

Le modifiche al Commentario dell'OCSE in tema di reddito di lavoro dipendente

L'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni nei casi di distacco temporaneo di personale

Il 22 luglio 2010, il Consiglio dell'OCSE ha approvato la versione 2010 del Modello di Convenzione e del relativo Commentario introducendo importanti modifiche che riguardano, tra le altre, il regime dei redditi derivanti da attività di lavoro dipendente.

Il testo del Commentario attuale ricalca, quasi integralmente, il testo della "Revised Draft Changes to the Commentary on paragraph 2 of article 15" del 12 marzo 2007. Quest'ultimo documento era stato elaborato con l'intento preciso di migliorare il precedente documento sul medesimo tema ma ormai datato (2004).

Uno dei temi dominanti del nuovo Commentario relativo all'articolo 15 riguarda la necessità di evitare l'applicazione strumentale dell'esenzione fiscale, concessa dal paragrafo 2 del medesimo articolo del Modello OCSE, volta al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali (tale comportamento, per inciso, sta proprio alla base del fenomeno di *International Hiring-out of labour*).

L'uso strumentale dell'articolo 15 paragrafo 2 consiste, in buona sostanza, nell'impiego, da parte di un datore di lavoro residente, di lavoratori stranieri per un periodo di tempo limitato per il tramite di un soggetto intermediario non residente evitandone così l'assunzione diretta con benefici fiscali tanto per il datore di lavoro quanto, indirettamente, per i lavoratori stessi.

Per comprendere la *ratio* della disposizione convenzionale e soprattutto, per comprendere la necessità a livello interpretativo delle chiarificazioni elaborate dall'OCSE e integrate nel Commentario è necessario richiamare brevemente il funzionamento dell'articolo 15 nel suo complesso.

Il paragrafo 1 dell'articolo 15 del Modello OCSE contiene la regola generale che ripartisce la potestà impositiva tra i due Stati contraenti. In sostanza, le remunerazioni percepite da un soggetto residente in uno Stato contraente in relazione ad un'attività di lavoro

dipendente ivi prestata, devono essere assoggettate ad imposizione esclusivamente in detto Stato a meno che l'attività di lavoro non sia prestata nell'altro Stato contraente (cosiddetto "Stato della fonte"), nel qual caso, anche lo Stato della fonte avrà titolo ad assoggettare ad imposizione il reddito in via concorrente.

Il secondo paragrafo introduce invece una eccezione alla regola generale testé menzionata, riportando la potestà impositiva esclusiva allo Stato di residenza qualora tre precise condizioni vengano soddisfatte contemporaneamente, e più precisamente che:

- il percettore sia presente nell'altro stato per uno o più periodi non eccedenti in totale 183 giorni nel corso di 12 mesi consecutivi;
- la remunerazione sia pagata da, o per conto di, un datore di lavoro non residente nell'altro Stato;
- il costo della remunerazione non sia attribuibile ad una stabile organizzazione del datore di lavoro presente nell'altro Stato.

Tanto la condizione contenuta alla lettera *b*) quanto quella contenuta alla lettera *c*) del paragrafo 2, hanno quale scopo precipuo quello di evitare la tassazione nello Stato della fonte del reddito derivante dai cosiddetti "*short term employments*" (lavoro temporaneo). Questo per due ragioni fondamentali evidenziate nel Commentario al paragrafo 6.2: *(i)* i costi relativi allo *short term employment* non sono di norma dedotti dal soggetto fruitore dei servizi residente nello Stato della fonte, *(ii)* l'imposizione di eventuali ritenute alla fonte da parte del datore di lavoro non residente nello Stato della fonte (con relativa procedura di versamento delle stesse nell'altro Stato contraente) è ritenuta un aggravio amministrativo da evitare.



Entrando più specificamente nel tema, è possibile notare come le precisazioni più rilevanti introdotte dal nuovo testo del Commentario 2010 riguardino proprio il contenuto e l'interpretazione dell'articolo 15 paragrafo 2 lettera b) e mi riferisco, in particolare, ai paragrafi che vanno dall'8 al 8.27 del Commentario 2010.

Analizzando la lettera della disposizione convenzionale risulta subito chiaro all'interprete che un passo fondamentale è quello di capire chi sia, nella transazione transnazionale analizzata, il "datore di lavoro" (*employer*) ai fini convenzionali.

L'individuazione del datore di lavoro è una delicata operazione interpretativa che non può in alcun modo trascendere dalla norma interna dello Stato che applica la Convenzione, questo principalmente per il fatto che la Convenzione non definisce al suo interno il termine "*employer*"; l'OCSE, consapevole delle differenze esistenti nelle norme interne dei vari Stati membri ha identificato chiaramente due differenti approcci interpretativi che ha indicato nel Commentario.

Il paragrafo 8.2 del Commentario affronta il tema del datore di lavoro in senso formale/legale riconoscendo l'esistenza di Paesi che riconoscono per norma interna, quale "datore di lavoro", il soggetto partecipante ad un contratto di lavoro dipendente e lo considerano pienamente come tale in caso di applicazione della Convenzione. Tali Paesi, in sostanza, ritengono che possa parlarsi di rapporto di lavoro tra un soggetto "datore" ed un altro "prestatore" solamente in vigenza di un contratto formale tra gli stessi.

Il paragrafo 8.3 riconosce poi che una siffatta posizione si presta particolarmente a situazioni di abuso consentendo involontariamente l'esenzione da imposizione nello Stato della fonte anche nei casi di "*hiring-out of labour*". Il Commentario, al fine di consentire ai Paesi che lo vogliono di porre un rimedio formale a tale problema, propone una clausola aggiuntiva con un particolare *wording* che deroga al paragrafo 2 discriminando i casi di abuso e non consentendo, di conseguenza, l'applicazione dell'esenzione.

Il Commentario, al paragrafo 8.8, richiama correttamente l'attenzione sul fatto che, anche in assenza di una precisa clausola convenzionale *ad hoc*, lo Stato della fonte possa opporsi all'esenzione conferita dal paragrafo 2 in tutti i casi ritenuti di "abuso". Tale posizione sarebbe consentita in virtù dell'articolo 1 della Convenzione stessa e, del relativo Commentario, nella sezione che tratta degli "Usi impropri della Convenzione" (paragrafo 9.4).

Il nuovo paragrafo 8.4, al contrario, riconosce l'esistenza di Paesi che adottano un approccio di tipo sostanziale alla definizione di "datore di lavoro". Tali Paesi, in virtù della loro norma interna o della giurisprudenza in materia, ritengono possibile disconoscere il contratto formale tra il lavoratore ed il soggetto intermediario qualora

ritengano che (i) la natura dei servizi resi all'utilizzatore e (ii) la loro integrazione nel *business* di quest'ultimo siano tali da ritenere che lo stesso utilizzatore debba essere considerato quale "datore di lavoro" ai fini della Convenzione.

La contestazione ed il successivo disconoscimento di un rapporto di lavoro di tipo formale deve fondarsi sul riscontro di parametri oggettivi ulteriori e per tali ragioni, il Commentario, al paragrafo 8.14, qualora l'analisi preliminare (i) della natura dei servizi prestati dall'individuo, (ii) dell'attività svolta da parte del datore di lavoro formale e (iii) dell'attività svolta da parte del soggetto fruitore dei servizi porti a considerare che i rapporti "sostanziali" siano differenti da quelli "formali", elenca una serie di fattori oggettivi che possono essere rilevanti al fine di comprendere definitivamente se ci si trova di fronte ad una situazione di abuso tale da consentire la negazione dell'esenzione.

I fattori che devono essere tenuti in debita considerazione e che devono ricevere un riscontro oggettivo sono precisamente elencati dal Commentario e comprendono l'analisi e la valutazione puntuale di (i) chi abbia il potere di indirizzare l'individuo sulle modalità di svolgimento del lavoro, (ii) chi controlla ed ha la responsabilità per il luogo ove la prestazione lavorativa è posta in essere, (iii) la verifica del fatto che la remunerazione del lavoratore sia riaddebitata dal datore di lavoro formale all'impresa presso cui l'attività è svolta, (iv) di chi mette a disposizione del dipendente gli strumenti di lavoro, (v) chi determina il numero e la qualifica dei lavoratori che prestano l'attività, (vi) chi ha il diritto di selezionare il lavoratore che svolgerà l'attività e di terminare la relazione contrattuale, (vii) chi ha il diritto di irrogare sanzioni disciplinari connesse alla prestazione del lavoratore, (viii) chi determina giorni festivi e lavorativi dell'individuo.

Va da sé, che il soggetto in grado di controllare in senso gerarchico i fattori appena elencati è da considerarsi il datore di lavoro in senso economico o sostanziale anche in presenza di un contratto formale tra le parti che di fatto dissimuli il reale rapporto tra datore di lavoro in senso economico e lavoratore. Un aspetto ulteriore cui viene assegnata una rilevanza importante al fine di comprendere esattamente i reali rapporti tra i soggetti coinvolti in uno schema di *hiring-out of labour* attiene ai rapporti di tipo finanziario tra la società di servizi e la società utilizzatrice.

Il paragrafo 8.15 del nuovo Commentario afferma che per comprendere se la prestazione venga svolta nell'ambito di un rapporto di lavoro ovvero di un contratto di servizi è importante determinare se la remunerazione del lavoratore sia direttamente addebitata alla società utilizzatrice ovvero se il pagamento di un determinata somma attiene ai servizi prestati. Diviene quindi importante la valutazione attenta di quali siano gli accordi

finanziari tra le due società e, ad esempio, qualora i costi addebitati siano composti dalla retribuzione, dai *benefits* e dagli altri costi del lavoro che attengono strettamente all'attività prestata a favore della società utilizzatrice (ed eventualmente maggiorati con un *mark-up*) ciò sarà indicativo del fatto che la remunerazione del lavoratore è direttamente imputabile (tramite il riaddebito) a quest'ultima, rendendo più forte il legame sostanziale diretto tra il lavoratore e la società utilizzatrice stessa. Qualora, al contrario, i costi addebitati non abbiano una correlazione stretta con l'attività del lavoratore e non siano solamente composti da componenti retributive allora, tale legame sostanziale diretto tra lavoratore e società utilizzatrice, non potrà essere inferito.

Per maggiori informazioni:

OCSE; OECD approves the 2010 Update to the OECD Model Tax Convention, 22 luglio 2010, in:

http://www.oecd.org/document/32/0,3746,en_2649_33747_45689952_1_1_1_1,00.html
[23.05.2011]

OCSE; Revised draft changes to the commentary on paragraph 2 of Article 15, 12 marzo 2007, in:

<http://www.oecd.org/dataoecd/36/32/38236197.pdf>
[23.05.2011]

OCSE; The 2010 update to the Model Tax Convention, 22 luglio 2010, in:

<http://www.oecd.org/dataoecd/23/43/45689328.pdf>
[23.05.2011]



Walter Andreoni

LL.M.

*Dottore Commercialista
e Revisore dei Conti
Studio Maisto e Associati
Milano, Roma, Londra*