

# Clever Desk

il tuo supporto interattivo

[www.bgt-grantthornton.it/clever-desk1/](http://www.bgt-grantthornton.it/clever-desk1/)

**Visit our website page "Clever Desk" to discover more**



# Tax Treaties and impact of the COVID-19 crisis

(OECD Analysis, 3 aprile 2020)

**Clever Desk webinar**

Paolo Besio, Gianni Bitetti



# Considerazioni preliminari

COVID-19 ha imposto forti restrizioni alla libera circolazione delle persone (*lock-down*, quarantena).

Dipendenti e manager di gruppi multinazionali si sono trovati, loro malgrado, bloccati in Stati diversi da quelli dove prestano l'attività lavorativa.

Conseguentemente, si sono ritrovati in alcuni casi a prestare la propria attività lavorativa in Stati diversi da quelli dove hanno la sede di lavoro e nei quali solitamente risiedono.

Tutto questo crea problemi in presenza di situazioni transnazionali in particolare con riguardo all'impatto ed ai possibili conflitti di potestà impositiva tra Stati in materia di:

- stabile organizzazione;
- residenza fiscale delle società;
- redditi di lavoro dipendente;
- residenza fiscale delle persone fisiche.

# Creation of a Permanent Establishment

Dipendenti temporaneamente dislocati in Stati diversi da quelli dove prestano lavoro abitualmente possono configurare una stabile organizzazione, con conseguenti obblighi dichiarativi?

*“It is unlikely that the COVID-19 situation will create any changes to a PE determination. The exceptional and temporary change of the location where employees exercise their employment because of the COVID-19 crisis, such as working from home, should not create new PEs for the employer”.* (OECD Analysis)

*“Similarly, the temporary conclusion of contracts in the home of employees or agents because of the COVID-19 crisis should not create PEs for the businesses. A construction site PE would not be regarded as ceasing to exist when work is temporarily interrupted”.* (OECD Analysis)

Tuttavia, i seguenti elementi sono da considerare:

- normative domestiche;
- imposte e tasse non coperte da Convenzioni bilaterali

# Stabile organizzazione materiale (*home office*)

*“Since the place of business must be fixed, it also follows that a permanent establishment can be deemed to exist only if the place of business has a certain degree of permanency” (OECD Commentary to Art. 5 par 28)*

*“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” (OECD Commentary to Art. 5 par 18)*

*“Where, however, a home office is used on a continuous basis for carrying on business activities for an enterprise and it is clear from the facts and circumstances that the enterprise has required the individual to use that location to carry on the enterprise’s business (e.g. by not providing an office to an employee in circumstances where the nature of the employment clearly requires an office), the home office may be considered to be at the disposal of the enterprise” (OECD Commentary to Art. 5 par 18)*

Durante la crisi pandemica COVID-19 i dipendenti si trovano in questa situazione per effetto di imposizioni di uno o più Stati, quindi a causa di forza maggiore. Ne consegue che non si configurano né *“certain degree of permanency”* né *“home...used on a continuous basis for carrying on business activities”*.

# Stabile organizzazione personale (*agency PE*)

*“... where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts” (art. 5(5) OECD MTC)*

*“The requirement that an agent must “habitually” conclude contracts or play the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise reflects the underlying principle in Article 5 that the presence which an enterprise maintains in a Contracting State should be more than merely transitory if the enterprise is to be regarded as maintaining a permanent establishment, and thus a taxable presence, in that State” (OECD Commentary to Art. 5 par 98)*

Durante la crisi pandemica COVID-19 una persona che si trova in altro Stato temporaneamente e per effetto di imposizioni di uno o più Stati, quindi a causa di forza maggiore, non configura né *“habitually”* né *“more than merely transitory”*.

# Cantiere (*construction site*)

Il *lock-down* ha imposto la cessazione di tutte le attività non essenziali.

Conseguentemente, in molti cantieri l'attività di costruzione è stata interrotta.

*“A site should not be regarded as ceasing to exist when work is temporarily discontinued. Seasonal or other temporary interruptions should be included in determining the life of a site. Seasonal interruptions include interruptions due to bad weather. Temporary interruption could be caused, for example, by shortage of material or labour difficulties”* (OECD Commentary to Art. 5 par 55)

# Residence status of a company (place of effective management) (1)

Laddove i dipendenti bloccati in uno Stato in conseguenza del *lock-down* siano amministratori o dirigenti con ampi poteri decisionali di società residente in altro Stato, esiste il rischio che si configuri la residenza (o il trasferimento della residenza) di detta società in detto altro Stato, creando un fenomeno di *dual resident company*.

*“Competent authorities having to apply paragraph 3 would be expected to take account of various factors, such as where the meetings of the person’s board of directors or equivalent body are usually held, where the chief executive officer and other senior executives usually carry on their activities, where the senior day-to-day management of the person is carried on, where the person’s headquarters are located”*  
(OECD Commentary to Art. 4 par 24.1 - 2017)



# Residence status of a company (place of effective management) (2)

*“The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity’s business as a whole are in substance made” (OECD Commentary to Art. 4 par 24 - 2010)*

Durante la crisi pandemica COVID-19 gli amministratori e i dirigenti si trovano in questa situazione per effetto di imposizioni di uno o più Stati, quindi a causa di forza maggiore. Ne consegue che non si configurano né *“meetings ....usually held”* né *“usually carry on their activities”*.

# Cross Border Workers (1)

*“..salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State”. (Art. 15(1) OECD MTC)*

*“Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:*

- a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and*
- b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and*
- c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State” (Art. 15(2) OECD MTC)*

# Cross Border Workers (2)

*“employment is exercised” means the place where the employee is “physically present when performing the activities for which the employment income is paid.”* (OECD Commentary to Art. 15 par. 1)

Diversi governi hanno riconosciuto ai datori di lavoro contributi e indennizzi per garantire il mantenimento del posto di lavoro ai dipendenti. I pagamenti che ricevono i dipendenti dovrebbero essere tassati nello Stato dove il dipendente, in assenza della crisi pandemica COVID-19, avrebbe lavorato.

Si ritiene che questi pagamenti, infatti, possano essere assimilati ai pagamenti fatti in sostituzione della prestazione lavorativa durante il preavviso: *“[they] should be considered to be derived from the State where it is reasonable to assume that the employee would have worked during the period of notice”* (OECD Commentary to Art. 15 par 2.6).

# Change to the residence status of individuals (1)

I criteri per l'identificazione dello Stato dove una persona fisica si considera residente sono complessi e dipendono da diversi elementi (*rules*) sia secondo le normative domestiche di ciascuno Stato sia, soprattutto, secondo le convenzioni contro le doppie imposizioni.

Le convenzioni, come noto, non stabiliscono autonomi criteri di determinazione della residenza fiscale ma, nel caso in cui la persona fisica sia considerata residente in entrambi gli Stati contraenti, risolvono il conflitto mediante applicazione delle cosiddette *tie-breaker rules*. Detti elementi (*rules*) sono indicati in ordine gerarchico.

Diversi Stati hanno già stabilito che il sussistere di alcuni di detti elementi solamente in conseguenza e per effetto di COVID-19 non comporta l'acquisizione della residenza fiscale da parte della persona fisica in detto Stato. Ne consegue che, in generale, è difficile ipotizzare che l'acquisizione della residenza fiscale in conseguenza di COVID-19 possa verificarsi.

# Change to the residence status of individuals (2)

*“Two main situations could be imagined:*

- 1. A person is temporarily away from their home (perhaps on holiday, perhaps to work for a few weeks) and gets stranded in the host country by reason of the COVID-19 crisis and attains domestic law residence there.*
- 2. A person is working in a country (the “current home country”) and has acquired residence status there, but they temporarily return to their “previous home country” because of the COVID-19 situation. They may either never have lost their status as resident of their previous home country under its domestic legislation, or they may regain residence status on their return” (OECD Analysis)*

Nel primo caso è difficile ipotizzare che la persona acquisisca la residenza fiscale del “*host country*”, soprattutto in presenza di convenzione contro le doppie imposizioni. Al di là della presenza fisica nel “*host country*” e dell’eventuale disponibilità in esso di un’abitazione, gli altri *tie-breaker tests* dovrebbero riconoscere la residenza nello Stato di residenza abituale.

La stessa conclusione dovrebbe valere anche nel secondo caso, anche se ci può essere maggiore incertezza, per effetto di un legame più forte con il “*previous home country*”.

# Q&A

**Visit our website page "Clever Desk" to discover more**

*[www.bgt-grantthornton.it/clever-desk1/](http://www.bgt-grantthornton.it/clever-desk1/)*

