

Il trattamento fiscale del reddito da attività lucrativa dipendente conseguito da personale distaccato

La mobilità internazionale temporanea nel mercato del lavoro e la giusta fiscalità



Marko Nujic
Bachelor of Science SUPSI in Economia Aziendale

Disclaimer: Le considerazioni del presente contributo sono espresse a titolo personale e non vincolano in alcun modo la Divisione delle contribuzioni

L'art. 15 par. 1 M-OCSE stabilisce che, di regola, i redditi conseguiti da personale distaccato possono essere tassati da parte dello Stato nel quale viene esercitata l'attività lucrativa. In seguito, l'art. 15 par. 2 M-OCSE, prevede un'eccezione, elencando tre criteri i quali, se soddisfatti cumulativamente, conferiscono la potestà impositiva esclusiva allo Stato di residenza del lavoratore, anche quando l'attività è svolta in un altro Stato. L'applicazione di tale norma implica l'interpretazione di alcuni aspetti particolarmente rilevanti al fine di definire quale Stato abbia il diritto di tassare il reddito conseguito durante il periodo di distacco. Nel presente contributo sono analizzati gli aspetti critici, tramite un approfondimento di ognuna delle tre condizioni previste dall'art. 15 par. 2 M-OCSE.

I. Introduzione

Il distacco di lavoratori dallo Stato di residenza verso lo Stato del lavoro è un fenomeno in continua crescita nel mercato del lavoro internazionale. Si tratta di lavoratori che svolgono un'attività lucrativa dipendente che vengono distaccati per periodi di durata determinata all'estero da parte delle aziende per le quali lavorano.

Considerando il diritto interno svizzero, il reddito da attività lucrativa conseguito da personale distaccato è assoggettato all'imposizione delle persone fisiche sulla base della Parte II° e della Parte IV° disciplinate dalla Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e della Legge tributaria del Canton Ticino (LT; RL 640.100), concernenti rispettivamente l'imposizione delle persone fisiche e l'imposizione alla fonte delle persone fisiche e giuridiche^[1]. Nel trattamento fiscale di lavoratori attivi a livello internazionale, l'autorità fiscale non può intimare le proprie decisioni limitandosi all'applicazione del diritto interno; infatti, essa è tenuta a rispettare i trattati internazionali in vigore, con particolare riferimento alle convenzioni per evitare la doppia imposizione (CDI). Tale valutazione è dettata dalla Costituzione federale (Cost.; RS 101); l'art. 5 cpv. 4 sancisce il rispetto delle norme di diritto internazionale, che prevalgono di principio sulle norme di diritto interno^[2].

Nei casi in esame può potenzialmente verificarsi il fenomeno della doppia imposizione. Esso si presenta allorché gli stessi elementi di reddito o parti di sostanza dello stesso oggetto fiscale sono tassati contemporaneamente da due Stati diversi. Nel corso degli anni, gli Stati hanno stipulato delle CDI con l'obiettivo di eliminare situazioni di doppia imposizione.

^[1] EMANUELA EPINEY-COLOMBO, Il datore di lavoro e l'imposta alla fonte, *Aspetti di diritto privato*, in: RtiD I-2008, p. 452.

^[2] DANIELLE YERSIN/FLORENCE AUBRY GIRARDIN, N 36 *ad Remarques préliminaires*, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin (a cura di), *Commentaire Romand, Impôt fédéral direct*, 2ª ed., Basilea 2017 (cit.: Noël/Aubry Girardin).

I. Introduzione	568
II. L'imposizione dei lavoratori distaccati secondo il diritto tributario svizzero	569
A. La nozione di lavoratori distaccati	569
B. Il diritto fiscale applicabile ai lavoratori distaccati.....	569
1. Il tipo di assoggettamento previsto.....	569
2. I criteri di collegamento e la determinazione del tipo di assoggettamento secondo il diritto tributario svizzero.....	570
3. Il debitore della prestazione imponibile	571
4. Considerazioni intermedie.....	571
III. L'imposizione dei lavoratori distaccati secondo il diritto convenzionale	572
A. Il diritto internazionale nell'ordinamento giuridico svizzero e le CDI.....	572
B. La portata dell'art. 4 M-OCSE.....	572
C. La portata dell'art. 15 M-OCSE in senso ampio	573
D. La portata dell'art. 15 M-OCSE in senso stretto	574
1. Paragrafo 1.....	574
2. Paragrafo 2.....	574
E. L'approccio scelto dalle autorità fiscali svizzere.....	578
IV. Conclusioni	579

Per regolare da un profilo fiscale il fenomeno dei lavoratori distaccati, ci si riferisce sovente al Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE), al quale le CDI degli Stati membri si ispirano. Di particolare importanza per questa analisi è l'art. 15 M-OCSE che disciplina l'imposizione del reddito da attività lucrativa dipendente conseguito da un residente di uno Stato contraente in un altro Stato contraente, ovvero in quello in cui viene esercitata l'attività lucrativa. In linea di principio, conformemente all'art. 15 par. 1 M-OCSE, il reddito conseguito da personale distaccato tramite attività lucrativa dipendente è imponibile nello Stato dove essa viene esercitata[3]. Vale, quindi, il principio secondo il quale è lo Stato del luogo di lavoro (detto anche Stato della fonte) che è legittimato nei rapporti internazionali ad imporre il reddito da attività lucrativa dipendente. L'altro Stato, quello della residenza, deve pertanto eliminare la doppia imposizione con il metodo dell'esenzione o del credito di imposta. Di seguito, il secondo paragrafo definisce tre condizioni le quali, se adempite cumulativamente, concedono la potestà impositiva esclusiva allo Stato di residenza del lavoratore. I criteri in questione si intrecciano con gli ordinamenti di diritto interno degli Stati contraenti, dando vita a controversie circa la definizione della potestà impositiva. In particolare, si tratta del concetto di datore di lavoro formale ed effettivo[4], nonché della nozione di stabilimento d'impresa, che danno luogo a contese dovute alle differenti interpretazioni fornite dagli Stati ai concetti enunciati.

II. L'imposizione dei lavoratori distaccati secondo il diritto tributario svizzero

A. La nozione di lavoratori distaccati

Nel diritto tributario svizzero non si ritrova una specifica definizione di lavoratore distaccato. A livello di diritto del lavoro esiste tuttavia un'apposita legge, introdotta tra l'altro nell'ambito dell'Accordo tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone (ALC, RS 0.142.112.681), la quale "disciplina le condizioni lavorative e salariali minime per i lavoratori che un datore di lavoro con domicilio o sede all'estero distacca in Svizzera". Si tratta della Legge federale concernente le misure collaterali per i lavoratori distaccati e il controllo dei salari minimi previsti nei contratti normali di lavoro (LDist; RS 823.20), che all'art. 1 cpv. 1 definisce i lavoratori distaccati come:

- lavoratori che forniscono una prestazione lavorativa per conto e sotto la direzione di un datore di lavoro con domicilio o sede all'estero, nell'ambito di un rapporto contrattuale concluso con il destinatario della prestazione;
- lavoratori che lavorano in una succursale o in un'azienda che fa parte del gruppo imprenditoriale di un datore di lavoro con domicilio o sede all'estero.

[3] MARCO MOSCHEN, *Fiscalità internazionale e redditi di lavoro dipendente: datore di lavoro economico e formale in Svizzera*, in: NF n. 5/2015, p. 8.

[4] MOSCHEN (nota 3), p. 8.

Ai fini della circoscrizione del tema oggetto di analisi è opportuno specificare che esiste inoltre un'analoga categoria di lavoratori, definiti "espatriati". L'elemento che contraddistingue gli espatriati dai distaccati è la durata del soggiorno: infatti, essi ricoprono funzioni dirigenziali o specialistiche, motivo per cui sono tipicamente distaccati per periodi di tempo superiori ad un anno. L'assoggettamento degli espatriati è, inoltre, illimitato poiché, soggiornando più a lungo rispetto ai lavoratori distaccati, costituiscono un domicilio fiscale in Svizzera. I lavoratori ai quali viene riconosciuto lo statuto di espatriato, beneficiano di deduzioni professionali supplementari[5]. Tale particolare disposizione fiscale è disciplinata da un'apposita normativa, ovvero l'Ordinanza del Dipartimento federale delle finanze sulla deduzione di spese professionali particolari di espatriati ai fini dell'imposta federale diretta (Oespa; RS 642.118.3).

Il Legislatore, tramite l'Oespa, si è posto l'obiettivo di rendere più attrattiva la piazza finanziaria svizzera, cercando di incoraggiare i lavoratori di altri Stati a svolgere un'attività lucrativa in Svizzera[6]. Le deduzioni supplementari ammesse secondo il regime fiscale attuale sono disciplinate dall'art. 2 cpvv. 1 e 2 Oespa e concernono principalmente le spese necessarie per i viaggi tra il domicilio all'estero e la Svizzera, le adeguate spese di abitazione in Svizzera in caso di mantenimento di un'abitazione permanente all'estero per uso proprio e le spese per la frequentazione da parte dei figli minorenni di una scuola privata in lingua straniera.

B. Il diritto fiscale applicabile ai lavoratori distaccati

1. Il tipo di assoggettamento previsto

Come anticipato, il diritto tributario svizzero non prevede una propria definizione di lavoratore distaccato. Ciò non significa che il trattamento fiscale del reddito da attività lucrativa dipendente conseguito da personale distaccato non sia disciplinato dal diritto fiscale svizzero.

Nel caso in cui una persona fisica eserciti un'attività lucrativa, senza avere domicilio o la dimora fiscali, è assoggettata limitatamente al reddito conseguito in Svizzera sulla base degli artt. 5 cpv. 1 lett. a LIFD, 4 cpv. 2 lett. a della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) e 4 cpv. 1 lett. a LT. Per questa categoria di contribuenti l'art. 91 LIFD prevede un assoggettamento alla fonte conformemente agli artt. 83-86 LIFD (rispettivamente artt. 36 cpv. 1 LAID conformemente agli artt. 32 e 33 LAID, nonché art. 114 cpv. 1 LT conformemente agli artt. 104-111 LT). Per le persone senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera non sono imponibili gli eventuali altri redditi, ovvero quelli non assoggettati alla fonte, come neppure la sostanza. Infatti, la base legale di riferimento non prevede, per questa tipologia di contribuenti, alcun articolo concernente la procedura di tassazione ordinaria. Ne consegue un assoggettamento limitato unicamente al reddito da attività lucrativa dipendente.

[5] SAMUELE VORPE, *Le modifiche alla tassazione degli espatriati*, in: RtiD II-2015, p. 537.

[6] LAURA CRISTILLI, *Il regime fiscale degli espatriati in Svizzera*, in: NF n. 9/2015, p. 11.

Una persona fisica che, invece, ha domicilio o dimora fiscali in Svizzera e che vi esercita un'attività lucrativa, senza avere il permesso di domicilio, è assoggettata illimitatamente in Svizzera sulla base degli artt. 3 cpv. 1 LIFD, 3 cpv. 1 LAID e 2 cpv. 1 LT. In questo caso, il reddito da lavoro conseguito viene assoggettato tramite la procedura d'imposizione alla fonte, conformemente agli artt. 83-88 LIFD, 32-33 LAID e 104-111 LT. Per quanto concerne eventuali redditi non assoggettati alla fonte e la sostanza, è prevista la procedura di tassazione ordinaria ai sensi degli artt. 90 cpv. 1 LIFD, 34 cpv. 1 LAID e 112 cpv. 1 LT. Inoltre, sempre per le persone fisiche senza permesso di domicilio, aventi domicilio o dimora fiscali in Svizzera, è prevista una tassazione ordinaria ulteriore nel caso in cui i proventi lordi assoggettati all'imposta alla fonte del contribuente o del suo coniuge, vivente in comunione domestica con lui, superino, nel corso di un anno civile, l'ammontare stabilito dall'autorità fiscale (artt. 90 cpv. 2 LIFD, 34 cpv. 2 LAID e 113 cpv. 1 LT)[7]. L'art. 113 cpv. 2 LT specifica inoltre che, in quest'ultimo caso, l'imposta continua ad essere prelevata alla fonte e, in seguito, viene computata senza interessi sull'imposta ordinaria.

Di regola, per quanto concerne i lavoratori distaccati, si verifica la prima situazione, ovvero un assoggettamento limitato al reddito da attività lucrativa dipendente. Tuttavia, possono anche configurarsi casi nei quali avviene l'assoggettamento illimitato. Nel successivo capitolo III. sono esaminate le norme di diritto internazionale che determinano il tipo di assoggettamento e i motivi per cui devono essere rispettate tali norme.

2. I criteri di collegamento e la determinazione del tipo di assoggettamento secondo il diritto tributario svizzero

L'art. 1 lett. a LIFD sancisce la riscossione di un'imposta diretta sul reddito delle persone fisiche. Tale norma è prevista rispettivamente dall'art. 2 cpv. 1 lett. a e c LAID e dall'art. 1 cpv. 1 lett. a e c LT. Per definire l'esistenza e l'estensione dell'assoggettamento di una persona fisica è necessario innanzitutto determinare la sua appartenenza fiscale. Concretamente, affinché una persona fisica sia assoggettata alle imposte in uno Stato occorre che sussista un criterio di collegamento adeguato, di tipo personale o territoriale[8]. Sulla base di quanto indicato finora, va dunque valutata la situazione del contribuente oggetto di analisi. Il diritto svizzero stabilisce i seguenti collegamenti per le persone fisiche:

- assoggettamento in virtù di un'appartenenza personale (criterio di tipo personale, art. 3 cpv. 1 LIFD, per analogia art. 3 cpv. 1 LAID e art. 2 cpv. 1 LT);
- assoggettamento in virtù di un'appartenenza economica (criterio di tipo territoriale, artt. 4 e 5 LIFD, per analogia art. 4 LAID e artt. 3 e 4 LT).

[7] Per l'anno fiscale 2019, l'ammontare stabilito dal Dipartimento federale delle finanze (DFF) corrisponde a fr. 120'000. Lo prevede l'Ordinanza del DFF sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (OIFo; RS 642.118.2) al punto 2 dell'Appendice.

[8] ANDREA PEDROLI, Il moltiplicatore d'imposta comunale nell'imposizione alla fonte dei frontalieri, in: RtiD I-2015, p. 407.

L'art. 3 cpv. 3 LIFD (art. 3 cpv. 1 LAID e art. 2 cpv. 3 LT) definisce i criteri per la configurazione della dimora fiscale:

"La dimora fiscale in Svizzera è data quando una persona vi soggiorna senza interruzioni apprezzabili: (a) almeno 30 giorni esercitandovi un'attività lucrativa; (b) almeno 90 giorni senza esercitare un'attività lucrativa".

Infatti, è possibile che durante il periodo di distacco il lavoratore soggiorni oltre 30 giorni senza rientrare al proprio domicilio estero. Nel caso in cui, invece, egli rientri regolarmente al proprio domicilio all'estero, ad es. con cadenza mensile, la dimora conosce un'interruzione apprezzabile, motivo per cui il diritto interno non prevede un'appartenenza personale, bensì economica.

Una volta stabilito, sulla base degli artt. 3 cpv. 3 LIFD, 3 cpv. 1 LAID, 2 cpv. 3 LT, quale tipo di appartenenza si verifica, è possibile procedere con l'individuazione dell'estensione del relativo assoggettamento[9]. L'art. 6 LIFD (analogo l'art. 5 LT)[10], stabilisce quanto segue:

- capoverso 1: *"L'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale è illimitato; esso non si estende tuttavia alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero";*
- capoverso 2: *"L'assoggettamento in virtù dell'appartenenza economica è limitato alla parte del reddito per cui sussiste un obbligo fiscale in Svizzera secondo gli articoli 4 e 5. Dev'essere almeno imposto il reddito conseguito in Svizzera".*

Considerando quanto esplicitato, è possibile affermare come un lavoratore distaccato possa potenzialmente soddisfare entrambi i criteri previsti dagli artt. 3 e 5 LIFD (rispettivamente artt. 2 e 4 LT): in corrispondenza alla situazione che si verifica, egli potrà essere assoggettato illimitatamente, in virtù dell'appartenenza personale oppure, nel caso di assenza della dimora fiscale, limitatamente, in virtù dell'appartenenza economica.

A questo punto, definita l'estensione dell'assoggettamento, la valutazione del trattamento fiscale del reddito delle persone fisiche prevede una divisione significativa, la quale differenzia, sostanzialmente, i lavoratori con domicilio fiscale in Svizzera dagli altri contribuenti. Bisogna dunque distinguere i seguenti gruppi di contribuenti[11]:

[9] Implicitamente ne consegue che un lavoratore non facente parte di una delle categorie di contribuenti menzionate, non può essere assoggettato alle imposte in Svizzera, poiché non soddisfa i requisiti per l'assoggettamento stabiliti dal diritto interno.

[10] Nel diritto cantonale armonizzato non esiste un articolo relativo all'estensione dell'assoggettamento; secondo alcuni autori, ciò non può tuttavia essere considerato come un libero margine di apprezzamento conferito implicitamente dal Legislatore federale ai Cantoni (JEAN-BLAISE PASCHOUD/DANIEL DE VRIES REILINGH, N 4 ad art. 6 LIFD, in: Noël/Aubry Girardin [nota 2]). Tale particolarità riguarda principalmente l'imposizione delle persone giuridiche, motivo per cui non è oggetto di approfondimento nel presente lavoro di tesi.

[11] A questa categoria appartiene dunque ogni lavoratore che esercita un'attività lucrativa dipendente in Svizzera senza avervi domicilio, ivi compresi cittadini svizzeri residenti all'estero.

- 1) persone domiciliate in Svizzera, le quali vi risiedono con l'intenzione di stabilirsi durevolmente (cittadini di nazionalità svizzera con domicilio in Svizzera, oppure cittadini di altre nazionalità che sono in possesso di un permesso di domicilio C);
- 2) persone non domiciliate in Svizzera, ma che vi esercitano un'attività lucrativa dipendente.

Sulla base di quanto sopra, l'assoggettamento conosce due strade diverse. Per le persone del primo gruppo, è prevista la procedura di tassazione ordinaria: si tratta di contribuenti che risiedono in Svizzera durevolmente e hanno la cittadinanza svizzera, oppure risiedono durevolmente e hanno altre nazionalità ma sono in possesso di un permesso di domicilio C.

Nel secondo caso, invece, la Parte IV^o della LIFD sancisce un'imposizione alla fonte per quanto riguarda il reddito da lavoro: è questo il caso dei lavoratori distaccati, i quali, infatti, non dispongono del domicilio fiscale in Svizzera e sono, di principio, assoggettati limitatamente al reddito. Tuttavia, sulla base del diritto tributario svizzero, un lavoratore distaccato può configurare anche una dimora fiscale, motivo per cui sarebbe sottoposto ad un assoggettamento illimitato. In questi casi, sul reddito da lavoro è prelevata l'imposta alla fonte, mentre per gli altri redditi e per la sostanza è prevista la procedura di tassazione ordinaria. Per contro, e lo si vedrà nel capitolo successivo, la presenza del diritto convenzionale può avere un effetto negativo sull'assoggettamento illimitato previsto dal diritto interno. Infatti, per i lavoratori distaccati provenienti dagli Stati con i quali la Svizzera ha concluso una CDI, si configura, di regola, un assoggettamento limitato al reddito. Ciò accade perché il diritto convenzionale restringe il concetto di dimora fiscale prevista dal diritto interno svizzero, determinando la residenza fiscale del lavoratore nello Stato dal quale proviene il distaccato.

È, quindi, possibile confermare che il reddito da attività lucrativa dipendente conseguito da personale distaccato è, di principio, assoggettato all'imposizione alla fonte. Va tuttavia specificato che esiste un'eccezione nel diritto interno, la quale prevede l'assoggettamento tramite la procedura ordinaria. L'art. 6 OIFo, infatti, sancisce la procedura di tassazione ordinaria per i contribuenti che ricevono prestazioni dall'estero. Un criterio determinante risulta, dunque, essere la fonte di reddito^[12]: se essa è "straniera", è applicabile l'art. 6 OIFo^[13]. In questa particolare circostanza, si deve però precisare che la fonte è considerata "straniera" unicamente nel caso in cui non sia presa a carico da una società con sede in Svizzera, ovvero, più specificamente, non sia presente nei costi del conto economico della società svizzera beneficiaria delle prestazioni fornite dal lavoratore. Questa norma è in linea con quanto previsto dal diritto convenzionale.

[12] ANDREA PEDROLI, *Diritto tributario, Giurisprudenza e prassi delle autorità federali e cantonali in materia di imposte*, in: RtiD I-2002, p. 564.

[13] ANDREA PEDROLI, N 14 ad art. 85 LIFD, in: Noël/Aubry Girardin (nota 2) (cit.: Comm. romando).

Alla luce di quanto esposto, la disciplina fiscale applicabile è quella dettata dall'art. 91 LIFD: *"I lavoratori che, senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera, vi esercitano un'attività lucrativa dipendente durante brevi periodi, durante la settimana oppure come frontalieri, sono assoggettati all'imposta alla fonte sul reddito della loro attività, conformemente agli articoli 83-86"*.

A livello di diritto cantonale armonizzato tale norma è stabilita dall'art. 35 cpv. 1 lett. a LAID, in una forma leggermente diversa, ma sostanzialmente uguale: *"Sono soggetti alla ritenuta d'imposta alla fonte, se non hanno domicilio o dimora fiscale in Svizzera: a. i lavoratori per il reddito conseguito in un'attività lucrativa dipendente nel Cantone"*.

Infine, l'art. 114 LT ricalca esattamente quanto previsto dall'art. 91 LIFD.

3. Il debitore della prestazione imponibile

Il sistema di imposizione alla fonte è previsto dal legislatore, in sostituzione della procedura di tassazione ordinaria, nel caso in cui il reddito sia conseguito da lavoratori stranieri senza permesso di domicilio oppure da lavoratori residenti all'estero. Tale disposizione legale è strettamente correlata al concetto del sostituto d'imposta. Infatti, il sistema di imposizione alla fonte presuppone che il contribuente oppure il debitore della prestazione imponibile siano assoggettati alla sovranità fiscale svizzera^[14]. Ciò significa che un datore di lavoro, per poter essere considerato sostituto d'imposta, e quindi essere obbligato, ai sensi del diritto tributario svizzero, ad effettuare la trattenuta d'imposta alla fonte, deve avere domicilio, sede, amministrazione effettiva, stabile organizzazione o sede fissa in Svizzera. In caso negativo, dunque, non sono applicabili le norme base dell'imposizione alla fonte (artt. 93-101 LIFD, 32-37 LIFD, 104-121 LT). In questi casi il contribuente dev'essere assoggettato secondo la procedura di tassazione ordinaria sulla base dell'art. 6 cpv. 1 OIFo. Questa disposizione prevede tuttavia che, nel caso in cui la prestazione sia versata dall'estero e, successivamente, rifatturata ad una società con sede in Svizzera, il contribuente viene assoggettato all'imposta alla fonte. Nel trattamento fiscale del reddito da attività lucrativa dipendente conseguito da personale distaccato, tale tematica dev'essere oggetto di approfondimento da parte dell'autorità fiscale competente. Infatti, sono soventi i distacchi di lavoratori nell'ambito di prestazioni transfrontaliere infragruppo, le quali vengono tipicamente rifatturate dalla società distaccante alla società che beneficia dell'impiego del personale distaccato. Nell'ambito dell'analisi del diritto convenzionale è ulteriormente approfondito questo tema, particolarmente rilevante ai fini del trattamento fiscale in questione.

4. Considerazioni intermedie

Il reddito da attività lucrativa dipendente conseguito da lavoratori distaccati in Svizzera è dunque da trattare, in base al diritto interno, secondo le disposizioni legali dell'imposizione alla fonte. Sulla base dell'art. 3a cpv. 1 OIFo, il datore di lavoro

[14] PEDROLI, *Comm. romando* (nota 13), N 3 ad art. 88 LIFD.

che intende impiegare personale assoggettato all'imposta alla fonte ha l'obbligo di annunciarlo all'autorità fiscale competente, entro i termini stabiliti dallo stesso articolo, ovvero entro otto giorni dall'inizio dell'attività lucrativa^[15]. Alla luce di tali considerazioni, un lavoratore distaccato dev'essere regolarmente dichiarato dal debitore della prestazione imponibile e, quindi, figurare all'interno degli appositi conteggi della trattenuta dell'imposta alla fonte sui salari, unitamente agli altri lavoratori imposti alla fonte alle dipendenze dello stesso datore di lavoro. A titolo di esempio si elencano: dipendenti con permesso di dimora B, ovvero persone di nazionalità straniera che non hanno il permesso di domicilio e che risiedono in Svizzera con l'intenzione di stabilirsi durevolmente, oppure dipendenti frontalieri titolari di un permesso G, ovvero lavoratori che rientrano quotidianamente o settimanalmente al proprio domicilio estero^[16].

Tuttavia, dal momento che le disposizioni di diritto interno concernenti l'imposizione alla fonte coinvolgono il trattamento fiscale di lavoratori residenti all'estero, l'analisi dev'essere estesa al diritto internazionale tributario. Infatti, il diritto convenzionale, segnatamente gli accordi per evitare la doppia imposizione, può limitare la portata del diritto interno svizzero^[17], modificando di conseguenza il trattamento fiscale del reddito da attività lucrativa dipendente conseguito da personale distaccato. L'analisi continua, dunque, verificando se le norme del diritto convenzionale conducono ad un trattamento fiscale diverso da ciò che avverrebbe seguendo unicamente il diritto interno. Va, infine, specificato che, nel caso di lavoratori distaccati provenienti da Stati con i quali la Svizzera non ha sottoscritto nessuna CDI, si applica senza restrizioni il diritto interno svizzero.

III. L'imposizione dei lavoratori distaccati secondo il diritto convenzionale

A. Il diritto internazionale nell'ordinamento giuridico svizzero e le CDI

Nell'analisi del trattamento fiscale del reddito da attività lucrativa dipendente conseguito da personale distaccato in Svizzera, va in primo luogo verificata l'esistenza o meno di una CDI conclusa tra la Svizzera e lo Stato di residenza del lavoratore. In assenza di una CDI, l'assoggettamento dev'essere determinato sulla base del diritto interno^[18].

La maggior parte delle CDI in vigore in Svizzera, seguono l'impostazione del M-OCSE. Secondo la dottrina, sono divergenti le opinioni circa l'applicabilità di tale Modello e, soprattutto, delle spiegazioni fornite dal Commentario M-OCSE, al fine di

interpretare le CDI. Esse, infatti, non rappresentano una fonte di diritto, motivo per cui una parte della dottrina sostiene che devono essere considerate unicamente un modo aggiuntivo d'interpretazione^[19] (definite in questo caso anche *soft law*^[20]). Riguardo a tale particolare fattispecie, è significativa una sentenza del Tribunale amministrativo federale^[21], secondo la quale il M-OCSE e il relativo Commentario sono di importanza centrale nell'interpretazione di una CDI, nel caso in cui la stessa sia allestita sulla base di tale Modello.

Per quanto concerne l'interpretazione, è opportuno notare come tutti gli accordi fra Stati sono fondati conformemente alle norme previste da una fondamentale fonte di diritto internazionale: la Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati (CV; RS 0.111), alla quale la Svizzera ha aderito nel 1990. Gli artt. 31, 32 e 33 CV, disciplinano delle regole apposite riguardo all'interpretazione dei trattati, peraltro generalmente riconosciute dalla giurisprudenza del Tribunale federale^[22]. L'art. 32 CV sancisce la possibilità di ricorrere ai lavori preparatori allo scopo di interpretare norme non definitivamente chiare. Nonostante non sia evidente identificare in cosa consistano tali mezzi supplementari^[23], il Commentario M-OCSE dovrebbe, quindi, essere considerato un lavoro preparatorio e, di conseguenza, applicabile quale mezzo d'interpretazione fondamentale delle CDI^[24].

B. La portata dell'art. 4 M-OCSE

Nel trattamento fiscale del reddito da attività lucrativa dipendente conseguito da personale distaccato, un primo aspetto da definire è la residenza fiscale del lavoratore nelle relazioni internazionali. Infatti, due Stati contraenti possono contemporaneamente considerare una persona residente fiscale nel proprio Stato, basandosi sui rispettivi ordinamenti giuridici interni. L'art. 4 M-OCSE rappresenta la disposizione legale di riferimento, necessaria alla definizione dello Stato contraente che è da considerarsi quale Stato di residenza del lavoratore^[25].

In primo luogo, l'art. 4 par. 1 M-OCSE definisce quale "residente di uno Stato contraente", ai sensi della CDI, ogni persona che, conformemente alle norme di diritto interno di tale Stato, è assoggettata all'imposta in virtù della sua appartenenza personale. L'applicazione di tale norma prevede la considerazione della residenza sulla base degli ordinamenti giuridici interni degli Stati contraenti: ciò può condurre ad una doppia

[19] DANIEL DE VRIES REILINGH, *Manuel de droit fiscal international*, 2^a ed., Zurigo 2014, N 163, p. 61.

[20] THOMAS HUG, *Verrechnungspreisliche Fragestellungen bei Personalsendungen: eine praxisbezogene Darstellung*, in: EF 1-2/2019, p. 81.

[21] ATAF 2010/7 consid. 3.6.2.

[22] XAVIER OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, 4^a ed., Berna 2014, N 126, p. 43.

[23] ALESSANDRO DRAGONETTI/VALERIO PIACENTINI/ANNA SFONDRINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, 7^a ed., Milano 2016, p. 157.

[24] Dello stesso avviso anche PASCHOUD/DE VRIES REILINGH (nota 10), N 354 ad art. 3 LIFD.

[25] EMILIO DE SANTIS, *La tassazione del compenso derivante da reddito di lavoro prodotto all'estero da parte di residenti italiani (e non)*, in: NF n. 12/2018, p. 521.

[15] Nel caso di trasmissione elettronica il termine dato è unitamente al conteggio mensile (art. 3a cpv. 2 OIFo).

[16] Un elenco esaustivo dei lavoratori assoggettati alla fonte in ragione dell'attività lucrativa dipendente esercitata in Svizzera, per quanto attiene al Canton Ticino, è consultabile nella Direttiva N. 1 della Divisione delle contribuzioni riguardo all'imposizione alla fonte dei lavoratori dipendenti senza permesso di domicilio, in: https://www4.ti.ch/fileadmin/DFE/DC/DOC-IF/Direttive_2020/Direttiva_N._1_2015_v.1.2.pdf (consultato il 10.09.2020).

[17] PEDROLI, *Comm. romando* (nota 13), N 19 ad art. 83 LIFD.

[18] PETER LOCHER, *Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, II. Teil, Therwil/Basilea 2004, N 12 ad art. 91 LIFD.

residenza fiscale, ovvero una situazione nella quale entrambi gli Stati contraenti considerino il soggetto un residente fiscale, pertanto illimitatamente imponibile. È in questi casi che subentra l'art. 4 par. 2 M-OCSE: esso prevede dei criteri per stabilire in quale Stato contraente è da considerarsi residente la persona, applicabili "a cascata"^[26]. Proprio per il loro funzionamento figurativo, sono comunemente noti come "tie-breaker rules".

L'art. 4 par. 2 M-OCSE, quindi, sancisce che, nel caso in cui, ai sensi del paragrafo 1, la persona sia considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, la residenza fiscale è da stabilire in base ai seguenti criteri, secondo il metodo a cascata:

- a) detta persona è considerata residente dello Stato contraente nel quale ha un'abitazione permanente. Quando essa dispone di un'abitazione permanente in ciascuno degli Stati contraenti, è considerata residente dello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);
- b) se non si può determinare lo Stato contraente nel quale detta persona ha il centro dei suoi interessi vitali, o se la medesima non ha un'abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti, essa è considerata residente dello Stato contraente in cui soggiorna abitualmente;
- c) se detta persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente dello Stato contraente del quale ha la nazionalità;
- d) se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati contraenti, o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo.

Considerando la specifica situazione dei lavoratori distaccati, nel caso provengano da Stati con i quali la Svizzera ha stipulato una CDI, è da escludere un assoggettamento illimitato^[27]. Tale aspetto è particolarmente rilevante ai sensi dell'analisi del trattamento fiscale dell'attività lucrativa dipendente conseguito da personale distaccato: se, da un lato, secondo il diritto interno, è previsto un assoggettamento di tipo illimitato basato sulla dimora fiscale, lo stesso non è previsto dalle norme di diritto convenzionale. Infatti, i lavoratori distaccati soggiornano temporaneamente in Svizzera, mantenendo la propria residenza fiscale nell'altro Stato contraente, sulla base di quanto stabilito dall'art. 4 par. 2 lett. a M-OCSE. Lo scopo del loro soggiorno in Svizzera è lo svolgimento di un'attività lucrativa dipendente a tempo determinato; la loro abitazione permanente, di conseguenza, non è situata in Svizzera. Si verifica, dunque, un effetto negativo sul diritto interno: nella fattispecie, viene limitato il diritto di tassare, dal momento in cui viene a mancare il presupposto per l'appartenenza personale visto precedentemente, ovvero la dimora fiscale. Ciò significa che l'assoggettamento illimitato in virtù della dimora fiscale stabilito dal diritto interno, viene limitato

[26] Ovvero, nel caso in cui la lett. a non permetta di definire la residenza, si procede secondo la lett. b, e così via.

[27] PEDROLI, Comm. romando (nota 13), N 7 ad art. 91 LIFD.

dalle norme di diritto internazionale. In questi casi, quindi, l'assoggettamento previsto dal diritto tributario svizzero è in virtù dell'appartenenza economica ed è limitato alla parte di reddito conseguita nel territorio (artt. 5 cpv. 1 lett. a LIFD, 4 cpv. 2 lett. a LAID e 4 cpv. 1 lett. a LT).

Tuttavia, non è sufficiente conoscere la residenza fiscale per stabilire la potestà impositiva nel caso di redditi da attività lucrativa dipendente conseguiti da personale distaccato. In questa specifica fattispecie, il diritto di tassare è regolato dall'art. 15 M-OCSE. Una volta determinata la residenza fiscale, è possibile definire quale dei due Stati contraenti è lo Stato della fonte, ovvero quello in cui si verifica il conseguimento del reddito, e quale è lo Stato di residenza, ovvero lo Stato nel quale è stata determinata la residenza fiscale del lavoratore, alla luce delle disposizioni dell'art. 4 M-OCSE.

C. La portata dell'art. 15 M-OCSE in senso ampio

Il trattamento fiscale del reddito da attività lucrativa dipendente conseguito da personale distaccato è disciplinato dall'art. 15 M-OCSE e dalle rispettive CDI sottoscritte dalla Svizzera^[28]. L'art. 15 par. 1 M-OCSE stabilisce la regola generale, secondo la quale il reddito conseguito a titolo di un impiego remunerato sia imponibile soltanto^[29] nello Stato contraente di residenza del lavoratore. Se, tuttavia, l'attività lucrativa è esercitata in un altro Stato contraente, la potestà impositiva è conferita a questo altro Stato contraente^[30]. Riassumendo, l'art. 15 par. 1 M-OCSE prevede che il reddito sia assoggettato nello Stato in cui viene conseguito, ovvero dove avviene l'esercizio dell'attività lucrativa dipendente. Il momento del versamento del reddito non è rilevante: ciò che fa stato è il periodo di maturazione di tale reddito^[31].

In seguito, l'art. 15 par. 2 M-OCSE sancisce un'eccezione a quanto dettato dal paragrafo 1, elencando tre condizioni specifiche, le quali conferiscono la potestà impositiva esclusiva allo Stato di residenza del lavoratore, anche quando l'attività è svolta in un altro Stato. Di conseguenza, lo Stato contraente nel quale il lavoratore distaccato soggiorna temporaneamente per lavorare, non ha diritto ad assoggettare il reddito in questione.

I criteri che conferiscono un diritto di tassare esclusivo allo Stato di residenza devono essere adempiuti cumulativamente e sono previsti dalle lettere a, b e c del paragrafo 2:

[28] Con gli Stati limitrofi sono stati aggiunti taluni paragrafi specifici, volti a regolare particolari regimi fiscali, applicabili ai redditi ricevuti in corrispettivo di un'attività dipendente svolta da parte di lavoratori frontalieri.

[29] Occorre porre l'accento sull'uso dell'avverbio "soltanto". La regola generale dell'art. 15 M-OCSE prevede, infatti, che il reddito in questione sia imponibile "soltanto" nello Stato di residenza. Ne consegue un diritto di tassare esclusivo per lo Stato di residenza.

[30] Nella seconda frase il termine "soltanto" non appare. Significa che sia lo Stato della fonte, sia quello della residenza hanno il diritto di imporre il reddito. Tuttavia per eliminare la doppia imposizione lo Stato della residenza è tenuto ad esentare il reddito oppure a concedere il credito d'imposta (art. 23 M-OCSE).

[31] ERNARD PEETERS, N 6 ad art. 15 M-OCSE, in: Robert Danon/Daniel Gutmann/Xavier Oberson/Pasquale Pistone (a cura di), Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, Basilea 2014.

- a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso di 12 mesi che cominciano o terminano nell'anno fiscale considerato; e
- b) le remunerazioni sono pagate da o a nome di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato; e
- c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.

L'art. 15 par. 2 M-OCSE è di frequente definito dalla dottrina come "*clause du monteur*" ("clausola del montatore"), oppure "regola dei 183 giorni"[\[32\]](#). In questo senso si intende, a titolo di esempio, un montatore, un ingegnere, oppure un consulente, inviato temporaneamente all'estero, con l'incarico di riparare un impianto di produzione oppure di fornire una consulenza. A condizione che l'attività sia inferiore a 183 giorni e che lo stipendio di quel periodo non sia versato o preso a carico da una persona fisica o giuridica con sede nello Stato di svolgimento dell'attività, quindi, i redditi sono imponibili esclusivamente nello Stato di residenza[\[33\]](#).

Le disposizioni dell'art. 15 par. 2 M-OCSE implicano una serie di interpretazioni e possono condurre a definizioni della potestà impositiva contrastanti. A tal proposito, nel 2010, quando il Consiglio dell'OCSE ha approvato la versione 2010 del M-OCSE e del relativo Commentario, è stata sottolineata la necessità di fornirne una spiegazione dettagliata. Lo scopo è quello di impedire ai lavoratori di conseguire vantaggi fiscali indebiti, tramite un'applicazione strumentale dell'esenzione sopracitata. Ciò avviene nel caso in cui un datore di lavoro impieghi manodopera temporanea estera tramite un soggetto intermediario non residente, il quale funga da datore di lavoro formale[\[34\]](#). Risulta, quindi, fondamentale l'interpretazione del termine "datore di lavoro" nell'art. 15 par. 2 lett. b e c M-OCSE[\[35\]](#).

Infine, l'art. 15 par. 3 M-OCSE disciplina l'assoggettamento dei redditi conseguiti da lavoratori a bordo di navi o di aeromobili nel traffico internazionale o a bordo di battelli destinati alla navigazione interna; tale norma prevede l'imposizione nello Stato di residenza del lavoratore.

D. La portata dell'art. 15 M-OCSE in senso stretto

1. Paragrafo 1

L'art. 15 par. 1 M-OCSE stabilisce inizialmente alcune particolari tipologie di reddito da escludere, in quanto disciplinate separatamente: si tratta delle retribuzioni ricevute in qualità di membro di un consiglio di amministrazione (art. 16 M-OCSE), dei redditi provenienti da prestazioni personali in qualità di artista dello spettacolo o sportivo (art. 17 M-OCSE) e delle remunerazioni o pensioni pagate da enti di diritto pubblico (art. 19 M-OCSE).

[\[32\]](#) PEDROLI, Comm. romando (nota 13), N 23 ad art. 83 LIFD.

[\[33\]](#) YVES NOËL, N 117 ad art. 15 M-OCSE, in: Danon/Gutmann/Oberson/Pistone (nota 31).

[\[34\]](#) WALTER ANDREONI, Le modifiche al Commentario dell'OCSE in tema di reddito di lavoro dipendente, in: NF n. 5/2011, p. 14.

[\[35\]](#) MOSCHEN (nota 3), p. 8.

Le tipologie di reddito la cui potestà impositiva è sancita sulla base di quanto previsto dall'art. 15 M-OCSE sono definite in modo generico, ovvero: salari, stipendi e remunerazioni analoghe. Il criterio determinante è il fatto che siano corrisposti allo svolgimento di un'attività lucrativa nello Stato contraente. Dal momento che il Commentario M-OCSE non esplicita una definizione precisa della nozione di reddito, la stessa va interpretata secondo il diritto interno dello Stato contraente, sulla base del rinvio operato dall'art. 3 par. 2 M-OCSE[\[36\]](#).

Per quanto concerne il trattamento fiscale del reddito da attività lucrativa dipendente conseguito da personale distaccato, dunque, l'art. 15 par. 1 M-OCSE stabilisce, di principio, che il diritto di tassare spetta allo Stato contraente dove viene svolta l'attività lucrativa.

Il fatto che la disposizione non specifichi se tale diritto di tassare sia esclusivo, limitato o illimitato[\[37\]](#), significa implicitamente che anche lo Stato di residenza del lavoratore distaccato ha la facoltà di assoggettare lo stesso reddito[\[38\]](#). In seguito, per eliminare la doppia imposizione, quest'ultimo Stato dovrà applicare uno degli appositi metodi. L'art. 23 M-OCSE, infatti, propone i metodi generalmente adottati dagli Stati contraenti per conseguire tale obiettivo comune:

- *metodo dell'esenzione*: lo Stato di residenza esenta il lavoratore distaccato dall'assoggettamento dell'oggetto che è stato tassato presso lo Stato della fonte[\[39\]](#);
- *metodo del computo*: lo Stato di residenza impone il reddito che è stato tassato presso lo Stato della fonte, computando l'imposta ivi pagata.

2. Paragrafo 2

Come anticipato, l'art. 15 par. 2 M-OCSE comprende tre criteri i quali, se adempiuti cumulativamente, conferiscono la potestà impositiva esclusiva[\[40\]](#) allo Stato di residenza[\[41\]](#). Nel caso in cui lo Stato della fonte, nonostante le disposizioni della CDI in vigore, prelevasse l'imposta alla fonte, questa dovrebbe essere restituita al contribuente.

Il secondo paragrafo contempla alcuni aspetti che possono potenzialmente condurre ad interpretazioni contrastanti, in particolare le seguenti: (a) il periodo considerato, (b) la presenza nello Stato della fonte e (c) la nozione di datore di lavoro. Stabilire a quali situazioni si riferiscono tali termini e come devono essere interpretati, è decisivo nella determinazione della potestà impositiva. A tal proposito, l'art. 3 par. 2 M-OCSE prevede che, per i termini non definiti nel M-OCSE e

[\[36\]](#) PEETERS (nota 31), N 9 ad art. 15 M-OCSE.

[\[37\]](#) Non contempla, infatti, il termine "soltanto".

[\[38\]](#) DE VRIES REILINGH (nota 19), N 725, p. 215.

[\[39\]](#) In Svizzera, per i redditi imponibili all'estero, è previsto che le autorità fiscali adottino il metodo dell'esenzione, con riserva della progressione complessiva; ciò significa che i redditi esentati sono considerati per il calcolo delle aliquote applicabili (SAMUELE VORPE, La Flat Rate Tax in Svizzera, in: NF n. 3/2018, p. 132).

[\[40\]](#) Contempla, infatti, il termine "soltanto": ciò significa che conferisce esplicitamente un diritto di tassare esclusivo allo Stato di residenza del lavoratore.

[\[41\]](#) DRAGONETTI/PIACENTINI/SFONDRINI (nota 23), p. 134.

per i quali gli Stati contraenti non hanno accordato un'interpretazione comune ai sensi dell'art. 25 M-OCSE, il significato del termine è da considerare sulla base della propria legislazione interna in vigore in quel momento.

a) *Periodo considerato*

Procedendo con ordine, quindi, è opportuno approfondire il significato della lett. a dell'art. 15 par. 2 M-OCSE, secondo il quale: "il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso di 12 mesi che cominciano o terminano nell'anno fiscale considerato".

La formulazione della versione attuale dell'articolo è imposta in modo tale da non permettere un'applicazione strumentale di elusione fiscale basata sui giorni[42]. Nella versione precedente[43], infatti, vi era un'importante differenza: era previsto che i 183 giorni dovessero trascorrere durante un unico anno fiscale considerato. In questo modo, un lavoratore poteva essere distaccato in un periodo a cavallo tra due anni fiscali differenti, soggiornando così per 183 giorni nel primo anno e ulteriori 183 giorni nel secondo anno. Un simile caso di distacco permetteva di lavorare per 12 mesi consecutivi senza che lo Stato della fonte avesse diritto ad imporre il reddito conseguito. L'attuale norma prevede, invece, che il periodo è da considerarsi superiore a 183 giorni anche nel caso in cui inizi durante un anno fiscale e finisca successivamente. È interessante notare che, nonostante l'adeguamento in tal senso dell'art. 15 par. 2 lett. a M-OCSE, la Svizzera preferisca continua ad inserire, nelle CDI che sottoscrive con gli altri Stati, la modalità secondo la quale i 183 vanno considerati per singolo anno fiscale[44]. Ne consegue che, sulla base di questa regola, non sono imponibili i redditi conseguiti in un periodo che si estende su due anni fiscali, nei quali singolarmente, tuttavia, l'attività lucrativa non eccede i 183 giorni.

b) *Presenza nello Stato della fonte*

La seconda condizione (art. 15 par. 2 lett. b M-OCSE), affinché lo Stato di residenza disponga della potestà impositiva esclusiva per il reddito da attività lucrativa dipendente conseguito da personale distaccato, è formulata come segue: "le remunerazioni sono pagate da o a nome di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato".

Tale criterio prevede che il debitore della prestazione imponibile, ovvero la persona tenuta a versare lo stipendio per l'attività lucrativa svolta, non sia un residente fiscale dello Stato della fonte[45]. La condizione specifica che vige la stessa regola anche nel caso in cui lo stipendio sia versato da una terza persona per conto del datore di lavoro. Questa precisazione risulta necessaria in quanto, in assenza della stessa, per eludere la norma definita alla lettera b, sarebbe sufficiente che il datore di lavoro si avvalga di un intermediario avente sede all'infuori dello Stato della fonte, al fine di effettuare il

versamento dello stipendio. Il criterio determinante, quindi, è la residenza fiscale del debitore della prestazione imponibile[46]. La residenza fiscale della persona che concretamente effettua il versamento non è, invece, rilevante.

Nel trattamento fiscale del reddito da attività lucrativa dipendente conseguito da personale distaccato, l'art. 15 par. 2 lett. b M-OCSE non pone particolari punti interrogativi. Infatti, il distacco di lavoratori, avviene quando un'azienda impiega il proprio personale all'estero per un periodo di tempo determinato. In una simile circostanza, di regola, lo stipendio continua ad essere versato al dipendente da parte dell'azienda con la quale egli ha sottoscritto un contratto di lavoro. Essendo tale azienda residente fiscalmente nello Stato di residenza del lavoratore, e non dello Stato dove viene svolta l'attività lucrativa, la condizione di cui alla lettera b risulta soddisfatta.

Una situazione diversa potrebbe verificarsi nel caso in cui sia un accordo particolare inerente al pagamento dello stipendio del lavoratore durante il distacco. Infatti, nel caso in cui la persona che paga lo stipendio, sostenendone il costo, è residente fiscale nello Stato della fonte, la condizione di cui all'art. 15 par. 2 lett. b M-OCSE non è adempiuta, motivo per cui lo Stato della fonte ha diritto a tassare. A questo proposito è opportuno specificare che la residenza fiscale delle persone giuridiche, a livello convenzionale, è regolata dagli artt. 4 e 5 M-OCSE. L'art. 4 M-OCSE, visto precedentemente, definisce la residenza fiscale delle persone, sia fisiche che giuridiche. L'art. 5 M-OCSE, invece, stabilisce le condizioni in base alle quali un'impresa risulta avere una propria stabile organizzazione in uno Stato. Dal momento che sono adempiuti i criteri per una stabile organizzazione nello Stato della fonte, la relativa società vi è considerata residente fiscale ai sensi dell'art. 4 par. 1 M-OCSE. Una stabile organizzazione è assoggettata limitatamente all'utile conseguito in Svizzera sulla base dell'appartenenza economica (artt. 51 e 52 LIFD, 21 LAID e 3 LT)[47].

Per quanto riguarda l'art. 15 par. 2 lett. b M-OCSE, ciò che fa stato è la residenza fiscale dell'entità che versa lo stipendio[48]. Nel caso in cui lo stipendio sia versato da uno stabilimento d'impresa che il datore di lavoro ha nello Stato della fonte, la potestà impositiva varia a dipendenza da quale delle seguenti situazioni si verifica:

- lo stipendio del lavoratore distaccato è versato dalla stabile organizzazione presente nello Stato della fonte, la quale fa unicamente da tramite tra la società estera e il lavoratore, durante il periodo di distacco. In questo caso, lo stipendio è versato dalla stabile organizzazione per conto del datore di lavoro estero. Lo stipendio del lavoratore distaccato non figura nei costi della società svizzera, bensì in quella estera. In tale situazione, il criterio di cui all'art. 15 par. 2 lett. b M-OCSE è adempiuto, motivo per cui la potestà impositiva

[42] DRAGONETTI/PIACENTINI/SFONDRINI (nota 23), p. 135.

[43] Tale modifica è stata introdotta nella versione del 1992.

[44] OCSE, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Parigi 2017, N 19 ad art. 15 M-OCSE.

[45] OCSE (nota 45), N 6 ad art. 15 M-OCSE.

[46] NOËL (nota 33), N 148 ad art. 15 M-OCSE.

[47] LOCHER (nota 18), N 9 ss. ad art. 51 LIFD.

[48] NOËL (nota 33), N 145 ad art. 15 M-OCSE.

è esclusiva per lo Stato di residenza (sempre che siano adempiuti cumulativamente anche gli altri criteri, previsti dall'art. 15 par. 2 lett. a e c M-OCSE);

- lo stipendio del lavoratore distaccato è versato dalla stabile organizzazione presente nello Stato della fonte, la quale assume effettivamente i costi di tale stipendio (art. 15 par. 2 lett. c M-OCSE). In questo caso, l'onere delle remunerazioni risulta sostenuto da una stabile organizzazione che il datore di lavoro ha in Svizzera. Ciò significa che il criterio previsto dall'art. 15 par. 2 lett. c M-OCSE non è soddisfatto. Ne consegue che lo Stato della fonte ha il diritto di tassare il reddito in questione. Il fatto che lo stipendio sia preso a carico dalla stabile organizzazione significa inoltre che è stato dedotto quale costo nell'ambito dell'assoggettamento della persona giuridica in Svizzera, unitamente agli altri costi d'esercizio.

c) Nozione di datore di lavoro

L'analisi prosegue dunque con il terzo criterio (lett. c), il quale prevede che "l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato".

Nell'affrontare l'interpretazione di quanto previsto dalla presente disposizione, sono duplici gli elementi significativi. Il primo è il concetto di "stabile organizzazione" e il secondo, come anticipato, il termine "datore di lavoro".

Innanzitutto va specificato lo scopo della lett. c[49], ovvero quello di impedire l'assoggettamento di redditi conseguiti durante impieghi temporanei nello Stato della fonte, unicamente nella misura in cui essi non siano ammessi in deduzione nella tassazione del datore di lavoro nello Stato della fonte[50]. La mancata deduzione è intesa in conseguenza del fatto che il datore di lavoro non è imponibile in questo Stato, in quanto né è residente e né vi dispone di una stabile organizzazione (ai sensi dell'art. 5 M-OCSE). Questa norma istituisce, dunque, un parallelismo tra la deducibilità del costo salariale per il datore di lavoro e il diritto, per lo Stato della fonte, di tassare i redditi corrispondenti[51].

Una prima ipotesi formulata dal Commentario M-OCSE, secondo la quale i redditi non dovrebbero essere assoggettati nello Stato della fonte, è la seguente[52]: "il datore di lavoro ha una stabile organizzazione nello Stato in cui viene esercitata l'attività lucrativa, la quale non sostiene l'onere della remunerazione".

[49] OCSE (nota 45), N 6.2 ad art. 15 M-OCSE.

[50] Si veda il seguente esempio: l'azienda Z GmbH, con sede in Germania, distacca un lavoratore per tre mesi in Svizzera nel 2018, presso la società figlia M SA (stabilimento d'impresa). Nell'ambito dell'assoggettamento di M SA quale persona giuridica, il costo dello stipendio del lavoratore durante il periodo di distacco è dedotto dall'utile unitamente agli altri costi aziendali sostenuti nel periodo. L'onere delle remunerazioni risulta così sostenuto da una stabile organizzazione (M SA) che il datore di lavoro (Z GmbH) ha nello Stato della fonte. In questa situazione lo Stato della fonte ha il diritto di imporre il reddito del lavoratore distaccato, in quanto il criterio dell'art. 15 par. 2 lett. c M-OCSE non è adempiuto.

[51] DE VRIES REILINGH (nota 19), N 753, p. 222 s.

[52] OCSE (nota 45), N 7 ad art. 15 M-OCSE.

A questo riguardo, il Commentario M-OCSE spiega che sostenere l'onere della remunerazione significa computare il costo dello stipendio in deduzione ai ricavi generati da una stabile organizzazione, situata nello Stato in cui viene esercitata l'attività lucrativa. La questione se un'impresa abbia o meno una stabile organizzazione è regolamentata dall'art. 5 M-OCSE. Esso prevede che l'impresa abbia una stabile organizzazione quando dispone di una sede fissa di affari in una delle seguenti forme (art. 5 par. 2 M-OCSE): (a) sede di direzione, (b) succursale, (c) ufficio, (d) officina, (e) laboratorio, (f) miniera, cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, (g) cantiere di costruzione o di montaggio la cui durata oltrepassa i dodici mesi.

Nel caso in cui siano adempiuti i criteri per la determinazione di una stabile organizzazione del datore di lavoro, il passo successivo è quello di verificare se tale stabile organizzazione sostenga o meno il costo della remunerazione. In caso affermativo, lo Stato della fonte può imporre il reddito da attività lucrativa dipendente conseguito dal lavoratore distaccato. Altrimenti, esso rimarrà imponibile esclusivamente nello Stato di residenza.

Lo Stato della fonte, quindi, non ha diritto di tassare il reddito da attività lucrativa dipendente conseguito da personale distaccato, se il datore di lavoro che sostiene il costo delle remunerazioni non ha la residenza fiscale in detto Stato. A questo punto diventa fondamentale definire la nozione di datore di lavoro. Esistono, infatti, due approcci[53] per definirlo[54]: (1) l'approccio formale e (2) quello economico. Il modo in cui viene identificato il datore di lavoro è determinante per l'attribuzione della potestà impositiva.

Secondo il primo approccio, il datore di lavoro è considerato tale strettamente nella forma contrattuale, ovvero, si configura in quella persona fisica o giuridica con la quale il lavoratore ha sottoscritto un contratto di lavoro. Nella seconda ipotesi, invece, il datore di lavoro viene inteso a livello economico, più precisamente è colui che usufruisce della forza lavoro prestata dal lavoratore distaccato, nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato[55]. Il Commentario M-OCSE non indica quale dei due approcci debba essere utilizzato; tuttavia, riconosce che l'interpretazione scelta può essere effettuata in modo differente dagli Stati contraenti e definisce diverse casistiche con le relative conseguenze, risultanti dalle differenti interpretazioni[56]. Ai sensi dell'art. 3 par. 2 M-OCSE, l'interpretazione, nel caso in cui il trattato non ne stabilisca una, va effettuata in base a quanto previsto dall'ordinamento giuridico interno dello Stato contraente.

[53] In questo caso, dal momento in cui non è prevista una definizione del termine "datore di lavoro" nel M-OCSE, l'interpretazione è da effettuare sulla base del diritto interno vigente in quel momento (art. 3 par. 2 M-OCSE). Ciò significa che la scelta è alternativa, ovvero ogni Stato può scegliere quale approccio adottare.

[54] MOSCHEN (nota 3), p. 9.

[55] MOSCHEN (nota 3), p. 9.

[56] OCSE (nota 45), N 8.2-8.11 ad art. 15 M-OCSE.

Per gli Stati che adottano un approccio formale non vi sono particolari criticità. L'applicazione dell'art. 15 par. 2 lett. c M-OCSE risulta piuttosto semplice. Nel caso di lavoratori distaccati, il datore di lavoro è situato nello Stato di residenza del lavoratore, motivo per cui lo Stato in cui viene esercitata l'attività lucrativa non ha diritto di tassare. Infatti, in tale circostanza, l'onere delle remunerazioni non risulta sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato. La questione si complica nel caso in cui uno Stato consideri il datore di lavoro secondo l'approccio economico piuttosto che quello formale. Infatti, in questo caso, il datore di lavoro potrebbe coincidere con la società che sostiene, in ultima istanza, l'onere delle remunerazioni.

Per approfondire tale questione, è utile riportare nuovamente la disposizione dell'art. 15 par. 2 lett. c M-OCSE, considerando il datore di lavoro secondo l'approccio economico: "*l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato*". In quest'ottica, infatti, nel caso in cui il lavoratore distaccato sia in un rapporto di subordinazione con la società presso la quale è distaccato e svolge l'attività lucrativa, la quale sostiene il costo del relativo stipendio, la potestà impositiva cambia. In questo caso, la condizione di cui alla lett. c non è soddisfatta e, di conseguenza, lo Stato della fonte ha il diritto di imporre il reddito da attività lucrativa dipendente conseguito dal lavoratore. A questo proposito, il Commentario M-OCSE fornisce degli elementi utili a determinare chi è il datore di lavoro economico, comunemente definito anche datore di lavoro "di fatto", segnatamente:

- chi ha effettivamente l'autorità di istruire il lavoratore in merito al modo in cui svolgere il lavoro;
- chi controlla ed è responsabile del luogo in cui l'attività è svolta;
- se la remunerazione dell'individuo è ricaricata finanziariamente dal datore di lavoro formale all'impresa a cui i servizi sono forniti;
- chi mette a disposizione del lavoratore gli strumenti e il materiale necessario alla sua attività;
- chi decide il numero di lavoratori necessario per svolgere il lavoro e la loro qualifica;
- chi ha il diritto di selezionare le persone che svolgeranno il lavoro e di rescindere gli impegni contrattuali conclusi con questi individui a tale scopo;
- chi ha il diritto di imporre sanzioni disciplinari in relazione al lavoro svolto dall'individuo;
- chi stabilisce le vacanze e l'orario di lavoro dell'individuo.

Le condizioni sopraelencate fungono da base per definire se il lavoratore distaccato ha un rapporto di subordinazione nei confronti della società presso la quale viene impiegato. La dottrina definisce tale particolare approccio con il concetto "*substance over form*". Questo principio si basa sulla realtà economica per definire una situazione, nel caso in cui essa differisca sostanzialmente dalla sua forma giuridica che è stata scelta dalle parti[57].

[57] DE VRIES REILINGH (nota 19), N 182, p. 65.

Gli stessi criteri di cui sopra, vanno verificati per determinare se un'attività lucrativa debba essere qualificata come dipendente oppure indipendente. Può capitare che una persona fisica svolga attività lucrativa in Svizzera dichiarandosi indipendente, ma che, per contro, l'autorità fiscale imponga il reddito considerandolo conseguito tramite attività lucrativa dipendente. In caso di attività lucrativa indipendente, la norma di riferimento è l'art. 7 M-OCSE (previgente art. 14 M-OCSE, ancora presente in numerose CDI sottoscritte dalla Svizzera), il quale prevede dei criteri di valutazione diversi rispetto all'art. 15 M-OCSE per la determinazione della potestà impositiva. È possibile, quindi, affermare che l'esistenza di un rapporto di subordinazione dev'essere valutata sulla base degli elementi citati sopra anche in questi casi. Infatti, a livello formale, ovvero in base a quello che figura nel contratto, una persona potrebbe qualificarsi come indipendente, mentre nella realtà effettiva ("di fatto") potrebbe essere subordinata ad un datore di lavoro[58]. Nel caso in cui tale datore di lavoro sostenesse in ultima istanza il costo della remunerazione del lavoratore, allora il reddito da lui conseguito sarebbe imponibile in Svizzera ai sensi dell'art. 15 par. 1 M-OCSE.

Occorre a questo punto spiegare il motivo per cui l'interpretazione economica del datore di lavoro implica una potestà impositiva differente. Un lavoratore distaccato nell'ambito di una prestazione di servizi tra due società, risulta formalmente un dipendente della società distaccante. In realtà, secondo l'approccio economico, il lavoratore può essere in un rapporto di subordinazione con il distaccatario, e cioè con la società che usufruisce del servizio. La società ricevente, quindi, paga un compenso per la prestazione di servizi ricevuta, che comprende anche l'onere della remunerazione del lavoratore distaccato. In questo senso, ai sensi dell'art. 15 par. 2 lett. c M-OCSE, il datore di lavoro che sostiene l'onere delle remunerazioni è residente nello Stato dove viene esercitata l'attività. Di conseguenza, l'esenzione prevista dall'art. 15 par. 2 M-OCSE non può essere concessa, motivo per cui lo Stato della fonte mantiene il diritto di assoggettare i redditi conseguiti dal lavoratore.

Secondo l'approccio economico sono due le situazioni nelle quali allo Stato della fonte viene attribuita la potestà impositiva:

- 1) nell'ambito di una prestazione di servizi tra un'impresa con sede all'estero e una società presente nello Stato della fonte, alla quale viene corrisposta una fattura per le prestazioni ricevute, il datore di lavoro effettivo dei lavoratori distaccati, durante il periodo di distacco, risulta essere la società distaccataria;
- 2) nell'ambito di un progetto infragruppo, tra un'impresa con sede all'estero e una società facente parte del gruppo, presente nello Stato della fonte, la quale sostiene il costo finale delle prestazioni, il datore di lavoro effettivo dei lavoratori distaccati, durante il periodo di distacco, risulta essere la società distaccataria facente parte del gruppo.

[58] Sentenza del Tribunale cantonale lucernese n. 7W 18 5 del 26 settembre 2018. Cfr. anche FABIANA AMATO POGLIANI, *Le nozioni di dimora fiscale e di attività lucrativa nei rapporti internazionali*, in: NF n. 1/2020, pp. 51-56.

Di seguito sono esposti due esempi, al fine di meglio comprendere il funzionamento dell'art. 15 par. 2 lett. c M-OCSE^[59].

Esempio 1: Il signor X (lavoratore distaccato) vive in Austria (Stato di residenza) e ha un contratto di lavoro con la Y GmbH di Vienna (società distaccante), la quale lo distacca per la durata di quattro mesi in Svizzera (Stato della fonte) nell'ambito di una prestazione di servizi presso la società H SA di Manno (società distaccataria). Lo stipendio continua ad essere versato in euro da parte della Y GmbH di Vienna. Durante il periodo di distacco, il signor X risulta a tutti gli effetti in un rapporto di subordinazione con la società H SA. Infatti, la direzione di tale società decide i suoi orari di lavoro, gli impartisce ordini e decide quando può assentarsi per vacanza. Inoltre, la H SA paga una fattura alla società Y GmbH per il servizio effettuato. Tale fattura è composta da un'unica voce nella quale sono addebitate le ore lavorate dal signor X. Alla luce di quanto esposto, il datore di lavoro effettivo durante il distacco risulta la società H SA di Manno, la quale sostiene il costo dello stipendio del signor X (tramite il pagamento della fattura alla Y GmbH di Vienna).

Soluzione esempio 1: la condizione prevista dall'art. 15 par. 2 lett. c M-OCSE non è adempiuta. Infatti, l'onere della remunerazione del signor X è sostenuto da un datore di lavoro residente fiscalmente in Svizzera, vale a dire la H SA di Manno. In questo caso, l'autorità fiscale ticinese (Stato della fonte) ha diritto di tassare il reddito del signor X. È previsto un assoggettamento alla fonte limitato al reddito da attività lucrativa dipendente conseguito in Svizzera, in virtù dell'appartenenza economica (artt. 5 cpv. 1 lett. a LIFD, 4 cpv. 2 lett. a LAID e 4 cpv. 1 lett. a LT) e conformemente all'art. 15 par. 1 della relativa CDI basata sul M-OCSE. Va precisato che, nel caso in cui il datore di lavoro fosse considerato secondo l'approccio formale, il reddito non sarebbe imponibile in Svizzera. Infatti, il datore di lavoro formale è la Y GmbH di Vienna, la quale non sottostà alla sovranità fiscale svizzera. In tali circostanze, l'onere delle remunerazioni non risulterebbe sostenuto da una stabile organizzazione o da una sede fissa che il datore di lavoro ha in Svizzera. Per questo motivo, la potestà impositiva sarebbe esclusivamente dello Stato di residenza del signor X, ovvero l'Austria.

Esempio 2: la Signora K è una collega del Signor X e anche lei è distaccata, per quattro mesi, presso la società H SA di Manno, dove svolge l'attività lucrativa. Tuttavia, la Signora K sottostà ai piani di lavoro della Y GmbH di Vienna, la quale decide quando può assentarsi dal lavoro e le impartisce gli ordini relativi al lavoro da eseguire. Ella non è integrata nella realtà aziendale della H SA e svolge il proprio lavoro autonomamente. Considerando tali elementi, la Signora K non configura un rapporto di subordinazione con la H SA di Manno, bensì mantiene il rapporto di lavoro con la Y GmbH di Vienna, anche

[59] Al fine di approfondire unicamente l'art. 15 par. 2 lett. c M-OCSE, in questi esempi è sottinteso che gli altri criteri siano soddisfatti (art. 15 par. 2 lett. a e b M-OCSE). Infatti, in base ai dati dell'esempio, il distacco dura meno di 183 giorni (art. 15 par. 2 lett. a M-OCSE) e lo stipendio è pagato dall'estero (art. 15 par. 2 lett. b M-OCSE).

durante il distacco. Il datore di lavoro, sia formale che economico, è la società Y GmbH di Vienna.

Soluzione esempio 2: la condizione prevista dall'art. 15 par. 2 lett. c M-OCSE è soddisfatta. Infatti, in questo caso, l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una sede fissa che il datore di lavoro ha in Svizzera (Stato della fonte). Anche se la prestazione viene fatturata alla H SA di Manno, quest'ultima non è considerata il datore di lavoro e, pertanto, il requisito di cui alla lettera c è soddisfatto. In questo caso, soltanto l'autorità fiscale austriaca (Stato di residenza) ha diritto di tassare il reddito da attività lucrativa dipendente conseguito dalla Signora K, conformemente all'art. 15 par. 2 della relativa CDI basata sul M-OCSE.

In conclusione, si può aggiungere che un lavoratore può essere distaccato tra uno Stato che applica l'approccio formale e uno Stato che considera l'aspetto economico. Nel caso in cui un contribuente oppure uno Stato contraente non fosse d'accordo sulle modalità d'applicazione della CDI effettuate dall'altro Stato contraente, avrebbe comunque la facoltà di invocare la procedura amichevole ai sensi dell'art. 25 M-OCSE.

E. L'approccio scelto dalle autorità fiscali svizzere

Per conoscere il trattamento fiscale del reddito da attività lucrativa dipendente conseguito da personale distaccato in Svizzera, è ora lecito domandarsi quale tra i due approcci sia applicato da parte delle autorità fiscali svizzere. A tal proposito, va innanzitutto specificato che il diritto interno svizzero non contiene una definizione esplicita della nozione "datore di lavoro", come neppure di "lavoro dipendente". Tuttavia, in base ad alcuni elementi, qui sotto indicati, si può affermare che prevale un approccio economico^[60]:

- l'art. 320 del Codice delle obbligazioni (CO; RS 220) sancisce che il contratto individuale di lavoro non necessita di una forma speciale per essere valido. Ciò significa che un rapporto di subordinazione può essere qualificato tale, anche in assenza di un contratto di lavoro firmato tra le parti;
- la sentenza della Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino (CDT) n. 80.2009.112, del 7 aprile 2010, esplicita che un'attività dipendente può essere intuita quando esiste un rapporto di dipendenza economica del contribuente nei confronti del datore di lavoro;
- l'autorità fiscale di Zurigo ha pubblicato, il 28 febbraio 2018, un foglio informativo nel quale è indicata la prassi, che prevede di considerare il datore di lavoro secondo l'approccio economico^[61];
- la Circolare AFC n. 37 "Imposizione delle partecipazioni di collaboratore", del 22 luglio 2013, riferisce che, nell'ambito

[60] MOSCHEN (nota 3), p. 9.

[61] Autorità fiscale del Cantone Zurigo, Informationsblatt zur faktischen Arbeitgeberschaft – Praxis im Kanton Zürich, gültig ab 1.1.2018, Zurigo, 28 febbraio 2018, in: https://www.steuern.ch/dam/finanzdirektion/ksta/quellensteuer/fuer_arbeitgebende_arbeitnehmende/faktische_arbeitgeberschaft/infoblatt_faktische_arbeitgeberschaft_KStA_ZH_2018.pdf.spooler.download.1521029943436.pdf/infoblatt_faktische_arbeitgeberschaft_KStA_ZH_2018.pdf (consultato il 10.09.2020).

dell'imposizione delle partecipazioni di collaboratore, sono considerati datori di lavoro anche i cd. "datori di lavoro di fatto" (cifra 2.2).

- la Circolare AFC n. 45 "Imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa dei lavoratori", del 12 giugno 2019, esplicita che, ai fini dell'imposizione alla fonte, sono considerati debitori della prestazione imponibile anche i datori di lavoro sul piano economico, cd. "datori di lavoro di fatto" (cifra 2.2).

Considerando tali aspetti, seppur noto che l'ordinamento giuridico svizzero non esplicita in modo definitivo tale approccio, è possibile intuire che, nel qualificare un rapporto lavorativo dipendente, le autorità svizzere attribuiscono maggiore importanza alle circostanze economiche^[62]. Tale considerazione è fondamentale nell'ambito del trattamento fiscale del reddito da attività lucrativa dipendente conseguito da personale distaccato.

IV. Conclusioni

L'impiego di personale distaccato in Svizzera è una tendenza in aumento. Di conseguenza, in futuro, le autorità fiscali saranno sempre più confrontate con casistiche di questo genere. In tal senso, si può definire una stretta correlazione con l'assoggettamento delle imprese giuridiche attive a livello internazionale e agli sviluppi delle rispettive normative.

Una considerazione va fatta in particolare per quanto riguarda le aziende che dispongono di diverse sedi in più Stati. I progetti infragruppo sono all'ordine del giorno in questo tipo di realtà, per le quali la libera mobilità delle proprie risorse può rappresentare una strategia chiave. Per un'impresa di questo genere, distaccare temporaneamente il proprio personale è spesso più efficiente rispetto alla ricerca e all'assunzione di manodopera nella località dell'attività. Infatti, un simile processo richiede l'integrazione del personale nell'azienda e la relativa formazione, costi non necessari nel caso di distacco del proprio personale^[63].

L'Accordo sulla libera circolazione facilita alle imprese e ai lavoratori l'espansione delle proprie attività in diversi Stati e la globalizzazione dei mercati spinge sempre di più gli attori economici ad estendere oltre i confini i propri interessi. Da un punto di vista della gestione aziendale, come anche della gestione del settore pubblico, il fenomeno dell'internazionalizzazione richiede, in misura sempre maggiore, di adeguarsi al contesto normativo internazionale e di considerarne gli effetti su larga scala. Infatti, dall'analisi esposta, si può evincere come gli aspetti da considerare in caso di impiego di personale residente all'estero siano molteplici. Il distacco di lavoratori implica una serie di considerazioni legali^[64] che non possono essere trascurate.

^[62] Da notare, inoltre, che già nel lontano 1999, il Consiglio federale dichiarava esplicitamente che un rapporto di subordinazione è da considerarsi tale nella forma sostanziale e non in quella giuridica (Messaggio concernente l'approvazione degli accordi settoriali tra la Svizzera e la CE, n. 99.028, del 23 giugno 1999, in: FF 5092, p. 5352, <https://www.admin.ch/opc/it/federal-gazette/1999/5092.pdf> [consultato il 10.09.2020]).

^[63] MOSCHEN (nota 3), p. 8.

^[64] HUG (nota 20), p. 80, in particolare si pensi al diritto tributario dello Stato nel quale viene esercitata l'attività lucrativa; al diritto tributario dello Stato

Alla luce di tale considerazione, nonostante si tratti di un settore di nicchia, il coinvolgimento legale conferma l'ampiezza del tema affrontato. Occorre, infatti, chiarire in quale misura e in quale Stato il reddito da lavoro dei distaccati debba essere tassato, in quale Stato i lavoratori distaccati siano assoggettati in materia di oneri sociali, quali condizioni lavorative vadano rispettate e quale tipo di permesso per stranieri sia necessario.

In questo senso, il datore di lavoro è responsabilizzato nel contesto normativo, sia nelle vesti di sostituto d'imposta, sia in quelle di debitore in materia sociale, così come anche per quanto concerne le garanzie salariali e di sicurezza sul lavoro. È auspicabile che i datori di lavoro prestino la dovuta attenzione a questi aspetti, avvalendosi di personale qualificato oppure appoggiandosi a società di consulenza e alle autorità competenti.

di residenza dei lavoratori distaccati; al diritto tributario internazionale, con particolare riferimento alle CDI; al diritto del lavoro dello Stato nel quale viene esercitata l'attività lucrativa; al diritto degli stranieri dello Stato nel quale viene esercitata l'attività lucrativa; al diritto della sicurezza sociale di entrambi gli Stati interessati e al diritto internazionale in materia di sicurezza sociale.