita-dellUnione-europea-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/convenzioni-per-evitare-le-doppie-imposizioni/>.

³ Vedasi, sul tema, Cass. n. 17206/2006 e n. 6242/2020.

La stabile organizzazione materiale e la stabile organizzazione personale

Ma cos'è una stabile organizzazione?



Una stabile organizzazione (d'ora in avanti, per comodità, SO) è una struttura che un'impresa basata in uno Stato costituisce e mantiene in un altro Stato, strumentale all'esercizio in detto ultimo Stato di un'attività economica; essa, pertanto, è il fondamento perché si configuri la potestà impositiva reddituale dell'altro Stato sull'attività economica ivi svolta.

I riferimenti legislativi sono:

1. per l'Italia: l'[art. 162, TUIR](#);
2. per il Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni dell'OCSE: l'art. 5 del Modello.

Chiaramente, qualora si abbia a che fare con 2 Paesi che non hanno stipulato fra di loro una convenzione contro le doppie imposizioni, si dovrà guardare solo alle norme nazionali (l'[art. 162, TUIR](#), per l'Italia); qualora, invece, i 2 Stati abbiano stipulato fra di loro una Convenzione contro le doppie imposizioni, sul Modello OCSE, entrambe le norme andranno valutate e considerate.

Le definizioni di SO contenute nelle 2 fonti citate sono in larga parte, ma non totalmente, sovrapponibili; proprio per questo, l'[art. 169, TUIR](#), precisa che:

«Le disposizioni del presente Testo Unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione».

In tal modo, vengono disciplinate le eventuali divergenze tra le 2 fonti; qualora quanto previsto nella Convenzione sia più favorevole al contribuente rispetto alla norma nazionale, prevarrà la Convenzione, in ossequio al ben noto principio di supremazia della norma pattizia internazionale sul diritto interno; qualora, invece, l'[art. 162, TUIR](#), sia più favorevole al contribuente rispetto alla Convenzione, si applicherà la norma interna. Va da sé, però, che non è sempre agevole stabilire cosa sia più favorevole.

L'[art. 162, TUIR](#), definisce una SO come «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».

Essa può assumere la veste di una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un'officina, un laboratorio, una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali. I cantieri costituiscono SO solo se superano la durata di 3 mesi.

Queste previsioni corrispondono a quella che comunemente viene definita SO materiale.

A queste definizioni, la [Legge di bilancio 2018](#) ha aggiunto una nuova previsione di SO, testualmente «una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso», con l'evidente intento di attrarre

a imposizione le molte forme di attività digitali che possono produrre volumi d'affari e redditi (spesso, peraltro, notevolissimi) sul territorio di uno Stato senza esservi fisicamente presenti.

Il comma 4 dell'[art. 162, TUIR](#), descrive, invece, le installazioni fisiche che non costituiscono SO, in quanto meramente preparatorie e complementari all'attività economica (c.d. attività di carattere preparatorio o ausiliario).

I commi 6 e 7 definiscono, invece, la SO personale.

Si ha SO personale quando un soggetto persona fisica (comma 6)

«agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente e abitualmente conclude contratti o opera ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa e detti contratti sono in nome dell'impresa, oppure relativi al trasferimento della proprietà, o per la concessione del diritto di utilizzo, di beni di tale impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure relativi alla fornitura di servizi da parte di tale impresa»,

a meno che le suddette attività siano comunque riconducibili alle attività di carattere preparatorio o ausiliario.

Tuttavia, se il soggetto persona fisica è un agente indipendente (comma 7) e agisce per conto dell'impresa nell'ambito della sua usuale attività, non si avrà SO, salvo il caso in cui l'agente operi esclusivamente o quasi per conto dell'impresa estera (ad esempio, nel caso di un agente monomandatario); tale caratteristica andrà valutata sia dal punto di vista giuridico che economico. In ogni caso, l'attività del soggetto persona fisica deve avere il carattere della abitudine.

L'art. 5, Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni dell'OCSE, come detto, contiene sostanzialmente le stesse previsioni dell'[art. 162, TUIR](#), con qualche differenza.

I commi 1 - 4, sono pressoché identici, con le seguenti eccezioni:

– l'art. 5, Convenzione, non contiene la previsione di cui alla lett. f-bis) (SO immateriale), [art. 162, TUIR](#);

– l'art. 5, Convenzione, prevede che i cantieri costituiscano SO solo se di durata superiore a 12 mesi.

I commi 5 e 6, art. 5, Modello di Convenzione, replicano le previsioni dell'[art. 162, commi 6 e 7, TUIR](#).

Il caso del telelavoro e dell'home working transfrontaliero



Le nuove considerazioni del Commentario, oggetto di interesse nel presente contributo, partono dall'assunto che si tratti di un lavoratore che presti la propria attività lavorativa, in modalità da remoto e tramite strumenti telematici e digitali, dalla propria abitazione, o comunque da altro locale a uso abitativo, posta nell'altro Stato contraente.

Esse trattano il caso di un lavoratore che svolge la propria attività per conto di un'impresa situata in

uno Stato contraente di una Convenzione contro le doppie imposizioni fiscali, ma da una base fissa posta nell'altro Stato contraente, base fissa che non può essere una sede, ufficio, filiale o comunque un locale dell'impresa datrice di lavoro, né di un'impresa a questa collegata in qualche modo. In tal caso, infatti, le valutazioni per stabilire l'esistenza di una SO sono da fare secondo le regole ordinarie di cui all'art. 5, commi 1-4.1, Commentario, essendo del tutto irrilevante che il lavoratore sia un remote worker o un lavoratore "analogico".

Il fatto che la base fissa sia una struttura a destinazione abitativa a disposizione del lavoratore, a qualsiasi titolo (proprietà, comodato, locazione, ecc.), porterebbe a prima vista a escludere a priori che da essa possa svolgersi un'attività lavorativa a favore dell'impresa datrice di lavoro. Tuttavia, tale conclusione sarebbe troppo frettolosa, perché non tiene conto delle mansioni che svolge il lavoratore, il quale da tale abitazione potrebbe ben svolgere attività legate al business aziendale, soprattutto oggi che la digitalizzazione consente in larga misura tale modalità di svolgimento del lavoro (si pensi, ad esempio, ai commerciali, oppure ai gestori di un'attività di e-commerce).

Un'abitazione privata può costituire una SO laddove venga utilizzata per attività legate al business aziendale. Per giungere a tale conclusione, essa deve anche rispettare 2 requisiti comuni a tutte le SO secondo la definizione del Modello di Convenzione, ovvero:

- c) dev'esserci un certo grado di fissità («*a certain degree of permanency*»);
- d) lo svolgimento di attività lavorativa a favore dell'impresa datrice di lavoro dev'essere valutato guardando al tempo presente e non sulla base del passato o del futuro.



Date le premesse di cui sopra, gli estensori del Commentario OCSE valutano che, qualora il lavoratore svolga da tale abitazione la propria attività lavorativa per meno del 50% del tempo di lavoro in un arco di 12 mesi, non (necessariamente) coincidenti con un periodo d'imposta, non dovrebbero configurarsi gli estremi per classificare l'abitazione come SO. Qualora, invece, il tempo di lavoro svolto in detta abitazione superi la soglia del 50% nell'arco di 12 mesi, la configurazione di una stabile organizzazione dovrà comunque essere valutata anche sulla base di ulteriori considerazioni.

Partendo dalla considerazione che ogni attività lavorativa e funzione aziendale partecipa e contribuisce all'attività di un'impresa nel suo complesso, la prima delle ulteriori considerazioni consiste nel determinare se la presenza fisica del lavoratore nello Stato in cui si trova l'abitazione sede dell'home worker sia necessaria ai fini della conduzione dell'attività di business aziendale, o quantomeno la agevoli. Tale situazione si ha, in genere, quando il lavoratore intrattiene rapporti con clienti, fornitori, imprese collegate o business partners del proprio datore di lavoro in detto Stato, e tali rapporti sono facilitati dalla presenza fisica del lavoratore in detto Stato.



La configurazione della SO può aversi, pertanto, quando l'attività lavorativa dell'home worker nello Stato ove si trova l'abitazione si esplica esternamente all'abitazione stessa, nei confronti di soggetti terzi, e funzionalmente al business aziendale.

Non si potrà configurare, invece, una SO laddove:

- il lavoratore svolga un'attività che si esplica esclusivamente all'interno dell'azienda (si pensi, ad esempio, a un contabile che svolge il proprio lavoro dalla propria abitazione, sita in uno Stato contraente, e l'impresa datrice di lavoro sia sita nell'altro Stato contraente);
- l'azienda abbia strutturato e applicato l'home working come mezzo per ridurre i costi fissi degli uffici e sedi aziendali. In tal caso, è vero che tale motivazione è un interesse dell'azienda, ma non si tratta di un interesse direttamente legato al business aziendale;
- l'home working sia stato concesso al lavoratore per sue esigenze o desiderio (si pensi, ad esempio, a un lavoratore disabile con difficoltà motorie, la cui abitazione è in altro Stato, oppure a un lavoratore che desidera o necessita di vivere stabilmente con la propria famiglia residente in altro Stato);
- in generale, non esiste una motivazione legata all'attività dell'impresa datrice di lavoro («*commercial reasons*») perché il lavoratore svolga la propria prestazione nell'altro Stato contraente. Da ciò, continua il Commentario, ne deriva che il fatto che l'impresa intrattenga attività commerciali nello Stato ove si trova l'abitazione del remote worker, e quindi vi si trovino clienti o fornitori o business partners, non significa automaticamente che l'abitazione del remote worker costituisca una SO, perché deve essere il remote worker a svolgervi tali attività commerciali.



ESEMPIO 1

Si ipotizzi il caso di un'impresa X, basata nello Stato Contraente A, che si rifornisce da fornitori nello Stato Contraente B e ivi vi commercializza i propri prodotti. L'impresa X ha in forza un dipendente, con mansioni di contabile, che, per ragioni familiari, svolge il proprio lavoro dalla propria abitazione sita nello Stato B, collegandosi quotidianamente al server aziendale sito presso la sede dell'impresa nello Stato A.

Considerato che la redazione della contabilità è un'attività esclusivamente interna all'azienda, e che il lavoratore non intrattiene alcun rapporto con clienti/fornitori/business partners, non può ritenersi che l'abitazione del lavoratore costituisca una SO dell'impresa X nello Stato B.



ESEMPIO 2

Si ipotizzi il caso di un'impresa X, basata nello Stato Contraente A, che si rifornisce da fornitori nello Stato Contraente B e ivi vi commercializza i propri prodotti. L'impresa X ha in forza un dipendente,

con mansioni di addetto commerciale, che svolge il proprio lavoro dalla propria abitazione sita nello Stato B, contattando i clienti e potenziali tali di X nello Stato B, anche se esclusivamente in via telematica.

In questo caso, il dipendente costituisce una SO personale dell'impresa X nello Stato B.



ESEMPIO 3

Si ipotizzi il caso di un'impresa X, basata nello Stato Contraente A, che gestisce un sito di e-commerce; da tale sito possono effettuare acquisti clienti potenzialmente da tutto il mondo. L'impresa X ha in forza un dipendente, con mansioni di assistenza (esclusivamente on line) ai clienti dell'e-commerce, che, per ragioni familiari, svolge il proprio lavoro dalla propria abitazione sita nello Stato Contraente B, collegandosi quotidianamente al server aziendale sito presso la sede dell'impresa nello Stato A.

In tal caso, è ben possibile ritenere che tale lavoratore costituisca una SO personale dell'impresa X nello Stato B.



ESEMPIO 4

Si ipotizzi il caso di un'impresa X, basata nello Stato Contraente A, che gestisce un sito di e-commerce; da tale sito possono effettuare acquisti clienti potenzialmente da tutto il mondo. L'impresa X ha in forza un dipendente, con mansioni di software developer, che, per ragioni familiari, svolge il proprio lavoro dalla propria abitazione sita nello Stato Contraente B, collegandosi quotidianamente al server aziendale sito presso la sede dell'impresa nello Stato A. In tal caso, considerato che la scrittura e manutenzione del software costituisce un'attività esclusivamente interna all'azienda, e che il lavoratore non intrattiene alcun rapporto con clienti/fornitori/business partners, non può ritenersi che l'abitazione del lavoratore costituisca una SO dell'impresa X nello Stato B.

Il Commentario non manca di fare alcune considerazioni nel caso in cui il caso di remote working transfrontaliero riguardi un imprenditore individuale, un professionista o comunque un soggetto che individualmente conduce, in misura quasi esclusiva, l'attività aziendale (ad esempio, l'amministratore di una microimpresa).

In tali casi, le considerazioni fatte più sopra perdono di significato, per evidenti motivi, e anzi è ragionevole, se non pressoché automatico, ritenere che l'abitazione di un soggetto, tra quelli appena elencati, costituisca una SO personale.

Conclusioni

Valutare se un home worker possa costituire una forma di SO personale dipende, pertanto, dalla ponderazione di vari fattori:

- il tempo di lavoro effettuato nell’abitazione;
- le mansioni effettivamente svolte;
- il fatto che l’home worker intrattenga rapporti lavorativi con soggetti terzi (clienti, fornitori, business partners) in detto Paese;
- soprattutto, il fatto che il lavoro svolto dell’home worker generi attività di business nello Stato ove si trova l’abitazione sede di lavoro.

Naturalmente, gli estensori del Commentario evidenziano che nessuna delle considerazioni illustrate sopra può essere considerata decisiva, esauriente e dirimente; ogni situazione necessita di una valutazione apposita, e le conclusioni potranno variare caso per caso e tempo per tempo.

Percorso E-learning di 15 ore

Consulenza del lavoro innovativa: l'utilizzo professionale dell'AI e le competenze digitali

Il corso è aggiornato alle novità della Legge 132/2025 sull'uso dell'intelligenza artificiale nel lavoro, con attenzione a obblighi informativi, tutele, responsabilità e sanzioni. Il contesto lavorativo sta cambiando rapidamente a causa di IA e automazione, e il Consulente del Lavoro è chiamato a svolgere un ruolo sempre più strategico nella gestione dell'innovazione.

scopri di più >

 **Euroconference**
Centro Studi Lavoro e Previdenza

 **TeamSystem**