

Emergenza sanitaria e trattati contro le doppie imposizioni

L'analisi del Segretariato Generale dell'OCSE



Stefano Dorigo

Professore Associato - Università di Firenze
Avvocato - DS Tax&Legal Firenze

Il blocco della mobilità conseguente ai provvedimenti governativi di lockdown comporta il rischio che venga alterata la collocazione fiscale di persone fisiche e imprese. In alcuni casi, infatti, i dipendenti e dirigenti di una società sono costretti a svolgere le loro funzioni in remoto dalle loro abitazioni, così ponendo il dubbio che la loro attività configuri vuoi una stabile organizzazione vuoi la sede dell'amministrazione effettiva per l'attribuzione della residenza all'impresa a fini fiscali. In altri, è proprio la prolungata presenza fisica di una persona al di fuori del proprio Stato che impone di interrogarsi sull'eventuale impatto che ciò possa produrre sulla residenza fiscale. Vi è, poi, l'ulteriore problema legato ai lavoratori transfrontalieri. Nello studio diffuso il 3 aprile 2020, il Segretariato Generale dell'OCSE ha formulato alcune soluzioni interpretative al riguardo, anche allo scopo di dare indirizzi agli Stati per evitare che prese di posizione unilaterali e non coordinate possano complicare la situazione. Emerge un quadro che pare poter essere gestito con gli strumenti normativi vigenti, sebbene occorra un atteggiamento meno formalistico da parte degli ordinamenti nazionali.

funzioni presso il domicilio personale dei lavoratori in regime di *smartworking* ed il blocco della mobilità tra Stati, oltre che all'interno dei territori nazionali, costituisce circostanza eccezionale capace di influenzare non solo la tenuta dei sistemi economici ma anche la ricostruzione del regime fiscale di determinate fattispecie.

Da un lato, può accadere (come in effetti è accaduto) che a causa dei divieti di circolazione soggetti che si trovavano temporaneamente in uno Stato diverso da quello di residenza siano stati costretti a prolungare la loro presenza all'estero; dall'altro, lo svolgimento di attività da remoto può influenzare la determinazione del luogo ove il lavoro viene prestato (e perciò va tassato il relativo reddito). Nel primo caso, sorge una questione relativa alla possibile acquisizione da parte della persona fisica della residenza fiscale nello Stato di (involontario) soggiorno; dall'altro, si pone la questione della configurabilità di una stabile organizzazione dell'impresa nello Stato ove i dipendenti operano in *smartworking* ovvero della collocazione della sede dell'amministrazione effettiva di una società i cui amministratori siano costretti a riunirsi con strumenti telematici e ad assumere le decisioni concernenti l'ente al di fuori della sede deputata alle riunioni del consiglio di amministrazione.

I. Introduzione	45
II. La stabile organizzazione	46
III. I lavoratori transfrontalieri	47
IV. La residenza delle società	47
V. La residenza delle persone fisiche	48
VI. Considerazioni conclusive	49

I. Introduzione

La straordinaria emergenza sanitaria in corso, oltre alle drammatiche conseguenze sulla salute e la stessa vita delle persone, sta producendo un impatto dagli esiti imprevedibili sull'economia globale. In particolare, il *lockdown* attuato dalla quasi totalità dei Governi, con la chiusura delle attività commerciali, produttive e di servizi (ad eccezione di quelle indispensabili per la collettività), il trasferimento di talune

A fronte dell'emanazione di linee guida al riguardo da parte di alcuni Stati ed a fine di evitare soluzioni disomogenee, il Segretariato generale dell'OCSE è intervenuto al riguardo con un documento del 3 aprile 2020 dal titolo "*OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*"^[1]. Si tratta di un tentativo di interpretazione delle norme convenzionali finalizzato ad offrire agli Stati taluni indirizzi di condotta, ovviamente senza alcuna pretesa di imporre vincoli ai medesimi. L'eccezionalità della situazione, come si trova affermato nel documento^[2], richiede soluzioni altret-

[1] Reperibile all'indirizzo seguente: 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 (consultato l'08.04.2020).

[2] Al par. 27 si legge infatti che "*exceptional circumstances call for an exceptional level of coordination between countries*".

tanto eccezionali, con il rischio peraltro che in qualche caso possa venire alterato il normale modo di interpretazione ed applicazione di taluni istituti cardine del diritto tributario internazionale.

II. La stabile organizzazione

Il primo profilo analizzato dal Segretariato generale dell'OCSE riguarda la stabile organizzazione. Vi è, infatti, il rischio che lo svolgimento di attività dell'impresa da parte di lavoratori costretti a rimanere nelle proprie abitazioni per effetto delle misure governative di contenimento possa condurre a configurare una stabile organizzazione – materiale o personale – dell'impresa residente in uno Stato nel diverso ordinamento nel quale, per l'appunto, vivono alcuni dei suoi dipendenti[3]. Si potrà, allora, avere stabile organizzazione materiale in uno Stato A dell'impresa residente in B nel caso in cui le funzioni svolte dai dipendenti nelle proprie abitazioni in A configurino un ufficio dell'impresa attraverso il quale viene esercitata in tutto o in parte l'attività economica propria di quest'ultima. Nel caso in cui il dipendente, durante la permanenza in A concluda contratti per conto dell'impresa, allora vi può essere il rischio che esso dia vita ad una stabile organizzazione personale di questa[4].

Secondo il documento dell'OCSE, è improbabile che tali situazioni possano effettivamente condurre alla collocazione di una stabile organizzazione nello Stato dove si trovano, a causa del *lockdown*, i dipendenti. Si tratterebbe, infatti, di una situazione temporanea ed inoltre l'abitazione dei dipendenti non può costituire una sede "a disposizione" dell'impresa. In effetti, la stabile organizzazione si connota, tanto nella sua veste materiale quanto in quella personale, per la "stabilità", da intendersi non solo in senso fisico (come luogo collegato con un certo ordinamento diverso da quello della casa madre), ma anche nell'accezione temporale[5]. Occorre, cioè, che lo svolgimento dell'attività d'impresa nello Stato diverso da quello di residenza non sia né occasionale né puramente temporaneo.

Il Commentario all'art. 5 del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE) indica chiaramente che la valutazione circa la configurabilità di un "home office" alla stregua di una stabile organizzazione deve essere condotta alla luce di tutte le pertinenti circostanze in fatto, escludendo tuttavia le

situazioni "intermittent or incidental"[6]. Allo stato, il *lockdown* causato dall'emergenza coronavirus risulta per sua natura momentaneo e dunque, salvo successive proroghe, inidoneo a realizzare la condizione di permanenza richiesta dalla norma convenzionale. Naturalmente, l'interpretazione potrebbe essere differente nel caso, per l'appunto, in cui la durata degli obblighi di confinamento sia tale da ritenere oltrepassata la caratterizzazione temporanea dello svolgimento in altro Stato dell'attività dell'impresa. Come noto, la definizione convenzionale di stabile organizzazione non prevede espressamente (salvo che per il caso del cantiere, su cui torneremo *infra*) una durata minima della presenza, sebbene il Commentario indichi in sei mesi il termine normalmente rilevante[7]. Laddove, quindi, il *lockdown* superasse tale soglia, la presenza potrebbe in astratto configurare una stabile organizzazione.

Tuttavia, due ulteriori ragioni paiono soccorrere in uno scenario di tal genere. La prima è quella proposta dal documento in esame, ovvero l'impossibilità di considerare che l'abitazione personale del dipendente nel proprio Stato di residenza sia "at the disposal" dell'impresa[8]. Da un lato, infatti, lo svolgimento dell'attività lavorativa da casa non è stato richiesto dall'impresa ma imposto dalle autorità governative attraverso provvedimenti coercitivi, cosicché l'assetto sfugge completamente alla libera decisione dell'imprenditore[9]. D'altro canto, è in generale da escludere che il datore di lavoro possa controllare il luogo di lavoro del suo dipendente presso l'abitazione di questi, ciò che esclude in radice la disponibilità dell'ufficio per il primo.

Vi è, peraltro, una seconda ragione da considerare. Il Commentario al M-OCSE ribadisce in più punti l'esigenza che l'esistenza di una stabile organizzazione sia giudicata tenendo presente le circostanze in fatto pertinenti. Tale rinvio consente di escludere che vi sia stabile organizzazione nell'ufficio domestico del dipendente, in primo luogo perché la situazione di emergenza globale costituisce circostanza in fatto tale da attribuire una connotazione di eccezionalità alla fattispecie; ed inoltre dal momento che la presa in considerazione delle circostanze di fatto non può prescindere dalla ricostruzione delle condotte precedenti. Se, insomma, non vi sono evidenze di un ricorso pregresso (e ripetuto) a tali forme di *smartworking* presso il domicilio del dipendente[10], allora risulterà infon-

[3] "Some businesses may be concerned that their employees dislocated to countries other than the country in which they regularly work, and that working from their homes during the COVID-19 crisis will create a "permanent establishment" (PE) for them in those countries, which would trigger new filing requirements and tax obligations" (par. 4).

[4] La bibliografia sul tema della stabile organizzazione è assai estesa. Ci si limita in questa sede a richiamare, per un inquadramento generale della nozione tradizionale di stabile organizzazione nella dottrina italiana, EUGENIO DELLA VALLE, (voce) Stabile organizzazione (dir. trib.), in: *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2008, p. 691 ss.; nonché PAOLO FRANZONI, La stabile organizzazione nelle imposte sui redditi, Milano 2014; FRANCO GALLO, La stabile organizzazione, in: *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Quaderni di Rassegna tributaria, 1986, p. 149 ss.

[5] Lo enfatizzano ROBERTO CORDEIRO GUERRA/STEFANO DORIGO, Le norme tributarie italiane relative a fattispecie con elementi di estraneità, in: *Diritto tributario internazionale*. Istituzioni (a cura di Cordeiro Guerra), Milano 2016, p. 485 ss., p. 518.

[6] Secondo il par. 18 del Commentario, "whether or not a home office constitutes a location at the disposal of the enterprise will depend on the facts and circumstances of each case. In many cases, the carrying on of business activities at the home of an individual (e.g. an employee) will be so intermittent or incidental that the home will not be considered to be a location at the disposal of the enterprise".

[7] Si esprime in tal senso il par. 28 del Commentario all'art. 5 M-OCSE.

[8] Secondo il par. 12 del Commentario all'art. 5 M-OCSE, la circostanza della disponibilità, da parte dell'impresa, di un particolare luogo dipende non dall'esistenza di un titolo giuridico, ma da una situazione di fatto che manifesta il potere dell'impresa medesima su quello spazio.

[9] Salvo il caso in cui, anche in presenza di un permesso a continuare l'attività in sede, l'imprenditore abbia deciso per ragioni di sicurezza dei lavoratori di collocarli in *smartworking*. Una circostanza, questa, tutt'altro che eccezionale nel contesto attuale.

[10] In caso contrario, se cioè costituisce prassi non sporadica quella di ricorrere a tali modalità organizzative anche a prescindere dall'emergenza in corso, allora il giudizio potrà essere diverso (cfr. par. 12 Commentario).

data la pretesa di ricondurvi in una situazione come quella attuale una stabile organizzazione[11].

Un cenno merita la questione della persistenza di una stabile organizzazione in un cantiere, laddove la sospensione delle attività indotta dalle misure restrittive impedisca di raggiungere la durata minima prevista dal M-OCSE[12]. Il Segretariato generale dell'OCSE afferma che tale interruzione sarebbe irrilevante – e quindi non inciderebbe sul computo, interrompendolo – dal momento che si tratterebbe di una momentanea interruzione che anche il Commentario ritiene incapace di influire sul decorso del termine[13]. Si tratta di una soluzione poco convincente. Da un lato, essa finisce per rinnegare l'assoluta eccezionalità della situazione e la vincolatività dell'interruzione, imposta dai provvedimenti governativi, che altrove è stata invece ritenuta rilevante. Per altro verso, il Commentario si limita a sostenere che il tempo continua a correre durante interruzioni "stagionali o temporanee"[14], espressione che non sembra adatta a ricomprendere situazioni, per l'appunto, assolutamente eccezionali e imprevedibili, come quella in considerazione. La prassi sembra in effetti orientata ad affermare che siffatte situazioni comportano l'interruzione del computo del termine di dodici mesi perché il cantiere costituisca stabile organizzazione[15].

III. I lavoratori transfrontalieri

La situazione nella quale un lavoratore è costretto, a causa dei provvedimenti di contenimento, a lavorare presso la sua abitazione da remoto potrebbe impattare anche sulla tassazione del reddito dei lavoratori transfrontalieri. Come osserva il documento dell'OCSE, il frontaliero (ovvero la persona fisica residente in uno Stato A che però si reca nello Stato B per svolgere l'attività lavorativa salvo poi rientrare giornalmente o settimanalmente al proprio domicilio) potrebbe essere costretto a svolgere la propria attività a casa, senza perciò recarsi nell'altro Stato, ricevendo ugualmente la propria

retribuzione. Si tratta allora di comprendere quale dei due Stati ha il potere di assoggettare ad imposizione tale reddito.

Secondo il Segretariato generale dell'OCSE, l'imposizione dovrebbe spettare, ai sensi dell'art. 15 M-OCSE[16], allo Stato (nel nostro esempio B) nel quale l'attività lavorativa avrebbe dovuto essere svolta in assenza del *lockdown*. Peraltro, non è detto che questo potere possa essere esercitato, laddove la convenzione contro le doppie imposizioni (CDI) richieda la presenza fisica del lavoratore frontaliero nello Stato del datore di lavoro per un numero minimo di giorni e le misure governative impediscano per un lungo lasso di tempo lo spostamento fisico del lavoratore in quel luogo[17]. In questo caso, secondo il documento in esame, lo Stato di residenza del frontaliero riprenderebbe il proprio potere esclusivo secondo la regola generale del par. 1 dell'art. 15 M-OCSE; ciò che, tuttavia, creerebbe eccessive complicazioni da evitare, sempre secondo l'OCSE, mediante il ricorso a forme di cooperazione tra i due Stati del tutto coerenti con l'eccezionalità della situazione.

Si tratta di un approccio che evidenzia una situazione di estrema incertezza, da risolvere innanzitutto caso per caso sulla base delle pertinenti CDI[18]. Quanto ai rapporti tra Italia e Svizzera[19], va ricordato che l'art. 15, par. 4, della vigente CDI[20] rinvia integralmente, per il di tassazione del reddito dei frontalieri, ai primi cinque articoli dell'Accordo sui frontalieri del 1974[21], il cui art. 1 sancisce in particolare che "i salari, gli stipendi e gli altri elementi facenti parte della remunerazione che un lavoratore frontaliero riceve in corrispettivo di una attività dipendente sono imponibili soltanto nello Stato in cui tale attività è svolta". Il testo pare riferirsi al luogo in cui l'attività è "normalmente" svolta, ovvero dove si trovano le sedi e gli strumenti posti da datore di lavoro a disposizione dei suoi dipendenti.

Ciò val quanto dire che – almeno con riguardo al rapporto tra Svizzera ed Italia – la temporanea impossibilità per i frontalieri residenti in uno dei due Stati di recarsi fisicamente sul luogo di lavoro situato nell'altro ordinamento non dovrebbe alterare la sottoposizione del relativo stipendio alla potestà dello Stato del datore di lavoro.

[11] Questa conclusione si può trarre, a *contrariis*, dal par. 32 del Commentario all'art. 5 M-OCSE, ove si rammenta che l'utilizzo di un certo luogo per brevi periodi ma in modo ripetuto costantemente nel corso degli anni esclude che si sia in presenza di una situazione puramente temporanea.

[12] Per i cantieri, l'art. 5, par. 3, M-OCSE indica in 12 mesi la durata minima per aversi stabile organizzazione.

[13] Cfr. par. 55 del Commentario, dove si afferma che "a site should not be regarded as ceasing to exist when work is temporarily discontinued".

[14] Lo stesso par. 55 riconduce alle interruzioni stagionali quelle dovute al cattivo tempo, mentre le altre interruzioni temporanee sarebbero riconducibili a mancanza di materia prima o questioni legate al lavoro.

[15] Si veda, ad es., il Memorandum of Understanding tra Finlandia e Russia del 13 aprile 2000, nel quale si dà espressamente atto che l'art. 5, par. 3, CDI tra i due Stati deve essere interpretato nel senso che "when the projected construction period is less than twelve or eighteen months, as the case may be, but for reasons of force majeure or actions taken by the authorities of the Contracting State in which a building site or construction, assembly or installation project or supervisory activities connected therewith are carried out, the final construction period exceeds twelve or eighteen months, respectively, [...], that extension of the period of time shall not be taken into account, when determining the life span of the site or project or activities, provided that the relevant competent authorities mutually agree to the existence of force majeure or an action referred above". Anche in dottrina si è affermato che situazioni imprevedute, riconducibili alla forza maggiore, escludono il computo del termine di interruzione del lavoro: così EKKEHART REIMER/STEFAN SCHMID/MARIANNE ORELL (a cura di), *Permanent Establishment. A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*, Alphen aan den Rijn 2018.

[16] In effetti, l'art. 15 M-OCSE pone come regola generale quella della tassabilità dei compensi del lavoratore dipendente esclusivamente nello Stato di residenza del medesimo, salvo che il lavoro non sia svolto nell'altro Stato.

[17] Il par. 2 dell'art. 15 M-OCSE stabilisce, infatti, che lo Stato della fonte può assoggettare ad imposizione il reddito di lavoro dipendente del non residente solo se sono soddisfatte tre condizioni: la presenza del lavoratore nello Stato della fonte per non più di 183 in un anno solare; la mancanza di residenza fiscale del datore di lavoro nell'altro Stato; e la circostanza che il salario non sia pagato da una stabile organizzazione che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.

[18] Cfr. par. 26 del documento.

[19] Sui quali si veda ROBERTO FRANZÈ, Il regime tributario italiano dei redditi derivanti da attività di lavoro dipendente prestate all'estero, in: *NF*, n. 5/2014, p. 14 ss.

[20] Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, conclusa il 9 marzo 1976 ed entrata in vigore il 27 marzo 1979.

[21] Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri ed alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine, concluso il 3 ottobre 1974 ed entrato in vigore il 27 marzo 1979.

IV. La residenza delle società

Il *lockdown* potrebbe avere delle ripercussioni anche sulla collocazione della residenza delle società. In particolare, nel caso in cui gli amministratori dell'impresa residente nello Stato A fossero impossibilitati a recarsi presso la sede per le riunioni del consiglio di amministrazione e vi partecipassero in via telematica rimanendo presso la propria abitazione in un diverso Stato B, allora ciò potrebbe impattare sulla determinazione del luogo di amministrazione effettiva (*place of effective management*) che, almeno fino alle modifiche del 2017, costituiva la *tie-breaker rule* prevista per le persone giuridiche nel M-OCSE[22].

Va osservato che, secondo le CDI, in prima battuta spetta a ciascun ordinamento attribuire, sulla base delle proprie norme interne, la residenza a fini fiscali alle società[23]. Pertanto, la *tie-breaker rule* è destinata ad entrare in gioco solo nel caso in cui sulla base di tali normative domestiche due Stati reputino che una società abbia la propria residenza fiscale all'interno del territorio nazionale. Ebbene, tale constatazione riduce grandemente il rischio di uno spostamento di residenza a seguito dell'introduzione delle misure contenitive.

Sebbene vi sia una notevole varietà di soluzioni normative nei vari Stati in merito alle condizioni per l'attribuzione della residenza fiscale, il più delle volte esse devono comunque manifestare una certa continuità nel corso del periodo di imposta: ciò accade, ad es., nell'ordinamento italiano, nel quale la residenza è attribuita alle società se la sede legale, l'oggetto principale o la sede dell'amministrazione si trova nel territorio dello Stato "per la maggior parte del periodo di imposta"[24]. La prevedibile (ed auspicabile) durata circoscritta del *lockdown* pare escludere in radice che si raggiunga quella situazione di continuità della presenza all'estero capace di condurre ad uno spostamento della residenza.

Come ricorda anche il Segretariato generale dell'OCSE, peraltro, alcuni Paesi si sono già mossi, dichiarando che il temporaneo spostamento degli amministratori in uno Stato diverso da quello della sede sociale e lo svolgimento delle riunioni del *board* da remoto non sono circostanze che saranno prese in considerazione a causa dell'eccezionalità della situazione globale[25].

Peraltro, anche laddove la rigorosa applicazione delle norme interne conducesse ad una situazione di doppia imposizione, potrebbe soccorrere il rimedio convenzionale, ovvero la già ricordata *tie-breaker rule* dell'art. 4, par. 3, M-OCSE. Per le CDI che non hanno ancora recepito la modifica del 2017 – e che, quindi, attribuiscono la residenza allo Stato nel quale si colloca la "sede della direzione effettiva" – la determinazione di tale luogo

deve essere effettuata prendendo in considerazione tutte le pertinenti circostanze in fatto[26]. Pure in questo caso, come si è già detto con riguardo alla stabile organizzazione, tale ricostruzione deve essere effettuata anche in chiave storica, valorizzando il luogo in cui abitualmente si riunisce l'organo deliberativo dell'ente, nonché enfatizzando la riconoscibilità per i terzi di tal luogo.

Occorre, insomma, che sia soppesata sia la storia della società, che potrebbe mostrare la costante abitudine di tenere le riunioni del *board* fisicamente in un luogo preciso; sia l'ostensibilità di tale luogo per i terzi che entrano in rapporto con la società medesima[27]. In questo modo, si può escludere che la temporanea presenza dei *manager* chiave dell'impresa in luoghi diversi e l'assunzione di decisioni da remoto incida sulla residenza dell'ente, sia perché si tratta di circostanze eccezionali e temporanee, sia perché proprio per questo non sono in grado di influenzare la percezione dei terzi circa la sussistenza presso la sede del luogo nel quale le decisioni fondamentali sono assunte.

Tale risultato interpretativo dovrebbe, a maggior ragione, valere anche laddove la CDI invocabile nel caso di specie sia già stata adattata e rechi, perciò, la nuova *tie-breaker rule* consistente nel mero obbligo per le autorità dei due Stati interessati di negoziare una soluzione attivando una procedura amichevole[28]. L'amplessissima libertà che la nuova formulazione lascia agli Stati circa i metodi per pervenire ad un accordo implica una valutazione ancora più attenta delle circostanze fattuali sopra ricordate, nonché la libertà per gli Stati medesimi di attribuire un peso decisivo all'eccezionalità della situazione attuale, come peraltro suggerito dalle già ricordate prese di posizione unilaterali pervenute da qualche giurisdizione in tempi recenti.

V. La residenza delle persone fisiche

L'ultimo profilo critico affrontato dal documento dell'OCSE concerne la possibilità che il blocco forzato di una persona fisica in uno Stato diverso da quello di residenza conduca ad una contestazione di nuova residenza da parte delle autorità dello Stato di stazionamento[29]. Anche in questo caso occorre distinguere due profili: quello interno, legato alle norme nazionali sulla attribuzione della residenza fiscale, e quello convenzionale, attivabile nel caso di conflitto di residenze.

Anche per le persone fisiche vale quanto si è in precedenza osservato circa l'estrema varietà di soluzioni adottate dai vari legislatori nazionali, ma anche la ricorrenza di clausole che subordinano l'attribuzione della residenza alla verifica della stabilità degli elementi di collegamento nel territorio dello Stato nel

[22] Sul sistema convenzionale per l'attribuzione della residenza alle società si vedano PASQUALE MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Padova 1999; e GIUSEPPE MELIS, *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi*, Roma 2008.

[23] Cfr. art. 4, par. 1, M-OCSE.

[24] Si tratta del testo dell'art. 73, comma 3, del Testo unico imposte dei redditi (TUIR).

[25] È il caso, ad es., di Australia, Jersey e Lussemburgo.

[26] Par. 24.1 del Commentario all'art. 4 M-OCSE.

[27] Questo aspetto è messo in evidenza da ROBERTO CORDEIRO GUERRA, *L'esteroinvestizione al vaglio dei giudici di merito*, in: *Giustizia Tributaria*, 2008, p. 565 ss.

[28] Sulla portata della nuova regola, si rinvia a STEFANO DORIGO/PIETRO MASTELLONE, *L'evoluzione della nozione di residenza fiscale delle persone giuridiche nell'ambito del progetto BEPS*, in: *Rivista di diritto tributario*, 2015, p. 35 ss.

[29] Il Segretariato generale dell'OCSE ritiene, al riguardo, che la possibilità di una contestazione sulla residenza sia "unlikely" (par. 28 del documento in esame).

corso del periodo di imposta^[30] La possibilità che, a seguito del *lockdown*, una persona fisica sia ritenuta residente nello Stato di temporaneo stazionamento, indotto dai divieti di spostamento emessi dalle autorità locali, appare dunque piuttosto remota.

Ancora una volta, tale considerazione è avvalorata dalle prese di posizione sin qui assunte da vari Stati, i quali hanno reso noto che non terranno in considerazione, ai fini dell'attribuzione della residenza domestica, i periodi di involontaria presenza fisica nel territorio a causa delle misure emergenziali già ricordate^[31]. Va peraltro osservato che si tratta di dichiarazioni inserite in documenti non ufficiali, rispetto ai quali la legislazione sulla residenza fiscale rimane invariata. Vi è dunque il rischio che, ad emergenza terminata, la prassi dell'amministrazione – magari sollecitata da esigenze di cassa a loro volta amplificate dalla crisi economica generalizzata – si muova in senso difforme, senza che possano essere invocate in contrario (se non forse per escludere l'applicazione delle sanzioni) siffatte dichiarazioni informali.

In ogni caso, come nota il documento dell'OCSE, i rimedi convenzionali sembrano in grado di risolvere l'*impasse*, attribuendo la residenza a quello Stato con il quale i legami della persona appaiono essere – abitualmente e sulla base di una libera scelta – i più stretti.

Il primo esempio citato dal Segretariato generale dell'OCSE è quello di un soggetto, residente nello Stato A, che è costretto dal blocco degli spostamenti transfrontalieri a rimanere nello Stato B dove si trovava per vacanza o per temporanee esigenze di lavoro. In questo caso, laddove la normativa interna di tale Stato B conducesse ad attribuire al soggetto la residenza fiscale anche in B, dovrebbe potersi utilmente invocare l'art. 4, par. 2 lett. b, CDI (se conforme al M-OCSE) e, quindi, attribuire la prevalenza all'ordinamento nel quale la persona ha il centro dei suoi interessi vitali. Nella situazione ipotizzata, infatti, sembra ragionevole ritenere che l'interessato, essendosi recato in B solo per un limitato periodo di tempo e per finalità circoscritte, presenti tutti i propri collegamenti, sia di tipo economico che affettivo, con l'ordinamento A di origine.

Più complessa appare la soluzione al secondo esempio cui si fa riferimento nello studio dell'OCSE. Il caso è quello della persona fisica che ha trasferito la propria residenza, per ragioni di lavoro, dallo Stato A allo Stato B e che, a causa delle misure di contenimento, resta bloccato nello Stato A, dove si era recato per esigenze temporanee, senza poter fare ritorno al luogo di lavoro (e di stabile permanenza). In questo caso, nota correttamente il Segretariato generale, è altamente probabile che la forzata presenza fisica in A si sommi a quegli elementi di collegamento preesistenti (ad es., la presenza ivi dei familiari), spostando quindi l'ago della bilancia da B ad A per l'attribuzione della residenza fiscale.

^[30] Ancora una volta si può richiamare in tal senso l'art. 2, comma 2, TUIR sulla residenza delle persone fisiche.

^[31] Il documento del Segretariato generale richiama le iniziative intraprese in tal senso e tra gli altri, da Regno Unito e Irlanda (si veda il par. 29).

Il documento in esame richiama, per risolvere la situazione, la regola di cui all'art. 4, par. 2 lett. c, CDI stipulate secondo il M-OCSE, la quale fa riferimento al luogo dove si trova la dimora abituale del contribuente. Si tratta, infatti, di un collegamento connotato in termini non solo di abitudine, ma anche di stabilità temporale, oltre ad essere espressivo di una scelta consapevole della persona. In questo senso, il par. 19 del Commentario all'art. 4 M-OCSE chiarisce che la dimora abituale deve mostrare *“the frequency, duration and regularity of stays that are part of the settled routine of an individual's life”*. Si fa, in sostanza, riferimento al modo con cui la persona ha strutturato la sua esistenza quotidiana, rispetto alla quale la dimora costituisce il fulcro stabile.

Peraltro, il più delle volte sarà possibile risolvere la questione invocando il criterio (gerarchicamente subordinato) del centro degli interessi vitali, atteso che il trasferimento stabile del soggetto da B ad A implica necessariamente la collocazione nel medesimo ordinamento sia degli affetti familiari, sia delle relazioni economiche più strette.

In ogni caso, pertanto, la temporanea presenza di un soggetto in uno Stato diverso da quello nel quale essa ha deciso di collocarsi sembra poter essere risolto a favore della permanenza della residenza fiscale in quest'ultimo.

VI. Considerazioni conclusive

L'analisi della posizione assunta dal Segretariato generale dell'OCSE mostra come, a fronte dell'eccezionale emergenza in corso, gli strumenti messi a disposizione dal diritto tributario internazionale sembrino essere in grado di regolamentare le fattispecie provocate da tale situazione in modo soddisfacente. Certamente, resta la considerazione che i meccanismi convenzionali di risoluzione dei casi controversi rimangono pur sempre nelle mani degli Stati, senza che sussista per i medesimi un obbligo di risultato, salvo che non siano già attivi meccanismi di risoluzione arbitrale (e quindi vincolante) dei conflitti, come è il caso ad es. dell'Unione europea^[32].

In questo senso è condivisibile l'appello che il documento fa agli Stati, per l'appunto, affinché adattino le proprie consolidate prassi interpretative al contesto assolutamente inedito, agendo più nell'interesse dei soggetti privati coinvolti più che in quello prettamente erariale: considerazioni di opportunità dovrebbero quindi essere effettuate anche a scapito di un certo rigore formalista nell'applicazione delle norme.

L'auspicio è che il dovere di lealtà e buona fede inducano a mantenere ferme interpretazioni di tal segno anche quando, terminata l'emergenza, ritornerà prepotentemente sulle amministrazioni finanziarie la pressione per soddisfare nella misura più ampia possibile le esigenze di gettito.

^[32] La Direttiva n. 1852/2017 ha introdotto nell'ordinamento dell'UE un meccanismo di risoluzione arbitrale delle controversie tra due Stati membri in materia fiscale.