

# Fiscalità internazionale e redditi di lavoro dipendente: datore di lavoro economico e formale in Svizzera



**Marco Moschen**

Master of Advanced  
Studies SUPSI in Tax Law  
MSc in Economics  
Tax & Global Mobility Manager  
presso Deloitte SA

## L'imposizione dei redditi di lavoro dipendente nell'ordinamento svizzero, alla luce del Commentario all'articolo 15 paragrafo 2 M-OCSE

### 1.

#### Introduzione

I distaccamenti di personale a breve termine sono uno strumento di cui le imprese internazionali si avvalgono in misura sempre maggiore. Le ragioni di questo fenomeno sono diverse e complementari. Tra le principali sicuramente la crescente integrazione dei mercati globali e la facilità con la quale oggi i lavoratori sono in grado di spostarsi al loro interno. Determinante è anche la maggior efficienza nel replicare una funzione, un progetto o nel fornire un servizio all'estero da parte di personale temporaneamente mobilitato sul mercato di riferimento, piuttosto che da risorse da reperire, integrare e formare localmente. La recente tendenza a preferire la mobilità di breve termine a quella di medio-lungo, ha anch'essa origini molteplici, tra cui la precarietà della situazione economica degli ultimi anni, il minor costo per l'impresa normalmente associato ad un distacco di breve termine rispetto a trasferimenti duraturi e contesti normativi molto più snelli a cui adeguarsi<sup>[1]</sup>.



A questo proposito, un articolo del Dottor Walter Andreoni apparso su NF 5/2011 (pagine 14-16), ci illustrava come uno dei temi principali introdotti nel Commentario 2010 al Modello OCSE di Convenzione fiscale (di seguito M-OCSE), fosse la

necessità di evitare l'applicazione strumentale dell'esenzione fiscale del reddito di lavoro dipendente, concessa dal paragrafo 2 dell'articolo 15 M-OCSE.

Tale articolo regola infatti la ripartizione della potestà impositiva tra due Stati contraenti una Convenzione fiscale mutuata dal M-OCSE, su redditi da attività di lavoro dipendente. Il primo paragrafo dell'articolo contiene la regola generale, in base alla quale lo Stato sul cui territorio viene prestata l'attività (detto "Stato della fonte") detiene potestà impositiva concorrente, insieme allo Stato in cui il lavoratore ha residenza<sup>[2]</sup>.

Il secondo paragrafo dell'articolo 15 M-OCSE introduce l'eccezione a suddetta regola generale, assegnando potestà impositiva esclusiva allo Stato di residenza, qualora:

- a) il lavoratore dipendente, percettore del reddito, sia presente nello Stato della fonte per uno o più periodi non eccedenti in totale 183 giorni nel corso di 12 mesi consecutivi;
- b) la remunerazione sia pagata da, o per conto di, un datore di lavoro non residente nello Stato della fonte;
- c) il costo della remunerazione non sia attribuibile ad una stabile organizzazione del datore di lavoro presente nello Stato della fonte.

Queste tre condizioni quindi, se soddisfatte cumulativamente, permetterebbero di esentare il reddito di lavoro conseguito a fronte di cosiddetti *short term assignments*, o incarichi di breve durata, nello Stato in cui tali incarichi sono svolti.

Il soddisfacimento delle condizioni alle lettere b) e c), presuppone che il datore di lavoro del dipendente non si trovi nello Stato della fonte. Le modifiche introdotte nel Commentario M-OCSE a questo proposito, ci allertano sul fatto che ciò possa verificarsi nella forma, ma non nella sostanza, ovvero che il datore di lavoro formale/legale possa trovarsi effettivamente al di fuori dello Stato della fonte, mentre il soggetto che beneficia del lavoro del dipendente, localizzato nello Stato della fonte, sia il datore di lavoro effettivo, reale, economico. In quest'ultimo caso, secondo il Commentario M-OCSE, l'esenzione prevista dal paragrafo 2, articolo 15 M-OCSE non deve essere concessa.

Da quanto fin qui esposto, risulta evidente l'importanza di una corretta identificazione del datore di lavoro del dipendente di cui si vuole esentare il reddito nello Stato della fonte. Il M-OCSE tuttavia non contiene una definizione del concetto di datore di lavoro. In base all'articolo 3 M-OCSE stesso, le espressioni in esso non definite, assumono il significato a queste attribuito in quel momento dalla legislazione dello Stato che si trova ad applicare la Convenzione per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio (di seguito CDI), "prevalendo ogni significato attribuito dalle leggi fiscali applicabili di detto Stato sul significato dato al termine nell'ambito di altre leggi di detto Stato".

A questo proposito il Commentario M-OCSE distingue tra Stati nei quali, per normativa interna, il datore di lavoro è la controparte del lavoratore in una relazione contrattuale formale (che non viene messa in discussione ai fini tributari) e Stati che adottano invece un approccio di tipo sostanziale alla definizione di datore di lavoro, identificando quest'ultimo nel soggetto da cui effettivamente dipende professionalmente il lavoratore.

Nel primo caso, gli Stati interessati ad evitare che un tale approccio formale risulti nell'esenzione indebita di redditi tramite l'applicazione del paragrafo 2 dell'articolo 15, come nei casi così detti di *hiring-out of labour*<sup>[3]</sup>, possono adottare nelle proprie CDI, in via bilaterale, una clausola analoga a quella riportata al paragrafo 8.3 del Commentario M-OCSE, che recita: "Il paragrafo 2 di questo articolo (n.d.r. articolo 15 M-OCSE) non si applica alle remunerazioni ricevute da un residente di uno Stato contraente in corrispettivo di un impiego esercitato nell'altro Stato contraente e pagate da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente in quest'altro Stato se:

- il percettore del reddito rende servizi durante tale impiego ad una persona diversa dal datore di lavoro e quella persona, direttamente o indirettamente, supervisiona, dirige o controlla la maniera in cui tali servizi sono prestati; e
- questi servizi costituiscono una parte integrante dell'attività economica svolta da tale persona"<sup>[4]</sup>.

Nel secondo caso, se la natura dei servizi resi dal lavoratore coincide e si integra nel *business* del soggetto che fruisce dei servizi stessi nello Stato della fonte, il Commentario M-OCSE, al paragrafo 8.14, stila una serie di criteri da prendere in considerazione attentamente per identificare il datore di lavoro:

- 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.

Se il soggetto in capo al quale sono riconoscibili i poteri decisionali e le responsabilità descritte ai suddetti punti è il fruitore dei servizi nello Stato della fonte, lo stesso soggetto rappresenta anche il datore di lavoro in senso economico (*economic employer*). Venendo a coincidere Stato della fonte e Stato in cui è localizzato il datore di lavoro economico, l'esenzione prevista al paragrafo 2 dell'articolo 15 M-OCSE non deve quindi essere concessa.



## 2. Il concetto di datore di lavoro nell'ordinamento svizzero

Qualora fosse necessario dirimere un caso di doppia imposizione tra Svizzera e uno Stato con il quale è in vigore una CDI, improntata sul M-OCSE, si tratterebbe dunque di capire a quale delle due categorie di Paesi descritte dal Commentario appartiene la stessa Svizzera. La normativa domestica prevede un approccio formale nel qualificare il datore di lavoro o piuttosto un approccio economico?

Nell'ordinamento interno svizzero non è esplicitamente definito il concetto di datore di lavoro (o di lavoro dipendente). Andando a verificare le fonti che si sono occupate della questione, in diretta connessione con l'applicazione dell'articolo 15 paragrafo 2 M-OCSE, possiamo riscontrare l'esistenza di un approccio formale. *Höhn*<sup>[5]</sup> sostiene questo approccio (così come *Waldburger*<sup>[6]</sup>, *Bosshard* e *Rajower*<sup>[7]</sup>) richiamando l'osservazione della Svizzera ad una versione precedente del Commentario, tramite la quale la Svizzera chiariva che il disconoscimento dell'esenzione prevista dal paragrafo 2 dell'articolo 15 poteva avvenire unicamente in caso di utilizzo abusivo di manodopera straniera. Tale osservazione è interpretata da *Höhn* come riconoscimento del rapporto formale di lavoro dipendente, in tutti i casi in cui non è ravvisabile un comportamento abusivo.

Rilevante ed interessante il richiamo a tale dottrina in una sentenza del Tribunale federale<sup>[8]</sup>. Tale sentenza tratta il caso di un individuo, coniugato e residente fino alla fine del 1998 nel Cantone di Zurigo. Alla fine di quell'anno lascia la Svizzera e si trasferisce in Malaysia per occuparsi dell'espansione di un gruppo aziendale in tale località. La moglie rimane in Svizzera, dove si situava quindi il centro di interessi vitali della coppia e conseguentemente la loro residenza fiscale.

Tra Svizzera e Malaysia era ed è in vigore una CDI nel campo delle imposte sul reddito (di seguito CDI CH-MAL), mutuata dal M-OCSE. Il contribuente, accertato che nel periodo fiscale in oggetto non aveva soggiornato in Malaysia per più di 183 giorni e che non si configurava in loco una stabile organizzazione, argomentava che l'attività da lui svolta era per conto di una persona residente in Malaysia, che quest'ultima aveva sopportato in ultima analisi l'onere della sua retribuzione e che quindi il reddito di lavoro dipendente prestato sulla penisola era ivi imponibile in base all'articolo 15 paragrafo 1 M-OCSE.

Secondo il Tribunale federale da nessuno dei mezzi probatori presentati dai ricorrenti si evinceva un chiaro incarico da parte della società malese. Il fatto che singole istruzioni, peraltro firmate dal ricorrente, fossero su carta intestata dell'impresa malese non dimostrava nulla, secondo le motivazioni della sentenza. Il ricorrente basava la sua argomentazione sul fatto che l'onorario per la sua prestazione lavorativa fosse in ultima analisi a carico dell'impresa malese. Il Tribunale nella sua motivazione chiarisce che la documentazione a supporto di tale tesi non era idonea a dimostrare qualcosa a favore dei ricorrenti in quanto la Svizzera, sempre secondo la motivazione del Tribunale, si attiene comunque, in caso di attività lucrativa dipendente, ad una visione formale della nozione di datore di lavoro, per cui è determinante chi figura come datore di lavoro competente e paga il compenso, non colui al quale il compenso stesso viene addebitato in ultima analisi. Nel caso in oggetto il vincolo contrattuale formale sussisteva tra il ricorrente ed una persona residente a Bermuda, non in Malaysia. A supporto di quest'ultima considerazione, la motivazione contenuta nella sentenza cita la dottrina summenzionata.

Partendo da tale sentenza, le considerazioni che si possono fare in merito all'approccio formale della Svizzera, a cui il Tribunale federale fa riferimento, sono molteplici. Innanzitutto l'osservazione della Svizzera al Commentario M-OCSE, a cui rimanda la dottrina citata dal Tribunale federale, non compare più nella versione del Commentario 2010. Anche perché una delle ragioni fondamentali della revisione del Commentario all'articolo 15 M-OCSE, come spiegato nel Commentario stesso, risiede proprio nel fatto che distorsioni nell'applicazione dell'articolo possono derivare da fattispecie economiche slegate da strategie elusive.

Se si esaminano le CDI ed i protocolli di modifica ratificati dalla Svizzera dopo il 22 luglio 2010 sulla base del M-OCSE, ad esempio con Francia, Gran Bretagna, Danimarca, Austria, Lussemburgo, si nota che nessuno di questi trattati contiene la succitata clausola al paragrafo 2 dell'articolo 15 M-OCSE, che il Commentario al paragrafo 8.3 consiglia di inserire nelle CDI degli Stati che adottano un approccio formale.

Evidentemente non si è ritenuto di doversi tutelare in tal senso, elemento che potrebbe far ragionevolmente pensare che l'approccio adottato dalla Svizzera non è così strettamente formale come appare leggendo la sentenza del Tribunale federale.

A questo proposito è interessante soffermarsi su quanto stabilito dal Codice svizzero delle obbligazioni (di seguito CO). L'articolo 320 CO del capitolo intitolato al contratto individuale

di lavoro recita infatti al primo capoverso: *"Salvo disposizione contraria della legge, il contratto individuale di lavoro non richiede per la sua validità forma speciale"*.

Non richiedere forma speciale significa non richiedere necessariamente forma scritta<sup>[9]</sup>, il contratto di lavoro in Svizzera può avere quindi anche forma orale, a meno che una disposizione legale preveda il contrario. Lo stesso CO esplicita i casi in cui la forma scritta è necessaria, nello specifico per i contratti di tirocinio (articolo 344a CO) e per i contratti d'impiego del commesso viaggiatore (articolo 347a CO). Se si ammette la possibilità di contrarre un rapporto di lavoro dipendente senza sottoscrivere un contratto scritto, è ragionevole ipotizzare che nel valutare la relazione tra una persona fisica ed un'impresa, non ci si soffermi sull'aspetto formale, assodato che, per legge, l'elemento formale non è obbligatorio. D'altra parte lo stesso *Aubert*, nel commentare l'articolo 319 CO che definisce il contratto di lavoro come: *"quello con il quale il lavoratore si obbliga a lavorare al servizio del datore di lavoro per un tempo determinato o indeterminato e il datore di lavoro a pagare un salario stabilito a tempo o a cottimo"*, soffermandosi sulla locuzione *"al servizio"*, sottolineando come giurisprudenza e dottrina riconoscano il carattere della subordinazione come criterio distintivo essenziale del contratto di lavoro<sup>[10]</sup>. Quest'affermazione, se paragonata ai criteri enunciati dal Commentario M-OCSE al paragrafo 8.14 per stabilire l'esistenza di un *economic employer* nello Stato della fonte, rivela un approccio sostanziale del diritto civile svizzero.



Non prevedendo la normativa fiscale svizzera una definizione di datore di lavoro così come enunciato all'articolo 15 M-OCSE, è utile ricordare che, valutarne l'esistenza nel rapporto tra un lavoratore distaccato in uno Stato contraente diverso dal suo Stato di residenza e un'impresa residente nel primo Stato, così come illustrato nel Commentario M-OCSE, non vuol dire altro che valutare se tra le due parti esiste un rapporto di lavoro dipendente oppure, al contrario, se il lavoratore svolge un'attività lucrativa indipendente.

In quest'ottica risulta interessante il giudizio espresso dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino (di seguito CDT) in una sentenza del 2010<sup>[11]</sup>.

La fattispecie oggetto del ricorso al Tribunale d'appello riguarda la deducibilità dal reddito di spese professionali. Da un punto di vista tributario, infatti, la differenza fondamentale tra attività lucrativa dipendente e indipendente risiede nella misura delle detrazioni fiscalmente ammesse. Mentre per i dipendenti



il legislatore pone precisi limiti, a coloro che svolgono un'attività lucrativa indipendente sono riconosciute tutte le spese effettive. Né il dipendente né il lavoratore autonomo sono tuttavia dispensati dall'onere di provare i costi di cui chiedono la deduzione. Citando la sentenza della CDT: "*dottrina e prassi parlano di attività lucrativa indipendente quando essa si svolge in base ad un'organizzazione propria, liberamente scelta, che si manifesta all'esterno e si esercita per conto ed a rischio proprio del contribuente. Per lo più si richiede l'impiego sia di lavoro sia di capitale*[12]. *Si deve invece ammettere un'attività dipendente quando una delle parti, rispetto all'altra, è subordinata per quanto concerne l'impiego del tempo o l'organizzazione del lavoro. Un altro indizio può essere dato da un rapporto di dipendenza economica oppure dal fatto che il contribuente non sopporti il rischio economico a carico del datore di lavoro, il quale dirige la sua impresa e ne assume la responsabilità*".

Come riscontrato nella normativa civile, anche la CDT fa riferimento alla subordinazione quale caratteristica del rapporto dipendente di lavoro e, rispetto al diritto civile, specifica che altre caratteristiche di tale rapporto sono la dipendenza economica e l'assenza di rischio economico.

La sentenza va oltre e sottolinea come la casistica relativa ai conflitti nella qualificazione di un'attività come dipendente, piuttosto che indipendente, è molto più dettagliata nel campo delle assicurazioni sociali. Invita quindi a rifarsi a tale normativa e più in generale alla prassi instauratasi in questo campo. Viene quindi richiamata la giurisprudenza del Tribunale federale delle assicurazioni, che cita l'integrazione del lavoratore nell'azienda durante lo svolgimento della sua attività come fattore indicativo di un rapporto di dipendenza. Esattamente quanto enunciato dal Commentario M-OCSE al paragrafo 8.13, con cui tale giurisprudenza svizzera sembra, in questo caso, essere allineata.

Passate in rassegna normativa, giurisprudenza e dottrina, è doveroso soffermarsi sulla prassi delle autorità fiscali svizzere nell'identificazione del datore di lavoro, economico o formale, in sede di accertamento del reddito delle persone fisiche. Non sussiste apparentemente alcuna presa di posizione ufficiale da parte delle autorità fiscali cantonali, ad esclusione di un foglio informativo dell'autorità fiscale del Canton Zurigo. In tale documento, con validità a partire dal 1. luglio 2011 e con specifico riferimento ai casi di distacco internazionale di personale dipendente tra imprese appartenenti allo stesso gruppo aziendale, si afferma che l'approccio adottato dal fisco zurighese è quello dell'*economic employer*, così come interpretato dal Commentario M-OCSE. Di conseguenza, il salario di un lavoratore dipendente percepito in ragione della sua attività lavorativa prestata nel Canton Zurigo, in qualità di lavoratore distaccato per meno di 183 giorni da un'impresa estera con la quale mantiene un contratto di lavoro, è imponibile (alla fonte) nel Canton Zurigo, qualora l'*economic employer* sia ivi localizzato. Questo nonostante l'impresa estera, della quale il lavoratore è dipendente a livello contrattuale, versi materialmente il salario al lavoratore e nonostante la Svizzera abbia una CDI in vigore con il suo Paese estero di residenza, mutuata dal M-OCSE. L'esenzione prevista al paragrafo 2 dell'articolo 15 M-OCSE non troverebbe quindi applicazione. Il foglio illustrativo zurighese specifica poi che il disconoscimento di tale esenzione avviene unicamente a condizione che l'incarico del

lavoratore in Svizzera superi i 90 giorni, nel corso di 12 mesi. Questo perché sotto tale soglia l'amministrazione cantonale ritiene che non sussista integrazione tra l'attività dell'impresa svizzera che fruisce dell'opera del lavoratore e l'attività del lavoratore stesso, una delle condizioni cardine da ottemperare secondo il Commentario M-OCSE per non concedere l'esenzione prevista al paragrafo 2 dell'articolo 15 M-OCSE.

Questa presa di posizione da parte dell'amministrazione fiscale zurighese è rilevante. Non solo perché Zurigo è il Cantone più esposto, insieme a Ginevra, a casistiche quali quelle che la sezione del Commentario all'articolo 15 M-OCSE approfondisce e quindi è destinato a fare scuola tra gli altri Cantoni. Ma anche perché ci chiarisce qual è l'interpretazione della fattispecie da parte dell'autorità preposta all'accertamento dell'imponibile, che resta pur sempre un'interpretazione, ma sicuramente di "peso" non trascurabile. Soprattutto in ragione del fatto che è successiva alla sentenza del Tribunale federale, illustrata nelle righe precedenti, che sembra essere di avviso opposto.

È importante non trascurare poi il fatto che le autorità fiscali cantonali accertano anche il reddito imponibile a livello federale. È lecito quindi chiedersi quale sia la posizione dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito AFC). A questo proposito, una seppur piccola indicazione si può scorgere in una recente pubblicazione dell'AFC: la Circolare n. 37 sull'imposizione delle partecipazioni di collaboratore. Al paragrafo 2.2. viene data la definizione di datori di lavoro, testualmente: "*È considerato datore di lavoro ai sensi della presente circolare la società, la società del gruppo o lo stabilimento d'impresa, in cui è impiegato il collaboratore. Sono considerati datori di lavoro anche i cosiddetti datori di lavoro di fatto. Si pensi ad esempio al caso nel quale il collaboratore di una società-figlia estera viene inviato presso la società-madre svizzera, la quale si assume i costi del collaboratore. In questo caso, la società-madre svizzera viene considerata quale datore di lavoro di fatto*". L'approccio sostanziale, a favore della prevalenza dell'*economic employer*, o datore di lavoro di fatto come lo definisce l'AFC, sul datore di lavoro formale, appare chiaro.



### 3. Conclusioni

La Svizzera è un Paese membro fondatore dell'OCSE, un Paese sede di aziende multinazionali *leader* di mercato e dove multinazionali con sede all'estero decidono di localizzare filiali con importanti funzioni di gruppo. I flussi in entrata e in uscita di

collaboratori appartenenti a queste aziende sono quindi sostenuti, così come il substrato fiscale associato alle loro attività. Si delinea una tendenza che vede gli incarichi all'estero di breve termine essere preferiti a quelli di medio-lungo termine, fondamentalmente per ragioni di efficienza, economica e burocratica. In Svizzera inoltre, la recente votazione popolare "contro l'immigrazione di massa", potrebbe portare ad una situazione simile a quella precedente la libera circolazione delle persone, quando tramite il contingentamento risultavano favoriti i permessi di soggiorno di breve durata, "stagionali". Inoltre le amministrazioni fiscali, a livello globale, hanno intensificato la loro azione nell'accertamento di queste fattispecie e l'OCSE ha ritenuto necessario approfondire nel suo Commentario come evitare un'applicazione impropria dell'esenzione del reddito di lavoro dipendente nello Stato della fonte, prevista dall'articolo 15 paragrafo 2 M-OCSE.

Le soluzioni previste dal Commentario dipendono in modo determinante dalla normativa interna dello Stato che applica la CDI, basata sul M-OCSE, nello specifico dall'adozione di un approccio formale o economico di tale Stato nel definire il datore di lavoro del dipendente di cui si intende tassare il reddito.

In questo contesto la Svizzera, ad oggi, non si colloca in una posizione completamente definita. Il Tribunale federale si è

espresso a favore di un approccio formale nella valutazione dei rapporti di lavoro tra individui e imprese, con specifico riferimento all'applicazione dell'articolo 15 paragrafo 2 M-OCSE. Esistono tuttavia elementi riconducibili al diritto civile, alla giurisprudenza ticinese, a posizioni dell'amministrazione fiscale del Canton Zurigo e dell'AFC, illustrate in questo articolo, che dimostrano invece un approccio improntato sulla rilevanza della sostanza oltre la forma, ponendo l'accento sull'importanza delle circostanze economiche quale fattore discriminante nel qualificare un rapporto di lavoro come dipendente. *L'economic employer*, così come definito dall'OCSE, sembra quindi essere il futuro datore di lavoro anche in Svizzera.

#### Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.misterfisco.it/wp-content/uploads/2014/03/ocse.jpg> [18.05.2015]

[http://diblas-udine.blogautore.repubblica.it/files/2012/08/12.08.14-euro\\_726\\_frankschlierner.jpg](http://diblas-udine.blogautore.repubblica.it/files/2012/08/12.08.14-euro_726_frankschlierner.jpg) [18.05.2015]

[http://cdn.londonandpartners.com/visit/general-london/areas/canary-wharf/63540-640x360-work-canary-wharf-clocks\\_640.jpg](http://cdn.londonandpartners.com/visit/general-london/areas/canary-wharf/63540-640x360-work-canary-wharf-clocks_640.jpg) [18.05.2015]

[http://i.res.24o.it/images2010/SoleOnLine5/\\_Immagine/Finanza%20e%20Mercati/2010/10/banca-svizzera-cd-258x258.jpg?uid=fe60c096-cd63-11df-abeb-elb1dfc4c70b](http://i.res.24o.it/images2010/SoleOnLine5/_Immagine/Finanza%20e%20Mercati/2010/10/banca-svizzera-cd-258x258.jpg?uid=fe60c096-cd63-11df-abeb-elb1dfc4c70b) [18.05.2015]

[1] D'altro canto l'utilizzo di incarichi di breve periodo può avere differenti implicazioni non oggetto di questo articolo.

[2] Come noto tocca poi allo Stato di residenza eliminare la doppia imposizione secondo le disposizioni dell'articolo 23 M-OCSE.

[3] Su questo tema l'OCSE ha redatto il Rapporto "Taxation issues relating to the international hiring-out of labour", del 1985. Il fenomeno dell'*international hiring-out of labour* si verifica nel momento in cui un soggetto residente in uno Stato si avvale, nella sua impresa, del lavoro di individui non residenti, non assumendoli direttamente come dipendenti, ma attraverso un prestito di manodopera da un intermediario residente all'estero. In questo modo le uniche relazioni contrattuali in essere sono tra

lavoratori e intermediario e tra intermediario e impresa che prende a prestito la manodopera, nessuna relazione contrattuale invece tra lavoratori e impresa che beneficia del loro lavoro. Nel caso in cui un'impresa dovesse ricorrere all'*international hiring-out of labour* unicamente per avvantaggiarsi dell'esenzione prevista dal paragrafo 2 dell'articolo 15 M-OCSE, tale comportamento costituirebbe un abuso della CDI e sarebbe chiaramente contrario ai fini che l'OCSE intende perseguire con le disposizioni contenute nell'articolo 15 M-OCSE.

[4] Traduzione non ufficiale.

[5] Höhn Ernst, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, II<sup>o</sup> ed., Berna 1993, pagina 183.

[6] Waldburger Robert, Das Einkommen aus unselbständiger Arbeit im internationalen Steuerrecht der

Schweiz, San Gallo 1990, pagina 124.

[7] Bosshard Erich/Rajower Felix, Begriff des Arbeitsgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. B OECD-Musterabkommen [Monteurklausel], in: IFF Forum für Steuerrecht, 2003, Heft 3, pagina 200 e seguenti.

[8] Sentenza TF n. 2A.252/2006, del 17 novembre 2008.

[9] Aubert Gabriel, in: Thévenoz Luc/Werro Franz (a cura di), Commentaire Romand, Code des obligations I, Basilea 2003, pagina 1673 e seguenti.

[10] Aubert Gabriel, in: Thévenoz Luc/Werro Franz (a cura di), Commentaire Romand, Code des obligations I, Basilea 2003, pagina 1673 e seguenti.

[11] Sentenza CDT n. 80.2009.112, del 7 aprile 2010.

[12] Cagianut Francis/Höhn Ernst, Unternehmenssteuerrecht, Berna 1986, pagina 53.