



**UNIVERSITÀ DELLA VALLE D'AOSTA**  
**UNIVERSITÉ DE LA VALLÉE D'AOSTE**

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE E POLITICHE**  
**CORSO DI LAUREA IN SCIENZE DELL'ECONOMIA E**  
**DELLA GESTIONE AZIENDALE**

**TESI DI LAUREA**

**LA DISCIPLINA DEI REDDITI DA LAVORO NEL MODELLO**  
**OCSE DI CONVENZIONE CONTRO LE DOPPIE**  
**IMPOSIZIONI**

**DOCENTE 1° relatore:** Prof. Roberto Franzè

**STUDENTE:** 19 C05 682 Rama Abou El Bahren

**ANNO ACCADEMICO 2021/2022**

*Ai miei genitori, che da sempre credono in me.*

# INDICE

Introduzione	3
1. La residenza fiscale	6
1.1. L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente	8
1.2. Il domicilio	9
1.3. La residenza	11
1.4. Il requisito temporale	11
1.5. Le "tie-breaker rules"	12
2. Tassazione dei redditi da lavoro dipendente	15
2.1. Quadro normativo generale	15
2.2. Articolo 15 del Modello OCSE	17
2.3. Le diverse fattispecie di lavoro dipendente prestato all'estero	27
2.3.1. Trasferta	27
2.3.2. Trasferimento all'estero ed assunzione per l'estero	28
2.3.3. Distacco presso imprese estere	29
2.3.4. Frontalieri	31
2.3.5. Trasfertisti	33
2.4. Il trattamento delle stock options dei dipendenti	34
2.5. Tassazione compensi ricevuti dopo la cessazione del rapporto lavorativo	37
2.6. Casi di doppia imposizione	40
2.6.1. Caso 1: la trasferta all'estero del dipendente distaccato in Italia	40
2.6.2. Caso 2: T.F.R. erogato da società italiana a soggetto residente all'estero	42
2.6.3. Caso 3: caso di doppia imposizione durante il periodo dell'epidemia	43
3. Tassazione di compensi di amministratori e di sindaci di società	46
3.1. Articolo 16 del Modello OCSE	46
3.2. Il trattamento fiscale dei compensi dei membri del consiglio di amministrazione previsto dalla normativa italiana	47
4. Tassazione dei compensi degli artisti e sportivi	50
4.1. Articolo 17 del Modello OCSE	50
4.2. L'eliminazione della doppia imposizione	55
4.3. La disciplina fiscale italiana	56
4.4. Caso: la squadra di ciclisti	57
5. Conclusioni	58

Bibliografia	62
Ringraziamenti	65

# Introduzione

La crescente globalizzazione ha incentivato gli imprenditori a mantenere le relazioni personali, sviluppare affari e produrre redditi oltre i confini nazionali.

Le imprese non svolgono più transazioni solamente con imprese nazionali, ma anche estere.

Come anche la mobilità dei lavoratori in ambito internazionale è aumentata in modo significativo e le attività lavorative sono diventate molto variegata, portando a complicare il quadro normativo dal punto di vista fiscale. Infatti, nell'arco di una carriera professionale è sempre più frequente la possibilità che il lavoratore sia impiegato in numerosi Stati.

Questo implica che tali lavoratori sono sottoposti a diversi regimi fiscali quanti sono i paesi in cui ha svolto la propria attività.

Vi è dunque l'esigenza da parte dello Stato di non perdere le proprie entrate erariali e spesso ciò porta alla generazione di una doppia imposizione, che avviene ogni volta che lo Stato in cui l'attività lavorativa è prestata non coincide con lo Stato di residenza del prestatore. La doppia imposizione significa che il medesimo reddito di un soggetto è sottoposto a una plurima tassazione.

Al fine di identificare la ripartizione della potestà impositiva tra i Paesi coinvolti occorre fare riferimento sia alle normative interne dei Paesi sia alle Convenzioni contro le doppie imposizioni eventualmente applicabili.

Risulta, dunque, necessario trovare delle soluzioni al fine di eliminare la doppia imposizione.

L'imposizione dei redditi transnazionale ci porta a dover individuare lo Stato legittimato alla tassazione delle relative entrate. Tale problema venne superato con l'applicazione degli accordi contro le doppie imposizioni stipulate fra i vari paesi. La maggior parte dei paesi si aspirano al Modello di convenzione elaborato dall'OCSE<sup>1</sup>. Tuttavia, anche se sono degli accordi specifici si può prevedere di adattarli alle richieste dei vari Paesi.

Nel primo capitolo sono stati analizzati i principi generali di tassazione e la definizione di residenza delle persone fisiche sia nel diritto interno sia nel Modello di convenzione OCSE. In quanto, il principio della residenza rappresenta un concetto importante nel diritto tributario,

---

<sup>1</sup> L'Ocse è un'organizzazione internazionale di studi economici per i paesi membri, paesi sviluppati aventi in comune un sistema di governo di tipo democratico ed un'economia di mercato. (Dipartimento del Tesoro, s.d.)

dato che svolge la funzione di collegamento territoriale all'imposizione. In quanto il lavoratore sarà assoggettato alla tassazione secondo il criterio mondiale o territoriale.

Per determinare il Paese di residenza di un soggetto si fa prima riferimento alla normativa interna degli Stati coinvolti, ma nel caso in cui determinassero dei fenomeni di "doppia residenza fiscale" possono portare a una doppia imposizione. Questa doppia residenza può essere superata attraverso l'applicazione dell'articolo 4 del Modello OCSE, il quale prevede dei criteri a cascata, dette "tie breaker rules", cioè il verificarsi della prima condizione è sufficiente a risolvere la questione e non è necessario verificare quelle successive.<sup>2</sup>

Sono frequenti i casi di doppia imposizione, dal momento che il reddito risulta tassato sia nel Paese di residenza che nel Paese della fonte.

Lo scopo del presente lavoro è di analizzare la disciplina dei redditi da lavoro secondo quanto previsto dal Modello di convenzione elaborato dall'OCSE. Si pone di analizzare principalmente gli articoli 15, 16 e 17 del Modello, i quali disciplinano rispettivamente la tassazione dei redditi da lavoro dipendente, la tassazione dei compensi di amministratori e sindaci di società e la tassazione dei compensi di artisti e sportivi.

Nel secondo capitolo si analizza il reddito dal lavoro dipendente, previsto all'art. 15 del Modello OCSE, il quale stabilisce una regola generale di tassazione. L'articolo prevede che i redditi da lavoro dipendente sono tassati nel Paese di residenza del lavoratore, a meno che tale attività non sia svolta nell'altro Stato contraente. In tal caso tali redditi possono essere tassati in via concorrente sia dal Paese della fonte che di residenza.<sup>3</sup>

In questo capitolo si studia anche le diverse fattispecie di lavoro prestato all'estero e altri casi che potrebbero sorgere, come nel caso in cui venga concesso al dipendente delle stock options<sup>4</sup> e la tassazione dei compensi ricevuti dopo la cessazione del rapporto di lavoro.

Nel terzo capitolo è stato analizzato la tassazione di compensi di amministratori e sindaci di società, la cui attività può essere esercitata anche da un soggetto non residente nel territorio dello Stato, e come esso viene assoggettato a tassazione concorrente in entrambi gli Stati.

---

<sup>2</sup> (Migliorini, Fiscomania, 2022)

<sup>3</sup> (Migliorini, Fiscomania, 2021)

<sup>4</sup> Un piano di Stock Option per Dipendenti è uno strumento di remunerazione e incentivazione per il personale di un'impresa. In genere, per acquistare le azioni o le quote i beneficiari devono lavorare per la società per un certo periodo di tempo o raggiungere determinati risultati. (Stock option per dipendenti, s.d.). Il diritto di opzione deriva dalla stipula di un contratto con il quale l'azienda ed il lavoratore disciplinano che il lavoratore ha la possibilità, trascorso un determinato periodo di tempo, di trasformare le opzioni assegnate in azioni della società.

Nel quarto capitolo è stato analizzato la tassazione dei compensi di artisti e sportivi e come essi possono percepire redditi che si possono configurare in differenti modi, come canoni, lavoro autonomo o reddito da lavoro dipendente. Tuttavia, indipendentemente dalla forma con cui l'attività lavorativa viene esercitata è prevista la tassazione nel Paese ove l'attività è esercitata. In tutti i capitoli è stato usato il regime fiscale italiano come base di confronto in modo da poter evidenziare meglio l'applicabilità di tali norme. Inoltre, sono stati illustrati alcuni casi di doppia imposizione a cui l'agenzia delle entrate ha dato un suo parere.

# 1. La residenza fiscale

L'ordinamento tributario italiano applica le imposte sui redditi sia alle persone fisiche residenti sia alle persone non residenti nel territorio dello Stato, ma seguono regole di determinazione delle basi imponibili differenti. I redditi dei primi, ovunque prodotti, vengono tassati sulla base del reddito globalmente prodotto, secondo il **principio del *worldwide taxation principle*** (cioè reddito mondiale). Quindi si prevede che i soggetti debbano dichiarare nel paese della residenza fiscale tutti i redditi, ovunque prodotti. Mentre, ai soggetti non residenti la tassazione in Italia concorrono solamente i redditi prodotti nel territorio dello Stato, seguendo il **principio della territorialità**. Quindi, i soggetti non fiscalmente residenti in Italia sono tenuti a presentare nella propria dichiarazione dei redditi solamente quelli ivi prodotti.<sup>5</sup>

Questo ci porta a desumere che il reddito di un residente in Italia sia sottoposto ad imposizione sia nel paese estero sia in Italia, il che fa sì che ci sia una doppia imposizione. Inoltre, esso porta a pensare che la residenza nel territorio italiano sia un requisito fondamentale al fine di determinare quali redditi concorrono alla formazione della base imponibile.<sup>6</sup>

La **doppia imposizione internazionale**<sup>7</sup> si presenta ogni volta, che uno stesso reddito, dello stesso soggetto, viene imputato a tassazione di imposte comparabili sia nello Stato della fonte che nello Stato di residenza, facendo riferimento al medesimo periodo di imposta.

Dato che la doppia imposizione implica questi effetti dannosi sugli scambi di beni e servizi e sui movimenti di capitali, di tecnologia e di persone si è avuta la necessità di rimuoverli al fine di favorire le relazioni economiche tra i paesi. Perciò, si è avuta la necessità di chiarire e conformare le situazioni fiscali dei contribuenti<sup>8</sup>, che svolgono attività lavorative all'estero, attraverso l'applicazione da parte dei paesi soluzioni comuni a casi di doppia imposizione.

Vista l'intenzione dei paesi di coordinare gli accordi bilaterali in materia fiscale, l'**OCSE** ha elaborato un Modello di convenzione fiscale adottabile dagli Stati, per regolare queste fattispecie tributarie. Tale Modello, però, costituisce un semplice modello, cioè una proposta di

---

<sup>5</sup> (Garbarino, 2019)

<sup>6</sup> (Rodella, 2013)

<sup>7</sup> Secondo il Model Tax convention on income and on capital la doppia imposizione internazionale è definita come "the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods."

<sup>8</sup> Il contribuente è il soggetto tenuto a versare i tributi che contribuiscono al finanziamento delle spese dello Stato. L'art. 53 Cost. stabilisce che tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva



accordo in materia fiscale, ma poi i paesi sono liberi di accordarsi liberamente. Tutto ciò viene effettuato solo al fine di prevenire l'evasione e l'elusione fiscale.<sup>9</sup>

Le convenzioni internazionali hanno come obiettivo quello di attenuare la doppia imposizione ripartendo i diritti di imposizione tra i due Stati e spesso uno Stato accetta disposizioni, che limitano il suo diritto di tassare un reddito, solamente a condizione che questi elementi siano imponibili nell'altro Stato.

Inoltre, la **residenza fiscale** risulta essere il criterio di collegamento maggiormente utilizzato a livello internazionale per determinare la potestà impositiva. Il quale, quindi, risulta fondamentale per delimitare l'ambito di applicazione del Modello.

Il concetto di residenza mostra il legame economico-sociale che la persona ha in un determinato Stato; di conseguenza la residenza è lo status personale di una persona in base al quale un ordinamento rivolge una certa pretesa impositiva.

Infatti, la nozione di residente in uno Stato ha diverse funzioni rilevanti, che sono:

- la determinazione dell'ambito di applicazione di una convenzione;
- nella risoluzione di casi in cui la doppia imposizione sia una conseguenza di una doppia residenza (quando due Stati, nel rispetto della sua legislazione interna, ritengano un soggetto residente nel proprio territorio nazionale);
- nella risoluzione dei casi in cui la doppia imposizione sia una conseguenza della tassazione dello Stato di residenza e Stato di origine.

Gli elementi che determinano la residenza fiscale di un soggetto nell'ordinamento italiano sono disciplinati all'interno dell'art. 2 del TUIR<sup>10</sup>, il quale prevede che ai fini delle imposte sul reddito si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono <sup>11</sup>:

- iscritte nelle anagrafi comunali della popolazione residente;
- hanno il domicilio nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 43 c.c. comma 1, cioè inteso come il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi;
- hanno la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 43 c.c. comma 2, cioè inteso come il luogo in cui la persona ha la dimora abituale.

---

<sup>9</sup> (Bertocchi, 2020, p. 347-348)

<sup>10</sup> Testo Unico delle Imposte sui Redditi, è il testo che in Italia regola la disciplina riguardante la tassazione dei redditi per tutti le tipologie di contribuenti, sia che si tratti di persone fisiche, sia che si tratti di società. (Cos'è il TUIR: Testo Unico delle Imposte sui Redditi, s.d.)

<sup>11</sup> Con l'espressione "per la maggior parte del periodo di imposta" ci si riferisce ad un periodo di oltre 6 mesi (183 giorni o 184 giorni se bisestile) nel periodo di imposta.

Questi elementi sono alternativi, quindi è sufficiente che si verifichi uno di essi, affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia.<sup>12</sup>

Quindi, per essere considerato fiscalmente non residente in Italia è necessario che non si realizzino tutti e tre i requisiti. Infatti, se un soggetto si cancella dall'anagrafe della popolazione residente e si iscrive all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (A.I.R.E.)<sup>13</sup>, ma mantiene in Italia la propria dimora abituale o il proprio centro degli affari e degli interessi, continua ad essere considerato residente in Italia.<sup>14</sup>

### **1.1. L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente**

L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente è disciplinata dalla legge n. 1228/1954 e dal connesso Regolamento di attuazione, il D.P.R. n. 223/1989.

Il Regolamento individua due criteri per l'iscrizione:

- l'aver stabilito nel comune il proprio **domicilio**, oppure
- l'aver **dimora stabile** in una località.

La cancellazione dal registro dei residenti è seguita dall'annotazione all'A.I.R.E.

Tuttavia, come detto in precedenza, la sola iscrizione all'A.I.R.E. non determina l'effettivo trasferimento all'estero. Infatti, nel caso in cui un soggetto si sia trasferito, ma la sua famiglia è rimasta in Italia o si sia mantenuto in Italia il centro dei suoi affari e dei suoi interessi, continua a essere considerato fiscalmente residente in Italia. Come anche, non cessano di appartenere alla popolazione residente i soggetti che dimorano temporaneamente in altri comuni o all'estero.<sup>15</sup>

Inoltre, la giurisprudenza della suprema corte ha ribadito in diverse sentenze (tra cui la sentenza n. 1812 del 17 luglio 1967, sentenza n. 4829 del 20 settembre 1979, sentenza n. 2070 del 24 marzo 1983 e sentenza n. 791 del 5 febbraio 1985) che la sola cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente in Italia e la successiva iscrizione all'A.I.R.E., non costituisce nessuna prova della propria residenza all'estero. Da ciò si evince che l'aver stabilito il proprio domicilio

---

<sup>12</sup> (Poggi, 2018)

<sup>13</sup> L'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (A.I.R.E.) è stata istituita con legge 27 ottobre 1988, n. 470 e contiene i dati dei cittadini italiani che risiedono all'estero per un periodo superiore ai dodici mesi. Essa è gestita dai Comuni sulla base dei dati e delle informazioni provenienti dalle Rappresentanze consolari all'estero. (Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero, s.d.)

<sup>14</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 279-280)

<sup>15</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 281)

in Italia è sufficiente al fine di determinare la residenza fiscale, indipendentemente che sia iscritto nell'anagrafe della popolazione residente o meno.<sup>16</sup>

## 1.2. Il domicilio

Il domicilio di una persona è definito dall'art. 43 comma 1 del Codice civile, "il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi"

Tale definizione ci fa intendere che il domicilio non considera la presenza effettiva della persona nel luogo, ma tiene conto dove egli ha voluto stabilire e mantenere la sede principale dei propri affari e interessi.<sup>17</sup>

In tal senso, il ministero delle finanze nella circolare 304/E del 2 dicembre 1997 ha compreso nella "sede principale dei suoi affari ed interessi" non solo i rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche altri rapporti morali, sociali e familiari. Infatti, il domicilio va determinato attraverso l'osservazione di tutte le relazioni che il soggetto ha e sulla base di elementi di prova, come i rapporti familiari o affettivi, gli interessi economici, l'intenzione di ritornare in Italia in futuro.<sup>18</sup>

Tuttavia, può esserci il caso in cui un soggetto abbia pluralità di interessi localizzati in più Stati e per individuare il domicilio bisogna ricorrere a dei parametri quantitativi e qualitativi. L'impiego di parametri quantitativi (quali il fatturato, metri quadri del fabbricato occupato, ecc.) consente di arrivare a dei risultati oggettivi e certi.

Tali risultati non possono essere raggiunti tramite l'applicazione di misure qualitative (come il grado di soddisfazione, il gradimento delle mansioni svolte, ecc.), dato che conducono a delle valutazioni soggettive e portano a complicare l'individuazione della sede principale. Questa situazione si complica nel caso in cui un soggetto lavora in un luogo, ma ha la moglie e i figli in un altro luogo; quindi, quando, gli interessi e gli affari economici sono presenti in un luogo e i legami affettivi in un altro.<sup>19</sup>

Secondo la Cassazione possono essere elementi utili al fine di individuare il domicilio del contribuente:

---

<sup>16</sup> (Dragonetti & Piacentini , Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 280)

<sup>17</sup> (Dragonetti & Piacentini , Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 282)

<sup>18</sup> Nella circolare 304/E del 1997 la locuzione "affari ed interessi" "deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari (Cass. 26 ottobre 1968, n.3586; 12 febbraio 1973, n. 435); sicché' la determinazione del domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona (Cass. 5 maggio 1980, n. 2936)". (Circolare del 02/12/1997 n. 304 - Min. Finanze)

<sup>19</sup> (Dragonetti & Piacentini , Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 283)

- l'acquisto di beni immobili nello Stato;
- la gestione di affari;
- la disponibilità di almeno di un'abitazione in Italia nel quale percorre diversi periodi dell'anno;
- l'intestazione di conti correnti presso una banca in Italia;
- stipula di polizze assicurative in Italia;
- il recapito della corrispondenza ad un indirizzo italiano.

Altri indicatori al fine di individuare la residenza di un soggetto si trovano in una lista allegata al provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 47060/2017, nella quale troviamo:

- avere coniuge e/o figli e/o altri familiari residenti in Italia, domiciliati o con dimora abituale in Italia;
- la presenza di stabili legami personali, sociali, culturali e politici con soggetti residenti;
- lo svolgimento di cariche sociali in società ed enti residenti in Italia;
- l'iscrizione e la frequenza effettiva di figli minori presso istituti scolastici in Italia;
- l'utilizzo effettivo di un immobile ad uso abitativo in Italia per più di 90 giorni.<sup>20</sup>

Infatti, un lungo allontanamento dalla propria residenza, che può essere, ad esempio, per motivi di lavoro o studio, non fornisce una prova sufficiente tale da dimostrare che il soggetto abbia voluto variare la sua residenza nella nuova dimora. Perciò è indispensabile che il trasferimento si ricolleggi ad una volontà di stabilire il nuovo luogo, come centro principale dei propri interessi e delle proprie relazioni familiari e sociali. Però, la sola volontà non è sufficiente per far venir meno il requisito, questo fattore lo si deve accompagnare a elementi certi di effettività, come ad esempio il trasferimento della propria famiglia e l'iscrizione dei figli nelle scuole del paese di destinazione e cancellarsi dall'anagrafe della popolazione residente per poi successivamente iscriversi all'A.I.R.E.

Il legislatore, come citato nella circolare 304/E del 1997, ha inteso un legame effettivo e non provvisorio con il territorio dello Stato, tale da legittimare il concorso alle spese pubbliche allo scopo di far rispettare i doveri di solidarietà previsti dall'art. 53 comma 1 della costituzione, il quale prevede: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".

---

<sup>20</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 284)

### 1.3. La residenza

Il concetto di residenza definito dal Codice civile, nell'art. 43 comma 2, che prevede "la residenza è il luogo in cui la persona ha la dimora abituale" e con ciò la giurisprudenza ha introdotto un duplice requisito: il primo è quello oggettivo della permanenza abituale in un determinato luogo con stabilità; il secondo è quello soggettivo, ossia la volontà della persona di dimorare in un luogo e di stabilire la propria vita.<sup>21</sup>

La dimora è definita come il luogo in cui un individuo permane per un certo tempo e il rapporto tra l'individuo e la località deve avere connotato da una minima stabilità. Quindi, l'aggettivo stabile ha una funzione rafforzativa facendo sì che la semplice dimora si trasformi in residenza.<sup>22</sup> Tuttavia, la permanenza abituale per sussistere non è necessaria la continuità o la definitività. Infatti, il soggetto potrebbe svolgere la sua attività fuori dal luogo in cui si risiede, fin tanto che abbia la volontà di mantenere la propria abitazione, vi ritorni quando gli è possibile e mostri l'intenzione di mantenersi il proprio centro delle relazioni familiari e sociali.<sup>23</sup>

### 1.4. Il requisito temporale

Il legislatore oltre a determinare dei criteri di collegamento con il territorio stabilisce anche un limite temporale entro il quale quei fenomeni devono manifestarsi. Infatti, l'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente, il domicilio e la residenza devono sussistere per un periodo determinato, che è il "**maggior periodo di imposta**". Esso sottintende un periodo di 183 o 184 giorni, a seconda che l'anno sia normale o bisestile.<sup>24</sup>

Le indicazioni del Consiglio dell'OCSE e del Commentario sono state sostanzialmente accolte nella circolare del 17 agosto 1996, n.201, riepilogativa della posizione dell'autorità fiscale nazionale in tema di determinazione del maggior periodo di imposta.

Il consiglio dell'OCSE al paragrafo 5 del Commentario relativo all'art. 15 del Modello OCSE prevede nel computo dei giorni utili alla determinazione del maggior periodo di imposta ha ritenuto includere:

- le frazioni di giorno,
- il giorno di arrivo;

---

<sup>21</sup> (Rodella, 2013)

<sup>22</sup> (Dragonetti & Piacentini , Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 285)

<sup>23</sup> (Dragonetti & Piacentini , Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 286)

<sup>24</sup> (Dragonetti & Piacentini , Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 287)

- il giorno di partenza;
- i sabati e le domeniche, nel caso siano trascorsi nel paese in cui viene svolta l'attività lavorativa;
- i giorni festivi, se trascorsi nel paese dove viene prestata l'attività;
- i giorni di ferie trascorsi nello stesso paese in cui vi svolge l'attività lavorativa (prima, durante e dopo la cessazione dell'attività);
- i congedi di malattia;
- le brevi interruzioni all'interno dello Stato in cui le attività sono svolte;
- i giorni trascorsi nel paese in cui è esercitata l'attività per le seguenti ragioni: decesso o malattia di un familiare, interruzione dovuta a scioperi o a ritardi nelle consegne.

Mentre, si è ritenuto di escludere:

- la durata di tempo trascorso nel paese in cui l'attività sono esercitate, in transito tra due luoghi situati al di fuori di detto paese, nel caso in cui la durata fosse meno di 24 ore;
- i giorni di ferie passate al di fuori del paese in cui sono esercitate le attività;
- le brevi interruzioni che avvengono per qualsiasi motivo e hanno luogo al di fuori del paese in cui l'attività è esercitata.

Tuttavia, occorre ricordare che il requisito temporale non va parametrato al periodo di permanenza nel territorio italiano, ma ai tre criteri, prima citati, previsti dal Codice civile. Infatti, come specificato dalla Cassazione con ordinanza n. 3858 del 8 febbraio 2022 "nell'ipotesi di attribuzione di residenza fiscale in Italia sulla base del domicilio, individuato come centro degli interessi economici, non è rilevante la durata di permanenza in Italia del contribuente".

### **1.5. Le "tie-breaker rules"**

La doppia imposizione può nascere in due casi: quando il contribuente, secondo la normativa interna di due Stati, risulta essere residente in entrambi i paesi; oppure quando il contribuente residente in uno Stato, ma percepisce redditi di fonte estera, di conseguenza, sarà assoggettato a tassazione sia nel paese di residenza sia in quello di provenienza della rendita.

Il primo caso è quello quando, per esempio, un soggetto abbia la sua abitazione principale nello Stato A, dove vive la sua famiglia, ma ha abitato per più di sei mesi nello Stato B, che secondo le norme interne di quest'ultimo è tassato come residente di tale Stato. Nel secondo caso, invece, è quando, per esempio, un soggetto che ha la residenza nello Stato A, che tassa il reddito

di fonte estera per principio della tassazione del reddito mondiale, e, contemporaneamente, lo Stato B tassa il reddito prodotto all'interno del proprio territorio per principio di territorialità.

**L'articolo 4 del Modello OCSE** nel definire lo status di residente fa riferimento alla nozione di residenza nelle legislazioni nazionali e come criteri per la sua definizione la norma menziona il domicilio, la residenza, la sede di direzione o qualsiasi altro criterio di natura simile.

In caso di conflitto che portano a casi di doppia residenza l'art. 4 del Modello OCSE stabilisce delle regole, che permettono di definire la residenza di una persona. Infatti, l'articolo sancisce:

“a) detta persona è considerata residente solo nello Stato nel quale ha un'abitazione permanente. Quando essa dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, è considerata residente solo nello Stato nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);

b) se non si può determinare lo Stato nel quale detta persona ha il centro dei suoi interessi vitali, o se la medesima non ha un'abitazione permanente in alcuno degli Stati, essa è considerata residente solo dello Stato in cui soggiorna abitualmente;

c) se detta persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati, ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente solo dello Stato del quale ha la nazionalità;

d) se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati, o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo.”

Tale articolo prevede dei “**criteri a cascata**” (o in inglese le “**tie-breaker rules**”), che si applicano al posto della normativa interna e sono disposti in ordine gerarchico e sono tra loro alternativi. Quindi nel caso in cui è applicabile il primo criterio non sarebbe necessario verificarne il secondo.

I criteri sono<sup>25</sup>:

- a. **l'abitazione permanente**: cioè la condizione deve essere permanente e l'abitazione deve essere sempre disponibile per la persona. Perciò, non ci si può riferire a una situazione temporanea, come ad esempio una casa utilizzata per le vacanze. Stessa cosa vale nel caso in cui l'immobile sia dato in affitto, in quanto esso è fuori dalla sua disponibilità. Invece, nel caso in cui egli dispone di un'abitazione permanente in

---

<sup>25</sup> (Garbarino, 2019, p. 100)

entrambi gli Stati risulterà residente soltanto nel Paese in cui le relazioni economiche e personali sono più strette (centro dei propri affari e interessi);

- b. il **centro degli interessi vitali**: con ciò si fa riferimento ai legami economici ed affettivi di un soggetto, che possono essere la famiglia, i parenti o i legami professionali. Nel caso in cui un soggetto abbia interessi economici e relazioni personali in luoghi differenti è necessario analizzare quali dei due aspetti prevale sull'altro. Oppure se il soggetto non ha una abitazione permanente in alcun Stato, egli sarà considerato residente nel paese in cui **soggiorna abitualmente**;
- c. la **nazionalità**: tale criterio di collegamento fa riferimento alla nazionalità per assegnare la residenza fiscale in un dato ordinamento;
- d. la **procedura amichevole**: tale criterio impone agli Stati contraenti di risolvere amichevolmente la questione della doppia residenza.



## 2. Tassazione dei redditi da lavoro dipendente

### 2.1. Quadro normativo generale

Dal punto di vista fiscale assume particolare rilevanza le previsioni contenute nel Testo Unico delle imposte sui redditi (TUIR) e nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. Le disposizioni previste nei trattati internazionali vigenti hanno carattere di specialità rispetto alla normativa interna in vigore e, di conseguenza, prevalgono su eventuali disposizioni di legge di contenuto divergente. Però, il legislatore fiscale ha previsto, all'art. 169 del TUIR, una **clausola di salvaguardia**, cioè la possibilità di derogare alle disposizioni di origine convenzionale nel caso in cui l'applicazione delle regole italiane risulti più favorevole al contribuente.<sup>26</sup>

Il reddito da lavoro dipendente deriva da una prestazione di un'attività lavorativa svolta alle dipendenze di un datore di lavoro. Inoltre, il lavoratore è tenuto a svolgere la propria prestazione secondo le direttive impartite dal datore di lavoro, nel luogo e nel tempo da questo stabiliti e avvalendosi dei mezzi di produzione dallo stesso predisposti.

Il reddito di lavoro dipendente prestato in Italia per un datore di lavoro estero segue le medesime regole previste **dall'art. 51 del TUIR**. Tale articolo prevede che il reddito "è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono". Quindi, opera il principio di **onnicomprendività della retribuzione**, cioè concorrono alla formazione del reddito tutte le somme e i valori percepiti in relazione al rapporto di lavoro (ad eccezione del TFR).<sup>27</sup>

Tuttavia, questa regola generale subisce una deroga, dettata dal **comma 8-bis dell'art. 51 del TUIR**, ai sensi del quale "il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398". Questo comporta che il

---

<sup>26</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 854)

<sup>27</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 854-855)

reddito del lavoratore residente in Italia ma presta la sua attività all'estero è assoggettato a tassazione assumendo come base imponibile la **retribuzione convenzionale** senza, pertanto, tener conto della retribuzione effettivamente corrisposta al lavoratore.

La retribuzione convenzionale viene stabilita dal ministero del lavoro mediante un decreto che fissa annualmente le retribuzioni convenzionali, suddivise in base ai diversi settori economici e qualifiche degli addetti.<sup>28</sup>

Per far in modo che questa normativa trovi applicazione, dopo aver verificato la sussistenza dell'inquadramento del lavoratore per settore per il quale il decreto fissa la retribuzione convenzionale, occorre anche la sussistenza di tre requisiti:

- la prestazione di lavoro all'estero deve rappresentare l'oggetto **esclusivo** del rapporto di lavoro (quindi non deve essere accessorio);
- il lavoratore deve svolgere la propria attività **continuamente** all'estero (cioè la sua permanenza all'estero deve avere un carattere di stabilità);
- il lavoratore deve **soggiornare all'estero per almeno 183 giorni** nel corso di 12 mesi.

Nel caso questi requisiti risultino verificate risulterà necessaria l'applicazione della deroga, prevista al comma 8-bis dell'art. 51, della non determinazione dei redditi relativi secondo le regole ordinarie.<sup>29</sup>

Tuttavia, nel caso in cui il lavoratore presta la sua attività lavorativa in più Stati esteri, permanendo fuori dall'Italia per un periodo complessivo superiore a 183 giorni, ma soggiornando in ciascun Stato per un lasso di tempo minore. In questa ipotesi la determinazione del reddito dovrà avvenire ai sensi del comma 8-bis dell'art. 51 del TUIR.

Operano anche altri due requisiti, che sono: la continuità e l'esclusività. La continuità dovrebbe essere qualificata come permanenza stabile e continua (cioè non occasionale). L'esclusività significa che l'interesse del datore di lavoro deve essere esclusivamente e integralmente soddisfatto nell'adempimento degli obblighi lavorativi nel paese a cui il dipendente è destinato.<sup>30</sup>

Una volta soddisfatti tutti i requisiti, prima citati, il reddito del lavoro dipendente dovrà essere determinato in Italia sulla base delle retribuzioni convenzionali. Tale retribuzione forfetaria andrà a formare il reddito complessivo del contribuente residente, ai quali andranno detratte

---

<sup>28</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 855)

<sup>29</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 858-859)

<sup>30</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 861)

le imposte eventualmente pagate all'estero a titolo definitivo come previsto dall'art. 165 del TUIR<sup>31, 32</sup>

Nell'ordinamento italiano i redditi da lavoro dipendente transnazionale si distinguono in due categorie:

- I **redditi da lavoro dipendente prodotti in Italia**, cioè i redditi prodotti in Italia da un lavoratore dipendente non residente in Italia; in tal caso è l'Italia lo Stato della fonte dei redditi transnazionali, mentre l'altro Stato è lo Stato della residenza, che è il percettore dei redditi di lavoro dipendente transnazionali.
- I **redditi da lavoro dipendente prodotti all'estero**, cioè i redditi prodotti fuori dall'Italia da un lavoratore dipendente residente in Italia; in tal caso è l'Italia lo Stato della residenza, l'altro Stato è lo Stato della fonte dei redditi transnazionali.

Nell'ipotesi normale la residenza del lavoratore dipendente coincide con il luogo di svolgimento dell'attività lavorativa, ma spesso questa corrispondenza manca soprattutto nel caso di oggettiva mobilità, come anche i lavoratori transfrontalieri<sup>33</sup> oppure coloro che svolgono la loro attività lavorativa fuori dal territorio dello Stato (come il personale della navigazione marittima e aerea).<sup>34</sup>

## 2.2. Articolo 15 del Modello OCSE

Il Modello di convenzione contro le doppie imposizioni tratta la disciplina dei redditi da lavoro dipendente all'art. 15. Il quale sancisce:

“1. Salve le disposizioni degli articoli 16 (Compensi e gettoni di presenza), 18 (Pensioni, ecc.), 19 (Funzioni pubbliche), 20 (Professori ed insegnanti) e 21 (Studenti ed apprendisti), i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato.

---

<sup>31</sup> L'art. 165 del TUIR prevede, per tutte le categorie di reddito prodotto all'estero, la possibilità di detrarre dalla dichiarazione dei redditi un credito d'imposta limitato all'ammontare d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e quello complessivo. La norma, quindi, consente l'attribuzione di un credito di imposta per quanto versato all'estero in sede di conguaglio di fine anno.

<sup>32</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 862)

<sup>33</sup> Il lavoratore transfrontaliero, in base alla normativa europea, è colui che lavora in un altro Stato UE e vive in un altro Stato e ci torna ogni giorno, o almeno una volta alla settimana, sia esso svolto come lavoro subordinato che autonomo.

<sup>34</sup> (Garbarino, 2019, p. 228)

2. Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato se: (a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato; (b) le remunerazioni sono pagate da o per conto 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.

3. Nonostante le precedenti disposizioni del presente articolo, le remunerazioni percepite da un residente di uno Stato contraente in relazione ad un'attività lavorativa, quale membro dell'equipaggio regolare di una nave o di un aeromobile, esercitata a bordo di una nave o di un aeromobile in traffico internazionale, ad eccezione a bordo di una nave o di un aeromobile operati esclusivamente all'interno dell'altro Stato contraente, sono imponibili soltanto nel primo Stato.”

Al primo comma di tale articolo si prevede che:

- i redditi derivanti da lavoro dipendente ed altre remunerazioni analoghe percepite da un residente di uno Stato in relazione ad attività svolte all'interno del medesimo Stato sono soggetti a tassazione solo in detto Stato. Questo può essere il caso in cui un cittadino italiano fiscalmente residente in Francia non può essere soggetto a tassazione nel nostro Paese per redditi conseguiti in Francia.
- nel caso in cui un soggetto fiscalmente residente in uno Stato, ma che svolga la sua attività lavorativa in un altro Stato, le remunerazioni percepite saranno tassate in questo altro Stato. Ma, nell'articolo, non viene usato il termine “soltanto”, quindi, ciò non esclude la tassazione nel Paese di residenza del contribuente. Ad esempio, nel caso in cui un soggetto fiscalmente residente in Italia, ma che svolga la propria attività lavorativa in Francia, egli sarà soggetto a tassazione anche in Francia, qualora le leggi di tale Stato lo preveda.<sup>35</sup>

Tuttavia, l'articolo non contiene una espressa definizione dei redditi da lavoro subordinato, ma si riferisce genericamente a stipendi e ad altre remunerazioni generiche, quindi, per la sua

---

<sup>35</sup> (Dragonetti & Piacentini , Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 865)

definizione si fa il rinvio alla normativa nazionale, nel caso dell'Italia gli artt. 49<sup>36</sup>, 50<sup>37</sup> e 51 del TUIR.<sup>38</sup>

I paesi membri dell'OCSE con il termine "salari, stipendi e altre remunerazioni" hanno inteso di includere i benefici in natura ricevuti in merito ad un impiego, come le stock options, l'uso di una residenza o di un'automobile o una copertura assicurativa.<sup>39</sup>

Non rientrano, invece, i redditi derivati da un cessato impiego, come le pensioni, le remunerazioni in qualità di membri di consigli di amministrazione, per funzioni pubbliche, i compensi dei professori e insegnanti, studenti ed apprendistati e compensi per servizio pubblico in quanto sono disciplinati da altri articoli del Modello.<sup>40</sup>

La condizione prevista dall'articolo per la tassazione da parte del paese di provenienza è che gli stipendi o altre remunerazioni simili siano derivati da un esercizio di un'attività di lavoro dipendente in tale Stato. Questa condizione vale indipendentemente dal momento in cui tale reddito può essere corrisposto, accreditato o acquisito in via definitiva.<sup>41</sup>

Il secondo comma dell'art. 15 del Modello OCSE prevede, però, una deroga a quanto previsto nel primo paragrafo, cioè lo Stato in cui è svolta l'attività lavorativa deve accordare l'esenzione e la tassazione nello Stato di residenza se si verificano le seguenti condizioni:

- a) il beneficiario dei redditi deve soggiornare nello Stato in cui esercita l'attività di lavoro per un periodo (o periodi) che non oltrepassa (o oltrepassano) i 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato;
- b) le remunerazioni vengono pagate da, o per conto di, un datore di lavoro non residente nell'altro Stato. Nell'ipotesi in cui il datore di lavoro sia una società di persone fiscalmente trasparente occorre avere riguardo alla residenza dei soci anziché della società;

---

<sup>36</sup> L'art. 49 del TUIR prevede: "Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro. Costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente:

- a) le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati;
- b) le somme di cui all'articolo 429, ultimo comma, del codice di procedura civile."

<sup>37</sup> L'art. 50 del TUIR disciplina i redditi assimilati a lavoro dipendente.

<sup>38</sup> (Piergiorgio, 2016, p. 784)

<sup>39</sup> (OECD, 2019, p. C(15)-1)

<sup>40</sup> (Piergiorgio, 2016, p. 784)

<sup>41</sup> (OECD, 2019, p. C(15)-1)

- c) Le remunerazioni pagate da un datore di lavoro non residente nello Stato dove viene svolta l'attività non sono sostenute da una stabile organizzazione, o da una base fissa, che il datore di lavoro ha nello Stato in cui è svolta l'attività.

Da ciò si evince che, nel caso fossero rispettate tutte le condizioni sopra descritte, un lavoratore fiscalmente residente in Italia e che si trovi in Germania per motivi di lavoro, non sarà soggetto a tassazione in quest'ultimo Paese ma agli obblighi tributari italiani. Diversamente, nel caso in cui almeno una delle condizioni sopra citate non fosse rispettata si applicherà la regola generale di tassazione prevista al primo comma dell'art. 15.<sup>42</sup>

La ragione di questo paragrafo è quella di facilitare la libera circolazione dei lavoratori tra gli Stati contraenti. Tuttavia, particolari condizioni agevolative possono essere comunque previste dai singoli Stati contraenti.

La prima condizione prevede che l'esenzione sia limitata al periodo di 183 giorni, ma tale lasso di tempo non può essere superato in nessun periodo di dodici mesi che inizia e termina nell'anno fiscale in questione. Ma, ciò andava in disaccordo con il progetto di Convenzione del 1963 e il Modello di Convenzione del 1977, i quali prevedevano che il periodo di 183 giorni non dovesse essere superato nell'anno fiscale in questione. Ma gli Stati contraenti potevano avere anni fiscali non coincidenti. Quindi ci poteva essere il caso che i lavoratori rimanessero in uno Stato negli ultimi 5 mesi e mezzo di un anno e nei primi 5 mesi e mezzo dell'anno successivo. Allora per eliminare tutte le possibilità di elusione fiscale si è deciso che il lavoratore rientra nell'esenzione per l'anno fiscale in corso se soggiorna nello Stato estero per almeno 183 giorni nel corso dei 12 mesi successivi al primo arrivo. Con ciò, ci si riferisce all'anno fiscale in cui il lavoratore ha esercitato la propria attività lavorativa.<sup>43</sup>

La norma non prevede che la permanenza nello Stato estero sia caratterizzata dal requisito di continuità. Quindi, il lavoratore sarà tassato nel Paese di produzione del reddito qualora vi permanga, in un qualsiasi lasso temporale di 12 mesi che cominci o termini nell'anno fiscale di riferimento, più di 183 giorni, anche nel caso in cui abbia interrotto la propria permanenza nello Stato.

Supponendo che un lavoratore si reca all'estero il 1° settembre 2020 e vi permane fino al 31 gennaio 2021 e, successivamente vi si reca nuovamente dal 1° luglio al 30 ottobre 2021. Per quanto riguarda i redditi prodotti nel 2020 lo Stato in cui è stata svolta l'attività potrà

---

<sup>42</sup> (Piergiorgio, 2016, p. 785-786)

<sup>43</sup> (OECD, 2019, p. C(15)-7 - C(15)-8)

assoggettare ad imposizione, dato che tra il 1° settembre 2020 e 1° settembre 2021 il lavoratore ha prestato la propria attività lavorativa nello Stato per più di 183 giorni. Stessa cosa opera per i redditi prodotti durante il 2021, poiché nel corso dei 12 mesi che terminano in tale periodo di imposta il lavoratore ha superato la soglia di 183 giorni.

Il periodo di 183 giorni si calcola in un solo metodo, che è quello dei “giorni di presenza fisica”. Esso si fa attraverso il calcolo delle presenze, che potrebbe essere documentata con facilità dal contribuente, nel caso gli fossero richieste dalle autorità fiscali. Il calcolo viene effettuato sulla base delle indicazioni previste da Commentario del Modello OCSE, che sono state spiegate nel precedente capitolo.

Ad esempio, una persona è residente nel suo Stato di origine nell’anno X, ma poi a gennaio dell’anno X+1 è stata assunta da un datore di lavoro residente in un altro paese e si trasferisce lì, dove diventa residente. Il lavoratore viene successivamente inviato al suo Stato di origine dal suo titolare dal 15 al 31 marzo X+1. In tal caso questa persona è residente nello Stato di origine dal 01 aprile X al 31 marzo X+1, ma visto che risiedeva in tale paese dal 01 aprile X al 31 dicembre X non viene tenuto in considerazione nel calcolo questo primo periodo.

La seconda condizione, del comma 2 dell’art. 15 del Modello OCSE, prevede che il datore di lavoro non deve essere residente nel Paese in cui viene esercitata l’attività. Tale impostazione non è obbligatoria e gli Stati contraenti possono scegliere se adottare questa impostazione o meno, dato che potrebbero insorgere delle difficoltà amministrative nella determinazione del reddito e nell’imporre obblighi di ritenuta d’acconto al datore di lavoro.<sup>44</sup>

La finalità della seconda condizione è quello di evitare la tassazione alla fonte dei lavori a breve termine, in quanto il datore di lavoro non è imponibile in detto Stato, dato che egli non è residente e può anche comportare un onere amministrativo eccessivo qualora il datore di lavoro non risieda in tale Stato. Tuttavia, L’applicazione di tale condizione nel caso di società di persone fiscalmente trasparenti presenta delle difficoltà in quanto tali società non possono qualificarsi come residenti di uno Stato contraente. Quindi, tale comma va applicato a livello dei partner o membri, cioè a livello di soci o membri piuttosto che a livello di ente. Spesso questa interpretazione porta a delle difficoltà, soprattutto, nel caso in cui partner o i membri risiedano in Stati diversi, ma esse potrebbero essere affrontate attraverso la procedura di mutuo accordo.<sup>45</sup>

---

<sup>44</sup> (OECD, 2019, p. C(15)-10)

<sup>45</sup> (OECD, 2019, p. C(15)-10-C(15)-11)

La terza condizione prevede che al fine di applicare l'esenzione il datore di lavoro non deve avere una stabile organizzazione nello Stato in cui viene esercitata l'attività. Esso si basa sul principio previsto dall'art. 7 del Modello OCSE<sup>46</sup>, cioè un'impresa di uno Stato contraente non dovrebbe essere assoggettata ad imposta nell'altro Stato, a meno che la sua presenza commerciale in tale altro Stato non abbia raggiunto un livello sufficiente per costruire una stabile organizzazione.<sup>47</sup>

Tuttavia, può accadere l'esenzione prevista dal secondo paragrafo concedi dei benefici in situazioni non intenzionali. In tal caso gli Stati sono liberi di adottare una disposizione redatta secondo le seguenti linee: il paragrafo 2 non si applica alle remunerazioni percepite da un residente di uno Stato contraente in corrispettivo di un'attività lavorativa svolta nell'altro Stato contraente e pagata da o per conto di un datore di lavoro che non è residente di detto altro stato se<sup>48</sup>:

- il lavoratore presta servizi a una persona diversa dal datore di lavoro e tale persona, direttamente o indirettamente, vigila, dirige o controlla le modalità con cui tali servizi sono eseguiti;
- tali servizi costituiscono parte integrante dell'attività imprenditoriale svolta dal soggetto.

In vari ordinamenti tributari si è ritenuto necessario distinguere i casi in cui i servizi resi, da un soggetto a un'impresa, dovrebbero considerarsi prestati nell'ambito di un **rapporto di lavoro** e i casi in cui essi debbano considerarsi prestati nell'ambito di un **contratto di prestazione di servizi tra due imprese**.

Infatti, i servizi resi da un individuo a un'impresa possono essere considerati servizi per il lavoro, anche se essi sono forniti in base ad un contratto formale di servizi tra l'impresa che gli acquisisce e la persona fisica o un'altra impresa presso la quale la persona è formalmente dipendente o con la quale ha concluso un altro contratto formale di servizi.

Tale regime comprende quindi tre soggetti:

- (1) il lavoratore che presta i servizi,

---

<sup>46</sup> L'art. 7 del Modello OCSE prevede che "Gli utili di una impresa di uno Stato contraente sono imponibili solo in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato Contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata."

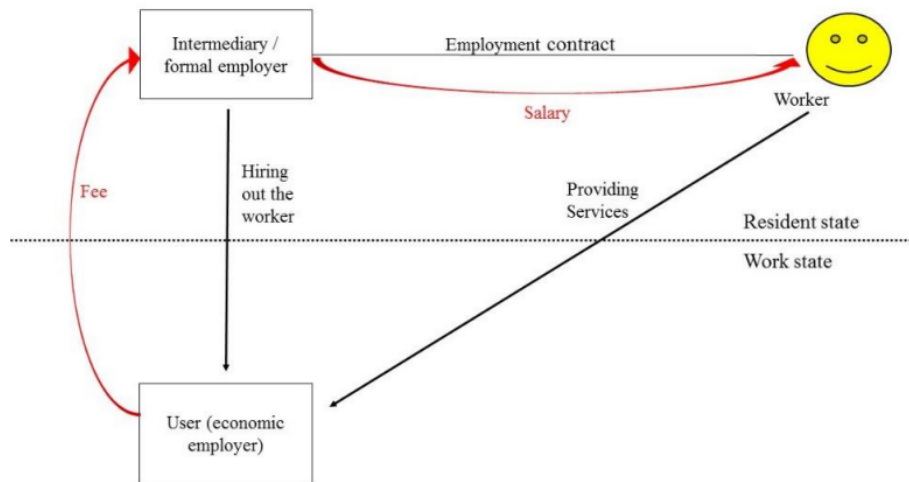
<sup>47</sup> (OECD, 2019, p. C(15)-11)

<sup>48</sup> (OECD, 2019, p. C(15)-13)



- (2) l'intermediario che conclude un regolare contratto di lavoro con il lavoratore e successivamente dà in locazione il lavoratore all'utente e
- (3) l'utente per il quale i servizi sono esercitati.

L'immagine seguente cerca di visualizzare questo schema.



Fonte: J. Bourguignon. International Hiring-Out of Labour. A Comprehensive Overview, p. 105.

Inoltre, dato che la nozione di lavoro a cui si riferisce l'articolo in questione è da determinarsi secondo quanto previsto dallo Stato che applica la convenzione, se egli considera tali servizi come servizi per l'impiego applicherà di conseguenza l'art. 15, perciò l'impresa a cui sono resi i servizi ha un rapporto di lavoro con la persona fisica in modo da costituirne il datore di lavoro, ai sensi del comma 2 lett. B, e in tal caso è possibile dire che i servizi per il lavoro siano resi ad un residente dello Stato in cui i servizi sono prestati.

Vi può essere il caso in cui lo Stato possa negare l'applicazione dell'eccezione del comma 2 in casi abusivi, perché egli può non permettere allo Stato di ritenere che i servizi forniti ad un'impresa locale da un soggetto formalmente alle dipendenze di un non residente siano resi nell'ambito di un rapporto di lavoro con tale impresa locale. Questo approccio garantisce che l'esenzione sia fornita nello Stato di residenza della persona fisica, anche se tale Stato non ritiene che esista un rapporto di lavoro tra la persona fisica e l'impresa a cui sono rivolti i servizi. Nel caso in cui gli Stati ritenessero i servizi prestati come servizi per l'impiego, cioè nei casi in cui non vi sia alcun rapporto di lavoro o negassero la qualità di datore di lavoro a un'impresa, dove è evidente che essa fornisce servizi, tramite il suo personale, ad un'altra impresa. Diversa situazione, quando i servizi resi da un privato possono essere considerati da uno Stato come resi nell'ambito di un rapporto di lavoro.

Non è possibile identificare, tuttavia, se i servizi resi da un individuo possano essere considerati da uno Stato come resi nell'ambito di un rapporto di lavoro, piuttosto che come nell'ambito di un contratto di servizi concluso tra due imprese.

Ciononostante, qualsiasi disaccordo va risolto tenendo conto di alcuni principi indicati nel Commentario del Modello OCSE. I principi sono:

- la natura dei servizi resi dall'individuo, poiché è logico presumere che un dipendente fornisca servizi che sono parte integrante dell'attività imprenditoriale svolta dal suo datore di lavoro. Però, questa analisi sarà rilevante solo se i servizi di un individuo sono resi direttamente a un'impresa;
- nel caso in cui il confronto tra la natura dei servizi resi dal soggetto e l'attività imprenditoriale svolta dal suo datore di lavoro formale e dall'impresa cui sono forniti i servizi indichi un rapporto di lavoro diverso dal rapporto contrattuale formale, i seguenti ulteriori fattori possono essere rilevanti al fine di determinarlo:
  - chi ha l'autorità di istruire la persona in merito al modo in cui il lavoro deve essere svolto;
  - chi controlla e ha la responsabilità del luogo in cui viene svolto il lavoro;
  - la remunerazione del singolo è direttamente addebitata dal datore di lavoro formale all'impresa alla quale sono forniti i servizi;
  - chi mette a disposizione della persona gli strumenti ed i materiali necessari al lavoro;
  - chi determina il numero e le qualifiche delle persone che svolgono l'opera;
  - chi ha diritti di scegliere il soggetto che svolgerà l'opera e di risolvere gli accordi contrattuali a tal fine stipulati con tale soggetto;
  - chi ha il diritto di attribuire sanzioni disciplinari legate all'attività lavorativa di tale soggetto;
  - chi determina le ferie e l'orario di lavoro di tale soggetto.
- nel caso in cui un soggetto è formalmente dipendente di un'impresa e fornisce i servizi a un'altra impresa, gli accordi finanziari tra due imprese saranno rilevanti, sebbene non necessariamente conclusivi, ai fini della determinazione se la remunerazione dell'individuo è direttamente addebitata dal datore di lavoro formale all'impresa alla quale sono forniti i servizi. Tuttavia, se il compenso addebitato per i servizi non ha alcun rapporto con la remunerazione del singolo o se tale remunerazione è solo uno dei tanti

fattori presi in considerazione nel compenso addebitato per il contratto di servizi. Mentre, se la remunerazione del singolo sia direttamente addebitata dal datore di lavoro formale all'impresa a cui sono forniti i servizi è solo uno dei fattori sussidiari rilevanti per determinare se i servizi resi dall'individuo può essere considerato da uno Stato come una resa nell'ambito di un rapporto di lavoro.

Qualora uno Stato ritenga correttamente che i servizi resi sul proprio territorio da un individuo siano stati resi nell'ambito di un rapporto di lavoro piuttosto che di un contratto di servizi concluso tra due imprese, vi sarà il rischio che le imprese sarebbero tenute a trattenere l'imposta alla fonte in due giurisdizioni sulla remunerazione di tale individuo anche se in definitiva dovrebbe essere evitata la doppia imposizione.

Questa difficoltà di conformità può essere in parte ridotta dalle amministrazioni fiscali che si assicurano che le loro regole e pratiche nazionali applicabili all'occupazione siano chiare e ben comprese dai datori di lavoro e siano facilmente accessibili. Inoltre, il problema può essere alleviato se lo Stato di residenza consente alle imprese di adeguare rapidamente l'importo dell'imposta da trattenere per tener conto di eventuali sgravi per doppia imposizione che saranno probabilmente a disposizione del dipendente.

Infine, il 3 comma dell'art. 15 del Modello OCSE si applica alle remunerazioni degli **equipaggi di navi e aeromobili, svolta a bordo della nave o dell'aereo che opera in traffico internazionale** e tale disposizione ha subito una modifica con il Modello OCSE pubblicato nel 2017.

Nel Modello OCSE 2014, alla quale si rifanno la maggior parte delle convenzioni stipulate dall'Italia, è previsto che lo stipendio conseguito da un'attività di lavoro dipendente svolta a bordo di un aereo che opera nel traffico internazionale può essere tassata nel Paese in cui si trova la sede di direzione dell'impresa. Stando a ciò, un pilota non residente in Italia, ma che lavora per una compagnia italiana per traffico di voli internazionali, dovrà tassare il proprio stipendio in Italia, ma anche nel paese in cui risiede. In tal caso si crea una doppia imposizione che viene sanata attraverso il riconoscimento del credito di imposta o l'esenzione da parte del Paese di residenza.<sup>49</sup>

Nel Modello OCSE è stato modificato nel 2017 ed ora il paragrafo 3 dell'art. 15 prevede che gli stipendi conseguiti da un lavoratore dipendente, residente di uno Stato contraente, in relazione ad attività in qualità di membro dell'equipaggio di una nave o di un aeromobile, svolta a bordo

---

<sup>49</sup> (Vial & Bettiol, 2021, p. 309)

della nave o dell'aereo che opera nel traffico internazionale, diverso dal caso in cui il veicolo operi solamente all'interno dell'altro Stato contraente, sarà tassabile solamente nel Paese di residenza del lavoratore.<sup>50</sup>

Questo viene effettuato allo scopo di fornire una disciplina più chiara e semplice in merito alla tassazione degli stipendi di tali equipaggi.

Tuttavia, come evidenziato dal Commentario sarebbe ingiusto riservare la tassazione al Paese di residenza del pilota nel caso in cui lo stesso sia impegnato in voli all'interno dell'altro Paese contraente. In tal caso troveranno applicazione le previsioni stabilite dai paragrafi 1 e 2 dell'art. 15.

Infatti, alcuni Stati potrebbero voler seguire un approccio diverso, ossia consentire la tassazione della retribuzione di un dipendente che lavora a bordo di una nave o di un aeromobile operante in traffico internazionale dallo Stato della compagnia.

In questo caso il Paese dell'impresa dovrebbe tassare per primo mentre il Paese di residenza del pilota tasserebbe in un secondo momento concedendo, a seconda della previsione convenzionali, il credito di imposta o l'esenzione<sup>51</sup>.

Tale disposizione può aiutare ad affrontare la situazione dei dipendenti che lavorano estensivamente a bordo di navi o aeromobili operanti nel traffico internazionale e che possono trovare vantaggioso stabilire la propria residenza in stati che impongono nessuna o poca tassazione sul reddito da lavoro dipendente.

Il Commentario OCSE 2017 fa questo esempio per chiarire meglio la disciplina: un pilota risiede nello Stato R e lavora per la compagnia aerea dello Stato S per voli di traffico internazionale tra Stato R e un terzo Stato T. Lo Stato R applica il metodo dell'esenzione.

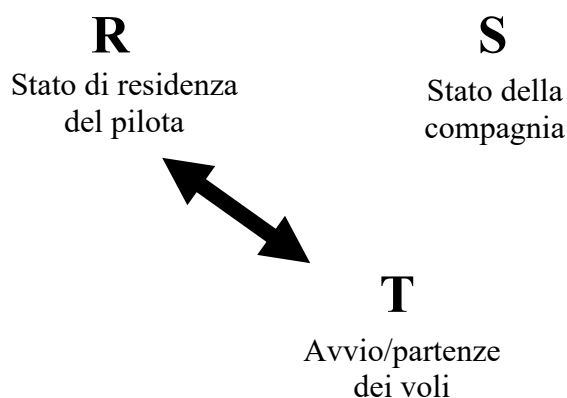


Figura 2.2.1: schema riassuntivo esempio di tassazione di equipaggi di navi e aeromobili.

Fonte: Bettiol, E. V.-S. (2021).

*Fiscalità Internazionale. Guida pratica.* Maggioli editore. P. 312.

<sup>50</sup> (Vial & Bettiol, 2021, p. 311)

<sup>51</sup> Asseconda di quanto è previsto dall'art. 23 del Modello OCSE si applica il metodo dell'esenzione o il credito di imposta.

Nel caso la convenzione tra lo Stato R e S si preveda la clausola standard di tassazione nello Stato della residenza del pilota. In tal caso non opera l'esenzione in quanto lo stipendio pagato dalla compagnia dello Stato S sarà tassato esclusivamente nello Stato di residenza del pilota, cioè R.

Invece, nel caso in cui la convenzione tra Stato R e S prevede la clausola della tassazione concorrente. In questo caso, la tassazione spetterà sia allo Stato S sia nello Stato R. Quindi, lo Stato R non applica una tassazione in quanto ha adottato il metodo dell'esenzione. Tuttavia, questa disposizione alternativa presuppone che gli Stati contraenti abbiano la possibilità di tassare la retribuzione dei dipendenti che lavorano a bordo di navi o aeromobili operanti nel traffico internazionale per il fatto che le compagnie sono imprese di questi Stati. Perciò, lo Stato S dovrebbe prevedere nella propria normativa interna la possibilità di tassare i piloti solo per il fatto che la compagnia aerea è di tale Stato, anche se il pilota non è residente.

Contrariamente, nel caso in cui lo Stato S non preveda la possibilità di tassare i redditi dei piloti non residenti e lo Stato di residenza applichi il metodo dell'esenzione creerebbe una non imposizione.

## **2.3. Le diverse fattispecie di lavoro dipendente prestato all'estero**

### **2.3.1. Trasferta**

Secondo la regola generale, l'attività lavorativa che il dipendente deve svolgere presso il datore di lavoro deve essere definita dal contratto di lavoro e debbano essere comunicate entro trenta giorni dall'assunzione.

La giurisprudenza ha identificato i caratteri essenziali della **trasferta**, cioè il lavoratore svolge **provvisoriamente** la propria attività in luoghi diversi da quelli contrattualmente definiti in virtù di particolari e **temporanee esigenze**, che una volta terminate deve essere previsto il rientro nella sede abituale. Quindi, il lavoratore continua ad essere legato alla propria sede di lavoro contrattualmente definita.<sup>52</sup>

Perciò, l'invio in trasferta del lavoratore è disposto dal datore di lavoro al fine di svolgere la sua prestazione sotto la sua direzione e l'attività svolta continua ad essere esercitata nei confronti dell'imprenditore.

---

<sup>52</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 872)

La giurisprudenza non ha determinato un limite massimo di durata della trasferta, lasciando questo determinabile in base allo scopo della missione, restando, dunque, necessaria la valutazione di ogni singolo caso.

Però, è possibile che la trasferta duri più di sei mesi. In tal caso, se la prestazione fosse svolta in un paese in cui vige un accordo contro le doppie imposizioni, potrebbe venir meno il diritto di esenzione dall'imposta nel Paese in cui viene svolta l'attività, in quanto viola una delle condizioni previste dal 2 comma dell'art. 15 del Modello OCSE.<sup>53</sup>

Inoltre, il reddito risulterebbe tassato anche in Italia e la base imponibile dovrebbe essere determinata in modo analitico e non sarebbe possibile applicare la determinazione forfettaria prevista dall'art. 51 comma 8-bis, dato che non vi sono 2 requisiti richiesti dalla normativa, che sono l'esclusività dello svolgimento all'estero della prestazione e la continuità della stessa.<sup>54</sup>

### **2.3.2. Trasferimento all'estero ed assunzione per l'estero**

Il **trasferimento all'estero** si verifica quando vi è una modifica stabile del luogo di lavoro, determinata da un accordo tra lavoratore e datore di lavoro, o dalla facoltà di quest'ultimo per il proprio diritto di modificare il luogo di esercizio dell'attività lavorativa. **L'assunzione per l'estero**, invece, è il rapporto di lavoro fin dal suo inizio prevede che il lavoratore adempie la propria prestazione al di fuori del territorio dello Stato.<sup>55</sup>

Si tenga presente che la rilevanza di questi contratti ai fini dell'imposizione in Italia è legata al fatto che il lavoratore conserva la propria residenza in Italia.

Nel caso in cui l'attività lavorativa svolta all'estero per un periodo inferiore a 183 giorni, l'imposizione avverrà in Italia secondo le regole ordinarie previste per il lavoro dipendente. Questo avverrà sia in caso di trasferimento dall'Italia all'estero che di trasferimento dall'estero in Italia, ma non per la disciplina di assunzione per l'estero o per l'Italia, in quanto manca il presupposto di trasferimento della sede di lavoro.<sup>56</sup>

In questo caso bisogna verificare se il Paese in cui il lavoratore si trova abbia stipulato o meno un accordo contro le doppie imposizioni basato sul Modello OCSE con l'Italia. Nel caso in cui abbia stipulato questo accordo nulla è dovuto all'autorità dello Stato estero, in quanto vale quanto previsto dall'art. 15 comma 2 del Modello OCSE.

---

<sup>53</sup> (Dragonetti & Piacentini , Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 872-873)

<sup>54</sup> (Dragonetti & Piacentini , Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 873)

<sup>55</sup> (Dragonetti & Piacentini , Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 873)

<sup>56</sup> (Dragonetti & Piacentini , Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 875)

Tuttavia, questa regola ha due eccezioni: la prima è nel caso in cui il datore di lavoro sia residente nello Stato in cui è svolta l'attività lavorativa, mentre, la seconda se le retribuzioni siano sostenute da una stabile organizzazione dello stesso Stato della fonte. In tal caso, la convenzione prevede che il datore di lavoro si possa dedurre i costi relativi al personale nel Paese in cui il lavoratore opera, facendo che la tassazione di quest'ultimo avvenga in tale Stato.<sup>57</sup>

Invece, nel caso in cui lo Stato dove opera il lavoratore non sia coperto da una convenzione contro le doppie imposizioni, in tal caso reddito sarà tassato nel paese di produzione, fermo restando il recupero dell'imposta dovuta in Italia in quanto versata all'estero, tramite il meccanismo del credito di imposta.

Inoltre, nel caso in cui siano rispettati i tre requisiti, citati prima, previsti dall'art. 51, comma 8-bis, la base imponibile del lavoratore sarà determinata secondo una retribuzione convenzionale.

Questa norma si presenta come derogatore del principio di cassa, che generalmente vige per i redditi dei lavoratori dipendenti, e genera dubbi rispetto al coordinamento con la disciplina ordinaria. Ad esempio, per quanto riguarda le conseguenze fiscali su somme erogate al lavoratore durante il suo soggiorno all'estero, ma che derivano da prestazioni precedentemente svolte in Italia e viceversa. Riguardo a ciò, per formare la base imponibile si fa riferimento al momento in cui si è svolta l'attività lavorativa e al momento in cui le retribuzioni sono state versate.<sup>58</sup>

### **2.3.3. Distacco presso imprese estere**

Si ha distacco del lavoratore quando il datore di lavoro, per soddisfare il proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di un altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa.<sup>59</sup>

Inoltre, la legge prevede la sussistenza di due requisiti, affinché vi sia distacco del lavoratore, che sono:

- la **temporaneità** dell'assegnazione ad un'altra impresa;

---

<sup>57</sup> (“Distacco del lavoratore presso altra azienda - La Legge per Tutti”)

<sup>58</sup> (Dragonetti & Piacentini , Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 876)

<sup>59</sup> La disciplina del distacco del lavoratore è regolata a livello comunitario dalla direttiva n.96/71/CE del Parlamento e del Consiglio europeo del 1996. Poi aggiornata e modificata dalla Direttiva UE n. 2018/957.

- la sussistenza **dell'interesse del datore di lavoro** all'esecuzione di una determinata prestazione presso il terzo.

Questo secondo requisito differenzia il distacco del lavoratore dalla trasferta, dato che in quest'ultima la prestazione lavorativa viene eseguita a favore del medesimo datore di lavoro.<sup>60</sup>

Nel distacco si determina un **rapporto trilaterale**, in cui il lavoratore viene inserito all'interno di una organizzazione imprenditoriale e assoggettato ai poteri di direzione dell'impresa utilizzatrice, senza che vi sia una modifica delle parti del contratto di lavoro.<sup>61</sup>

Per quanto riguarda il carattere di temporaneità si prevede che la prestazione del lavoratore presso il terzo non può essere definitiva, anche se non è necessario che la sua durata sia predeterminata.

In via generale, le retribuzioni saranno corrisposte al lavoratore dal distaccante, il quale potrà successivamente chiedere il rimborso di quanto corrisposto al distaccatario.

Ai fini della tassazione del lavoratore distaccato per la legge italiana non rileva la circostanza che il datore di lavoro è residente nel nostro paese, ma assumeranno rilevanza lo svolgimento delle prestazioni concrete, che potranno ricadere nelle ipotesi previste dalle convenzioni internazionali o dal comma 8-bis, art. 51 del TUIR.

Per l'applicazione delle retribuzioni convenzionali sarà possibile nel caso in cui la permanenza all'estero si protragga per il tempo minimo stabilito e sia dotata dei requisiti di continuità e esclusività.

Inoltre, qualora il reddito prodotto sia derivato da prestazioni svolte in un paese in cui vige un accordo contro le doppie imposizioni, per un periodo inferiore a 183 giorni, il reddito corrisposto potrebbe essere soggetto a tassazione solo in Italia.

Tuttavia, l'esenzione della tassazione nel paese della fonte non opera nel caso in cui la retribuzione sia versata da un datore di lavoro residente in tale paese o sostenuto da una stabile organizzazione in questo Stato.

Infatti, nel caso in cui la retribuzione sia corrisposta dall'impresa utilizzatrice secondo quanto previsto dal comma 2 art. 15 del Modello OCSE l'esenzione potrà essere applicata se le retribuzioni sono versate da un datore di lavoro non residente. In questo caso, se il soggetto

---

<sup>60</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 877)

<sup>61</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 877)



distaccatario venisse considerato il datore di lavoro non si applicherebbe questa ipotesi di esenzione.<sup>62</sup>

Questi problemi appena identificati non si pongono se la durata della prestazione supera i 183 giorni, dato che il reddito prodotto dal lavoratore dovrà essere comunque tassato nel paese della fonte. Inoltre, in questo caso si deve verificare se il lavoratore soddisfa i requisiti di esclusività e continuità per l'applicazione della retribuzione convenzionale.

Tuttavia, il distacco del lavoratore può anche essere parziale, ovvero svolgere parte dell'obbligazione lavorativa per conto del distaccante. In tal caso l'attività svolta non si può definire completamente estera, qualora il datore di lavoro richieda che la prestazione sia in parte all'estero e in parte nel Paese di residenza. Questo caso pone dei limiti all'applicabilità della norma, dovrebbe essere oggetto di trattazione caso per caso.<sup>63</sup>

Qualora le retribuzioni siano erogate da parte della società italiana, egli sarà tenuto a effettuare le ritenute sia su quanto direttamente corrisposto che su eventuali ulteriori valori corrisposti dalla società distaccataria.

Però, nel caso in cui le retribuzioni siano direttamente corrisposti dalla società estera, il soggetto italiano non si trova a corrispondere somme di cui all'art. 51 del TUIR e, di conseguenza, non sarebbe tenuto all'effettuazione delle ritenute. Quindi l'imposizione in Italia si avrebbe solo al momento della dichiarazione dei redditi redatta dal lavoratore.<sup>64</sup>

#### **2.3.4. Frontalieri**

I frontalieri sono coloro che sono residenti in Italia, ma che, quotidianamente, attraversano la frontiera per svolgere la loro prestazione lavorativa in uno Stato limitrofo.

I provvedimenti legislativi assunti in questa materia non sono rappresentati da modifiche al TUIR, ma da norme introdotte nella legge finanziaria. La legge finanziaria del 2003 ha previsto che per i periodi di imposta 2003 e 2004 i redditi prodotti da una prestazione di lavoro dipendente prestato all'estero in una zona di frontiera fossero assoggettati a tassazione solo per la parte eccedente gli 8000 euro. Tra i requisiti per l'applicazione di questa norma vi sono la continuità e l'esclusività dello svolgimento all'estero della prestazione, potrebbe rientrare nell'ambito di applicabilità dell'art. 51 comma 8-bis, del TUIR.

---

<sup>62</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 878-879)

<sup>63</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 880)

<sup>64</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 880)

Tale disciplina è stata poi prorogata per i periodi di imposta successivi fino al 2011 compreso. Successivamente, per il 2012 con il decreto Milleproroghe ha confermato il regime di favore, riducendo la franchigia IRPEF da 8000 a 6700 euro. Poi il 2015 la franchigia è passata da 6700 a 7500 euro.<sup>65</sup>

Nelle convenzioni internazionali stipulate dall'Italia con alcuni Stati confinanti sono contenute specifiche regole sulle modalità di ripartire l'imposizione tra i paesi sui redditi prodotti dai frontalieri. Tali norme non sono incluse nei modelli convenzionali redditi dall'OCSE, ma sono frutto di specifici accordi tra gli Stati, il che vuol dire che non ci sono regole standard, a differenza come è stato fatto per le convenzioni contro le doppie imposizioni.

Ad esempio, nella convenzione stipulata con la Svizzera si prevede che "I salari, gli stipendi e altre elementi facenti parte delle remunerazioni che un lavoratore frontaliere riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto nello Stato in cui tale attività è svolta". Quindi se un soggetto è residente in Italia e svolge la propria attività lavorativa al di là del confine in Svizzera, nulla sarà dovuto al fisco italiano. Tuttavia, sarà comunque richiesto al frontaliere residente di rendere noti i propri redditi alle amministrazioni interessate, nel caso in cui vengano richieste delle prestazioni sociali agevolate. Questa norma prevede anche che il lavoratore che si reca in Svizzera per prestare la propria attività lavorativa quotidianamente possa giovare dello status di frontaliere solo se egli è residente in un comune facente parte di una fascia territoriale di confine ben individuata (massimo 30 km di distanza dal confine). I residenti negli altri comuni non potranno accedere al regime previsto, ma potranno al massimo richiedere l'applicazione del regime di frontaliere domestico (che prevede l'applicazione della sola franchigia IRPEF, che dal 2015 è pari a 7500 euro).<sup>66</sup>

Durante il periodo della pandemia nel giugno 2020 è stato siglato un accordo interpretativo sul trattamento fiscale dei frontalieri durante l'emergenza covid-19. Questo dispone in maniera eccezionale e provvisoria, che i lavoratori che hanno passato più giorni consecutivi nell'altro Stato contraente allo scopo di svolgere la propria attività dipendente per conto di datore di lavoro situato nell'altro Stato contraente, senza un regolare rientro nello Stato di residenza a seguito delle misure adottate durante il periodo di diffusione del covid-19, fossero comunque considerati frontalieri.

---

<sup>65</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 881-882)

<sup>66</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 883)

Tuttavia, nel 2020 Italia e Svizzera hanno firmato a Roma un nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri. Prevedendo che lo Stato dove viene svolta l'attività lavorativa applicherà un'imposta sul reddito da lavoro dipendente per i nuovi frontalieri pari al 80%, mentre l'Italia assoggetterà in via ordinaria il reddito ad imposizione avendo però cura di evitare la doppia imposizione, attraverso il riconoscimento del credito di imposta.<sup>67</sup>

Mentre, le convenzioni stipulate con l'Austria e la Francia prevedono che la tassazione avvenga nel paese in cui il lavoratore frontaliere è residente. In tal caso qualora il dipendente sia residente in Italia, il paese in cui il reddito è prodotto dovrà astenersi dalla tassazione. Tuttavia, l'esenzione opera solo per i redditi imponibili nell'altro stato, cioè i redditi fino alla soglia dei 7500 € saranno tassati nel paese in cui è esercitata l'attività.

Nel caso in cui nulla si prevede per i lavoratori frontalieri nelle convenzioni internazionali, il frontaliere potrà essere assoggettato ad imposizione in entrambi gli Stati. Successivamente per evitare la doppia imposizione si prevede o il credito di imposta o l'esenzione.<sup>68</sup>

### **2.3.5. Trasfertisti**

I trasfertisti sono coloro che prestano la propria attività in luoghi sempre variabili. Vi sono categorie di lavoratori che hanno convenuto contrattualmente a spostarsi in località sempre diverse, spesso in dipendenza a specifiche mansioni. Quindi, è possibile che il lavoratore abbia convenuto una sede di lavoro oppure no.<sup>69</sup>

Per il lavoratore le trasferte comportano un maggior disagio che il datore di lavoro compensa con un'indennità che ha una duplice funzione: restitutiva delle maggiori spese sopportate e retributiva del maggior disagio.<sup>70</sup>

Nel nostro ordinamento non esiste una definizione giuridica dell'istituto della trasferta; si rinviene, tuttavia, una regolamentazione fiscale della stessa nell'art. 51, comma 5, del TUIR che afferisce al trattamento fiscale delle indennità e dei rimborsi per le trasferte (indennizzo analitico, forfettario o misto).

Il comma 6 dell'art. 51 del TUIR fornisce, invece, la definizione di "trasfertista" precisando che "Le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, anche se

---

<sup>67</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 883-884)

<sup>68</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 884)

<sup>69</sup> (Dragonetti & Piacentini, Manuale di fiscalità internazionale, 2022, p. 885)

<sup>70</sup> (Lippolis, 2020)

corrisposte con carattere di continuità (...), concorrono a formare il reddito nella misura del 50% del loro ammontare”.

Dunque, le indennità fornite ai trasfertisti sono assoggettate a prelievo fiscale nella misura del 50% del relativo importo. Mentre, le somme erogate a titolo di trasferta godono di un regime più favorevole in quanto non rivestono natura reddituale e non sono conseguentemente assoggettate (nei limiti e secondo le modalità previste dal co. 5, dell’art. 51) a prelievo previdenziale e fiscale.<sup>71</sup>

Per diversi anni la prassi amministrativa e la giurisprudenza di legittimità hanno fornito interpretazioni diverse e per risolvere tale situazione è dovuto intervenire il Legislatore con una norma di interpretazione autentica contenuta nell’art. 7-quinquies, del D.L. 193/2016 convertito in Legge n. 225 del 01/12/2016, secondo cui rientrano nella disciplina dei trasfertisti di cui all’art. 51, comma 6, del TUIR i lavoratori per i quali sussistono contestualmente le seguenti condizioni<sup>72</sup>:

- nel contratto non deve essere indicata una sede di lavoro;
- l’attività lavorativa deve richiedere la continua mobilità del dipendente;
- va corrisposta al dipendente, visto che svolge la sua attività lavorativa in luoghi sempre variabili, un’indennità o maggiorazione di retribuzione in misura fissa, che gli va riconosciuta a prescindere dal fatto che il dipendente si rechi (o meno) in trasferta e dove la stessa si sia eventualmente svolta.

In mancanza anche di una soltanto di esse, al lavoratore va riconosciuto il trattamento previsto per le indennità di trasferta di cui all’art. 51 comma 5, del TUIR<sup>73</sup> (sempreché, ovviamente, ne ricorrano le condizioni, cioè quelle riconosciute al dipendente per le trasferte occasionali).

## **2.4. Il trattamento delle stock options dei dipendenti**

Per quanto riguarda la tassazione degli stock options le problematiche spesso sorgono perché essi sono soggetti ad imposizione in un momento diverso da quello in cui i servizi sono resi.<sup>74</sup>

---

<sup>71</sup> (Lippolis, 2020)

<sup>72</sup> (Lippolis, 2020)

<sup>73</sup> L’art. 51, comma 5, TUIR, prevede che le somme erogate ai lavoratori, a fronte di una trasferta fuori dal comune di lavoro, siano esenti fino alla soglia giornaliera di 46,48 euro in Italia e di 77,47 euro all’estero. Tali esenzioni sono ridotte di un terzo nel caso in cui al lavoratore venga riconosciuto un rimborso a piè di lista delle spese di vitto o di alloggio e di due terzi nel caso in cui l’azienda rimborsi a piè di lista sia le spese per il vitto che per l’alloggio. Le indennità per trasferte all’interno del comune di lavoro concorreranno, invece, alla formazione del reddito imponibile per il lavoratore.

<sup>74</sup> (OECD, 2019, p. C(15)-25)

Secondo l'art. 15 del Modello OCSE consente allo Stato di origine (della fonte) ad assoggettare a tassazione le remunerazioni derivanti dall'attività lavorativa esercitata in quello Stato, anche se l'imposta risulta effettivamente prelevata quando il dipendente non svolge più la sua attività in tale paese.

La valutazione se considerare le stock options derivanti da attività lavorativa svolta in quel particolare Stato va effettuata caso per caso tenendo conto di tutte le circostanze rilevanti, tra cui la condizione contrattuale associata. Perciò, troveranno applicazione questi principi generali previsti dal Commentario del Modello OCSE:

1. Secondo il primo principio **una stock option di un dipendente non deve essere considerata relativa a servizi resi dopo il periodo di impiego richiesto come condizione affinché il dipendente acquisisca il diritto di esercitare tale opzione.** Pertanto, nel caso in cui una stock option venga concessa a un dipendente alla condizione che egli svolga attività lavorativa a favore dello stesso datore di lavoro (o a un'impresa collegata) per un periodo di tre anni, il beneficio occupazionale derivante da tale opzione non dovrebbe essere attribuito a servizi resi dopo il triennio. Nell'applicare tale principio è necessario distinguere tra un periodo di lavoro necessario per ottenere il diritto di esercitare una stock option e il periodo di tempo che rappresenta un'attesa per l'esercizio della stock option. Ad esempio, una stock option concessa a un lavoratore dipendente alla condizione di permanenza presso lo stesso datore di lavoro per un periodo di tre anni può considerarsi scaturire dall'attività svolta in tale periodo. Al contrario, una stock option concessa senza alcuna condizione di successiva dipendenza a una certa data, la quale può essere esercitata solamente dopo un'attesa di tre anni, non potrebbe essere considerata riferirsi al lavoro svolto durante tale periodo. Questo è in considerazione del fatto che il beneficio dall'esercizio di tale stock option si conseguirebbe anche nel caso in cui il percipiente abbandonasse l'attività lavorativa immediatamente dopo averlo ricevuto e anche se non fosse trascorso il periodo di tre anni. In più, è importante distinguere tra la situazione in cui un periodo di lavoro è richiesto come condizione per l'acquisizione del diritto di esercitare la stock option (come l'assegnazione della stock option) e la situazione in cui una stock option già assegnata può essere abbandonata prima del termine dell'attività lavorativa. In questo secondo caso, visto che il lavoratore ha già ottenuto il beneficio derivante dalla stock option e può realizzarlo in qualsiasi momento non potrebbe essere considerato riferirsi all'attività lavorativa dopo la

concessione di essa. Quindi in questa ultima situazione, se l'attività lavorativa si è conclusa non costituisce condizione per l'acquisizione del beneficio, ma condizione per cui il beneficio acquisito potrebbe successivamente essere perso.

2. Il secondo principio prevede che **una stock option possa essere considerata connessa ai servizi svolti prima del momento in cui questa viene concessa**, tant'è che tale concessione è diretta a ricompensare lo svolgimento di tali servizi da parte del percipiente in un determinato periodo. Questo è il caso in cui la remunerazione è derivata dalla performance pregressa del dipendente durante un certo periodo oppure sui risultati finanziari del dipendente. In alcuni casi, si potrebbe dimostrare che, durante un periodo di lavoro, vi sia stata, tra i partecipanti la fondata aspettativa che parte della loro remunerazione per quel periodo sarebbe stata fornita attraverso un piano di stock options. Questa prova potrebbe consistere nella dimostrazione che è prassi per il datore di lavoro concedere delle stock options durante un certo periodo, e che essa non presenta caratteri di discontinuità. Però, nel caso in cui la decorrenza di un certo periodo lavorativo viene richiesta il diritto di esercitare una stock option da parte del dipendente, ma tale richiesta non può trovare applicazione, ad esempio, perché il rapporto di lavoro viene risolto dal datore di lavoro o dal dipendente per effetto del raggiungimento dell'età pensionabile, in questo caso, il beneficio da stock option potrebbe essere considerato connesso solo al periodo di attività effettivamente svolta.

Questi due principi, ci portano a considerare che vi sono situazioni in cui alcuni fattori portano a considerare una stock option del dipendente si riferisca a servizi pregressi; altri, invece, si riferisca a servizi futuri. Altri casi, invece, si potrebbe ritenere che le stock options siano concesse come incentivo alle performance future o modalità per la fidelizzazione dei dipendenti migliori.

Per poter determinare il periodo lavorativo di riferimento bisogna tenere in considerazione di tutti i fatti e le circostanze del caso concreto. In alcuni casi è possibile dimostrare che una stock option si riferisce a periodi combinati di servizi trascorsi e futuri, ad esempio nei prossimi tre anni. Questo è il caso delle stock options concesse sulla base del fatto che il dipendente abbia ottenuto specifici obiettivi per l'anno precedente, ma che diventano esercitabili solo se il rapporto di lavoro permane.

Mentre nel caso in cui una stock option venisse considerata derivata dall'attività lavorativa svolta in più di uno Stato, sarà necessario determinare quale parte del beneficio di essa sia

specificamente connesso all'attività svolta in ciascuno Stato, al fine dell'applicazione dell'articolo e degli articoli 23 A e 23 B. In tal caso, il beneficio occupazionale attribuibile alla stock option dovrebbe ritenersi derivato da un determinato paese in proporzione al numero di giorni durante i quali l'attività lavorativa è stata esercitata in quel paese rispetto al numero di giorni totale durante i quali l'attività lavorativa complessiva è stata svolta. I giorni che vanno presi in considerazione sono quelli rilevanti per il piano di stock options, ad esempio quelli durante i quali i servizi sono resi allo stesso datore di lavoro o ad altri datori di lavoro di cui impiego sarebbe preso in considerazione per soddisfare un periodo di lavoro necessario per acquisire il diritto di esercitare l'opzione.

Il Commentario del Modello OCSE precisa che gli Stati hanno la facoltà di disciplinare bilateralmente il tipo di approccio applicabile e hanno, inoltre, la possibilità di discostarsi dall'applicazione dai principi appena citati concordando un approccio specifico. Ad esempio, due Stati che applicano l'imposta principalmente al momento dell'esercizio della stock option possono concordare, in via generale, di attribuire il reddito derivante dall'esercizio della stock option relativa all'attività futura, alle prestazioni effettuate dal dipendente nei due Stati tra la data di concessione di essa e la data di esercizio della stessa.

Mentre, nel caso di stock options che non possono essere esercitate fino a quando il dipendente non abbia prestato la sua attività lavorativa per un certo periodo di tempo, gli Stati possono concordare l'adozione di un approccio che attribuisca il reddito derivante dall'esercizio della stock option a ciascun Stato in base al numero di giorni di attività lavorativa prestata dal dipendente in ciascuno di essi, nel periodo compreso tra la data di concessione della stock option e la data di esercizio.

## **2.5. Tassazione compensi ricevuti dopo la cessazione del rapporto lavorativo**

Per quanto riguarda i compensi pagati dopo la cessazione del rapporto di lavoro, che possono essere un premio o uno stipendio, il Commentario del Modello OCSE prevede che esse saranno derivate dallo Stato in cui sono state esercitate le attività lavorative. Infatti, un lavoratore dipendente può aver maturato il diritto alle ferie o alle assenze per malattia che poi non ha beneficiato durante il suo periodo di lavoro e al termine di tale rapporto gli sarà corrisposto il pagamento di questi giorni.

In assenza di fatti che dimostrano il contrario, un'indennità ricevuta dopo la cessazione del rapporto di lavoro a titolo di **indennità per ferie e giorni di malattia relativi ad anni precedenti** può essere interpretata in differenti modi. Infatti, la remunerazione di questi giorni può essere considerata: una prestazione che il lavoratore ha avuto diritto negli ultimi anni e che non sono stati fruiti, oppure le ferie e i giorni di malattia si riferiscano a periodi di lavoro del passato e che il pagamento di esse costituisce una remunerazione di tali periodi. Però, bisogna tener presente che l'ex dipendente potrebbe essere stato già tassato in questi giorni di ferie e di malattia al momento della loro maturazione. In tal caso lo Stato della residenza, al momento del successivo pagamento di tali giorni dovrebbe prevedere lo sgravio della doppia imposizione e, analogamente, lo Stato dove l'ex dipendente ha lavorato dovrebbe considerare già tassato per competenza qualsiasi pagamento per giorni di ferie o malattia non goduti in anni precedenti e che non si riferiva all'ultimo anno di lavoro.<sup>75</sup>

Il datore di lavoro è tenuto a dare un **periodo preavviso** al lavoratore prima della cessazione del rapporto di lavoro e nel caso in cui gli viene detto di non lavorare durante tale periodo e gli viene corrisposta una retribuzione ad esso riferito, tale incasso viene percepito in virtù del rapporto subordinato e sarà considerata da essa derivata, ai fini del primo comma dell'art. 15 del Modello OCSE. Quindi essa si ritiene derivata dallo Stato in cui si presume che il lavoratore avrebbe lavorato durante il periodo di preavviso.

Infatti, nel periodo di cessazione del rapporto di lavoro il dipendente può anche aver percepito una retribuzione intera o ridotta per un periodo durante il quale non ha lavorato. Nel caso in cui questa retribuzione sia percepita dal datore di lavoro per un periodo durante il quale il lavoratore non è tenuto a lavorare anche se il rapporto non è cessato, tale compenso è comunque considerato una retribuzione derivata dall'attività lavorativa, in quanto si presume che il dipendente avrebbe dovuto lavorato durante tale periodo.<sup>76</sup>

Mentre, per quanto riguarda il **trattamento di fine rapporto**, il quale si caratterizza per il fatto che lo stesso matura anno per anno per tutta la durata del rapporto di lavoro. Tuttavia, è possibile che l'indennità sia collegata ad un'attività svolta al di fuori dei confini nazionali e che l'erogazione dello stesso possa avvenire dopo molti anni, anche se ormai il dipendente non è più residente.

---

<sup>75</sup> (OECD, 2019, p. C(15)-2-C(15)-3)

<sup>76</sup> (OECD, 2019, p. C(15)-3)



Il Commentario al Modello OCSE osserva, con riferimento agli importi pagati ai dipendenti alla cessazione dell'impiego, che “alcuni stati considerano come una pensione, privata o pubblica, a seconda dei casi, i pagamenti effettuati in un'unica soluzione. In tal caso naturale considerare che il reddito rientri nell'articolo 18<sup>77</sup> o 19<sup>78</sup>. Nella legislazione fiscale di altri Stati, tali pagamenti si considerano come remunerazione finale per le attività svolte. In tal caso, il pagamento deve essere indubbiamente ricompreso nell'articolo 15 o 19, a seconda dei casi. Altri ancora considerano tali pagamenti come un bonus non imponibile ai fini delle imposte sui redditi ma eventualmente soggetto ad imposte sulle donazioni o ad imposte analoghe”.

In sostanza, il TFR è considerato alternativamente come una pensione, privata o pubblica, come una parte della retribuzione erogata alla fine della carriera.

In via generale tenendo conto della natura retributiva del TFR, definita quindi come un elemento di retribuzione accantonata che matura di anno in anno e diventa esigibile solo alla cessazione del rapporto di lavoro, si può evincere che la norma delle convenzioni internazionali meglio applicabile alla fattispecie sia l'articolo 15 relativo al lavoro dipendente.

Ci può anche essere il caso in cui un individuo che abbia terminato il suo rapporto di lavoro, ma può avere delle basi legali, come ad esempio la cessazione del rapporto di lavoro per violazioni del contratto di lavoro, della legge, del contratto collettivo o per altre motivazioni legali che danno il diritto di richiedere **il risarcimento dei danni**. Questo individuo può ricevere un incasso come risarcimento del danno causa della violazione. Questo trattamento ai fini fiscali dipenderà dalla causa del risarcimento dei danni. Ad esempio, i danni concessi da una insufficienza di preavviso o il mancato pagamento del trattamento di fine rapporto saranno disciplinati nella stessa forma del compenso che questi danni costituiscono. Mentre, per quanto riguarda il risarcimento dei danni per motivi punitivi o dovuto a un trattamento discriminatorio o lesione della propria reputazione dovrebbero essere trattati in modo diverso e rientrerebbero nell'art. 21<sup>79</sup>, il quale prevede che il diritto esclusivo alla tassazione è attribuito allo Stato di residenza.<sup>80</sup>

---

<sup>77</sup> L'art. 18 del Modello di convenzione Ocse dispone «fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'art. 19, le pensioni e le altre remunerazioni analoghe, pagate ad un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto in detto Stato».

<sup>78</sup> L'art. 19 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni prevede che il lavoro dipendente prestato all'estero per il settore pubblico (c.d. “*pubblico impiego*”) è soggetto a tassazione solo nel Paese estero ove viene svolto. (Migliorini, Fiscomania, 2022)

<sup>79</sup> L'art. 21 del Modello OCSE disciplina la tassazione degli altri redditi, che non sono disciplinati negli altri articoli. Esso prevede che “*gli elementi di reddito di un residente di uno Stato contraente, qualunque ne sia la provenienza, che non sono trattati nei precedenti articoli, sono imponibili soltanto in questo Stato*”. Esempio: trust, premi, vincite, sanzioni.

<sup>80</sup> (OECD, 2019, p. C(15)-6)

Possono esserci dei casi in cui il contratto di lavoro preveda che a seguito della cessazione del rapporto di lavoro l'ex dipendente debba percepire un **compenso per un obbligo di non lavorare** presso un concorrente del suo precedente datore di lavoro. Questo divieto di concorrenza è spesso limitato sia geograficamente sia temporalmente. Questa retribuzione può essere correlata direttamente al rapporto di lavoro, ma nella maggior parte dei casi essa non costituisce una derivante da un'attività prima della cessazione del rapporto lavorativo. Perciò, essa sarà imponibile nello Stato in cui l'ex dipendente risiede al momento della ricezione del pagamento.

Tuttavia, può esserci il caso in cui nella retribuzione mensile che percepisce un dipendente durante il rapporto lavorativo costituisce un corrispettivo per l'obbligo di non lavorare presso un concorrente per un certo periodo dopo la cessazione del rapporto di lavoro; in tal caso non si applica quanto detto prima, in quanto tale compenso percepito durante il rapporto lavorativo dovrebbe essere trattato nel modo in cui la retribuzione mensile è trattata.

Inoltre, secondo il Commentario del Modello OCSE, altri pagamenti effettuati dopo la cessazione del rapporto lavorativo dovrebbero essere considerati derivati dall'attività esercitata in tale Stato. Quindi, sarà importante per gli Stati che imposteranno le remunerazioni differite ricevute dopo la cessazione del rapporto garantire che la doppia imposizione sia alleviata.

Un dipendente può avere anche una **copertura sanitaria o assicurativa** sulla vita per un certo periodo dopo la cessazione del rapporto di lavoro o anche altri servizi, come quelli del consulente del lavoro o di un'agenzia, che dovrebbero essere considerati come una remunerazione che deriva dallo Stato in cui è svolta dell'attività.

## **2.6. Casi di doppia imposizione**

### **2.6.1. Caso 1: la trasferta all'estero del dipendente distaccato in Italia<sup>81</sup>**

Un interpello a cui l'agenzia ha dato una risposta, la n. 148 del 28 dicembre 2018, dove ALFA Spa, società del gruppo ALFA, che opera nel settore dell'industria, dell'energia e della sanità.

Le attività del Gruppo sono molto dislocate e spesso i dipendenti sono trasferiti presso le varie sedi del gruppo.

Nel caso la società BETA con sede in Germania invia un proprio dipendente in via temporanea presso la società italiana.

---

<sup>81</sup> (Risposta n. 148 del 28 dicembre 2018, s.d.)

Il contratto di trasferimento è caratterizzato:

- dalla sospensione del contratto di lavoro tedesco per la durata del periodo di lavoro in Italia;
- dalla sottoscrizione di un contratto di lavoro subordinato soggetto alla normativa italiana con ALFA italiana con conseguente erogazione della retribuzione da parte di questa.

ALFA opera le ritenute sul reddito corrisposto al dipendente.

Inoltre, durante la loro attività lavorativa in Italia si è verificato che:

- i dipendenti svolgono la loro attività lavorativa in trasferta fuori dall'Italia;
- i dipendenti risultano fiscalmente non residenti in Italia, sia sulla base della normativa convenzionale che interna.

In base a ciò si evince che in Italia sarà tassato solo quello che è prodotto in Italia.

Inoltre, secondo la convenzione tra Italia e Germania l'art. 24 par. 3 prevede che i redditi prodotti in Italia saranno esentati in Germania.

La risposta dell'Agenzia è fornita assumendo che il dipendente risulta fiscalmente residente all'estero, cioè in Germania.

Gli step del ragionamento sono i seguenti:

- l'art. 23 D.P.R. 600/1973 prevede che la ritenuta va operata sulle somme e valori di cui all'art. 51 del TUIR e quindi a prescindere della residenza del dipendente;
- si richiama anche l'art. 23 lett. c del comma 1 del TUIR, secondo il quale i redditi si considerano prodotti in Italia se il lavoro dipendente è prestato nel territorio dello Stato;
- la norma convenzionale prevede all'art. 15 par. 1 del Modello OCSE il criterio di collegamento ai fini dell'attrazione dei redditi di lavoro dipendente nella potestà impositiva di uno Stato è costituito dal luogo in cui è svolta la prestazione lavorativa.

Si pone tuttavia il problema del computo dei giorni per determinare la quota parte di lavoro prodotto all'estero e quella prodotta in Italia.

La conclusione, secondo l'agenzia delle entrate è che la società ALFA, previa presentazione, da parte del lavoratore, di apposita domanda corredata della certificazione di residenza fiscale (rilasciata dalla competente autorità fiscale estera) non è tenuta ad operare le ritenute ai fini IRPEF, di cui all'articolo 23 del d.P.R. n. 600 del 1973, sul reddito di lavoro dipendente prodotto dai lavoratori dipendenti non residenti, per l'attività lavorativa svolta al di fuori del nostro Paese.

L'agenzia chiarisce che occorre fare un rapporto tra il numero di giorni durante il quale la prestazione lavorativa è esercitata all'estero e il periodo totale espresso in giorni di distacco in Italia del lavoratore presso ALFA Spa. Per far sì che questo calcolo sia coerente, il numero dei giorni del rapporto deve essere individuato secondo criteri omogenei.

Al riguardo, l'agenzia con circolare n. 17 del 2017 ha precisato che possono ritenersi i termini del rapporto omogenei qualora il periodo di lavoro considerato al numeratore del rapporto sia assunto al netto delle festività, week end e ferie e, analogamente, il periodo di lavoro del denominatore è calcolato anch'esso al netto di festività, week end e ferie. Pertanto, nella fattispecie in esame, la percentuale derivante da questo rapporto, applicata alla retribuzione totale erogata al dipendente, determinerà la quota di reddito di lavoro dipendente da non assoggettare a tassazione in Italia e da non inserire nella Certificazione Unica.

Quindi da questo caso si evince che nel caso un dipendente fiscalmente residente all'estero e distaccato in Italia viene tassato nel nostro Paese per il reddito prodotto qui. Poiché la retribuzione è onnicomprensiva, si dovrà ripartire la stessa tra la quota prodotta in Italia e quella all'estero in funzione dei giorni.

### **2.6.2. Caso 2: T.F.R. erogato da società italiana a soggetto residente all'estero<sup>82</sup>**

Un altro caso è quello a cui l'agenzia delle entrate ha dato un suo parere nella risoluzione del 1/8/2008 n. 341.

Il quesito era che, la società Alfa, con sede in Italia, ha chiesto dei chiarimenti in merito alla disciplina fiscale del trattamento di fine rapporto da erogare a un suo dipendente residente all'estero per l'attività lavorativa prestata in Italia fino al 31 dicembre 1999 e in Germania, in regime di distacco, dal 01 gennaio 2000.

La società Alfa, nel precisare questa indennità è stata accantonata, previo accordo con il dipendente, presso l'azienda Italia e che il dipendente è residente fiscalmente in Germania dal 2000 e, chiede, se la quota di TFR maturata relativamente al periodo di attività lavorativa svolta nello Stato tedesco sia esclusa dalla base imponibile oppure soggetta a tassazione nello Stato italiano.

Secondo il parere della società istante sostiene che il TFR, afferente sia al periodo di residenza fiscale in Italia che in Germania, debba essere assoggettato ad imposizione in Italia. Questo perché in assenza di disposizioni convenzionali, si ritiene operativa la norma interna, di cui

---

<sup>82</sup> (Risoluzione n. 341/E del 1 agosto 2008, s.d.)

all'art. 23 comma 2 lett. a del TUIR, la quale prevede l'imponibilità nello Stato italiano per il TFR corrisposto ai non residenti qualora tali somme siano erogate da un datore di lavoro avente sede in Italia.

Invece, la direzione afferma che nell'ipotesi dell'art. 23 comma 2 lett. a non è data rilevanza alla circostanza che la prestazione sia eseguita in Italia o all'estero. Il criterio di collegamento ai fini dell'imposizione è costituito solo dalla residenza fiscale del soggetto che corrisponde la retribuzione. Tuttavia, il trattamento fiscale previsto dall'ordinamento italiano può subire delle modifiche per effetto delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione.

Nell'ambito della disciplina italiana il TFR si ritiene che lo stesso abbia sostanzialmente natura di retribuzione. Per questo motivo egli trova applicazione nell'art. 15 della convenzione tra Italia e Germania contro le doppie imposizioni. Inoltre, al fine di verificare quale dei due Stati possa esercitare la propria potestà impositiva, occorre tenere presente che il TFR matura anno per anno per cui non è possibile considerare, ai fini della verifica della residenza del percipiente e della localizzazione del lavoro solo l'anno di erogazione del compenso complessivamente spettante. Occorre, però, considerare distintamente il periodo in cui il lavoro è stato effettuato in Italia da quello nei quali il lavoro è stato svolto in Germania.

Perciò, in questo caso, si conclude che la parte di TFR maturata nel periodo di lavoro svolto in Italia va tassata esclusivamente nel nostro paese, in quanto si considera retribuzione erogata da un soggetto residente in relazione a una prestazione di lavoro effettuata in Italia. Dall'altra parte l'imposizione del TFR riferibile negli anni di lavoro effettuati in Germania è riservata esclusivamente allo stato tedesco, per la medesima motivazione.

### **2.6.3 Caso 3: caso di doppia imposizione durante il periodo dell'epidemia<sup>83</sup>**

L'agenzia delle entrate ha fornito dei chiarimenti in merito al trattamento fiscale delle retribuzioni per lavoro dipendente erogata a soggetti residenti e non residenti che, a causa dell'emergenza Covid-19, hanno svolto la loro attività lavorativa in Italia in smart working, invece che nel Paese estero, dove erano stati distaccati.

Il personale della società che ha posto il quesito è parzialmente composto da dipendenti che svolgono la propria attività lavorativa all'estero presso le sedi del gruppo e anche dipendenti stranieri, provenienti dall'estero e che svolgono la propria prestazione lavorativa in Italia. Infatti, è frequente che il personale della società istante svolga la propria attività lavorativa

---

<sup>83</sup> (Risposta n. 458 del 7 luglio 2021, s.d.)

attraverso l'istituto giuridico del distacco o attraverso contratti di lavoro di diritto estero, con le altre consociate del gruppo.

L'improvvisa crisi sanitaria internazionale determinata dalla diffusione del Covid-19 ha variato tutte le modalità di svolgimento dell'attività lavorativa per molti dipendenti. Infatti, ha indotto molte imprese a adottare modalità di svolgimento della prestazione lavorativa flessibili, come ad esempio lo smartworking o lavoro da remoto.

Ciò, ha determinato casi di immobilismo forzato o alla necessità di rientri improvvisi nei paesi di origine, impedendo ai dipendenti il ritorno al luogo di svolgimento di attività lavorativa.

I dipendenti di questa società sono assunti con contratto locale in Italia e distaccati presso le consociate cinesi. Inoltre, la società segnala che alcuni dipendenti non sono coniugati e non hanno figli, altri invece si sono trasferiti nello Stato estero con la propria famiglia; in entrambi i casi i dipendenti risultano iscritti all'A.I.R.E..

Il distacco dei lavoratori in Cina da un punto di vista contrattuale non ha subito modifiche, né sotto il profilo individuale, né sotto il profilo dell'accordo Intercompany, rimanendo il costo addebitato alla società distaccataria cinese.

Alcuni lavoratori sono riusciti a fare rientro in Cina il 2/7/2020, altri il 29/7/2020 e i restanti sono riusciti a fare rientro il mese di agosto e settembre. Mentre altri sono rientrati nei mesi successivi; perciò, hanno trascorso in Italia più di 184 giorni.

Infatti, la società presenta dei dubbi interpretativi in merito agli obblighi di sostituzione di imposta che è tenuta ad assolvere relativamente alla tassazione del reddito prodotto da lavoro dipendente.

Secondo il parere dell'agenzia dell'entrate, lo status di residente o non dei lavoratori della società non sarà oggetto di valutazione.

Se si fa riferimento al Modello OCSE, nell'art. 15, l'attività di lavoro dipendente è esercitata nel luogo ove il dipendente è fisicamente presente mentre svolge la propria attività a fronte del quale è remunerato. L'OCSE, per evitare gli effetti distorsivi causati dalla pandemia ha invitato il Paese di tenere conto dell'eccezionalità del periodo e, quindi, fare la valutazione della residenza fiscale neutralizzando gli effetti dell'immobilità forzata.

Tuttavia, in relazione alla fattispecie in esame, la rilevanza reddituale in Italia dei redditi di lavoro dipendente prodotti dai lavoratori della società dovrà essere valutata alla luce delle disposizioni dell'ordinamento interno e dell'accordo stipulato tra il governo della Repubblica italiana e il governo della Repubblica popolare cinese per evitare le doppie imposizioni.

L’Agenzia ritiene che per i lavoratori che hanno svolto giorni di lavoro in modalità smart working in Italia con residenza in Cina per meno di 184 giorni sono imponibili sia in Italia che in Cina. Questo in quanto il reddito è erogato da un datore di lavoro residente nel territorio dello Stato e, quindi, non sono soddisfatti i criteri di tassazione esclusiva in Cina, prevista dal paragrafo 2 dell’art. 15 del Modello OCSE.

Quanto ai lavoratori che hanno trascorso in Italia più di 184 giorni comporta una modifica dello Status di residenza. Ai fini dell’individuazione la residenza fiscale di un soggetto, secondo il diritto interno e in assenza di una disposizione normativa specifica che tenga conto dell’emergenza pandemica, si deve far riferimento all’art. 2 del TUIR. Infatti, ai sensi dell’art. 2, comma 2, de TUIR “si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d’imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile”.

Solo nel caso in cui si verificassero dei conflitti di residenza con lo Stato estero si farebbe ricorso ai criteri convenzioni, previste dall’art. 4 del Modello OCSE, le cosiddette “tie breaker rules”.

In questo caso, come indicato al paragrafo 44 dell’analisi effettuata dal Segretario OCSE sui trattati e l’impatto della crisi da COVID-19, nell’ipotesi in cui il soggetto disponga un’abitazione principale in entrambi i paesi, occorrerà verificare altri criteri; solitamente viene risolto usando il criterio di soggiorno abituale. Questo criterio richiama il paragrafo 19 del Commentario del Modello OCSE in cui si precisa che la residenza fiscale non si rileva soltanto individuando in quale dei due Stati l’individuo ha trascorso più giorni. Ma, occorre tenere conto della frequenza, durata e regolarità dei soggiorni che fanno parte della vita quotidiana e regolare di un individuo. Inoltre, l’analisi deve coprire un periodo di tempo sufficiente per poter accertare tali aspetti evitando situazioni transitorie.

Conseguentemente, essendo che tali lavoratori sono considerati fiscalmente residenti in Italia il loro reddito non può essere determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali, cioè ai sensi del comma 8-bis dell’art. 51 del TUIR.

## 3. Tassazione di compensi di amministratori e di sindaci di società

### 3.1. Articolo 16 del Modello OCSE

L'art. 16 del Modello OCSE disciplina la tassazione dei compensi o gettoni di presenza percepiti da residenti di uno stato contraente in qualità di membri di Consiglio di amministrazione di società residenti di un altro Stato contraente. L'art. 16 del Modello prevede che: "i compensi e le altre retribuzioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in qualità di membro del consiglio di amministrazione di una società residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato".

Il presente articolo prevede che il compenso di amministratori è tassabile nel Paese dove ha sede la società. Però, visto che nell'articolo della convenzione non viene usata la parola "soltanto" si deve intendere che il reddito è tassabile anche nel Paese di residenza dell'amministratore che percepisce il reddito.

Quindi, il Modello di Convenzione ammette la tassazione in entrambi gli Stati, ma prevede anche che lo Stato della residenza debba concedere l'esenzione o il credito di imposta per evitare una doppia imposizione.<sup>84</sup>

Dal momento che le convenzioni bilaterali non limitano il potere di tassazione di tali compensi al solo Stato di residenza della società, ma occorrerà anche verificare quale sia la residenza effettiva del soggetto, visto che un soggiorno della persona fisica in un altro Stato, per più di 183 giorni, può determinare la doppia residenza, i quali vanno risolti individuando la residenza attraverso l'applicazione dei criteri della residenza delle persone fisiche previste al paragrafo 2 dell'art. 4 del Modello OCSE.<sup>85</sup>

I paesi membri dell'OCSE hanno generalmente inteso con il termine "compensi e altre retribuzioni analoghe" per includere i benefici in natura ricevuti da una persona in qualità di membro del consiglio di amministrazione di una società (come ad esempio gli stock options, l'uso di una residenza o coperture assicurative automobilistiche, sanitarie o sulla vita e iscrizioni a club).<sup>86</sup>

---

<sup>84</sup> (Vial & Bettiol, 2021, p. 337)

<sup>85</sup> (Piergiorgio, 2016, p. 826)

<sup>86</sup> (Vial & Bettiol, 2021, p. 339)



Tuttavia, il Commentario del Modello OCSE sottolinea il fatto che, spesso, un membro del consiglio di amministrazione di una società assume anche altre funzioni con la società quali, ad esempio, un dipendente ordinario, consigliere, consulente, ecc. Secondo il Commentario l'articolo in questione non si applica per le retribuzioni corrisposte a una persona a fronte di queste altre funzioni.

Inoltre, gli Stati contraenti sono liberi di includere nelle convenzioni bilaterali organi societari con funzioni simili al consiglio di amministrazione ai sensi di una disposizione corrispondente all'art. 16 del Modello OCSE.

Mentre, per quanto riguarda le stock options il Commentario afferma che quando esse sono concesse a un residente di uno Stato contraente in qualità di membro del consiglio di amministrazione di una società residente nell'altro Stato, quest'ultimo avrà il diritto di tassare la parte di beneficio delle stock options, che costituisce compenso dell'amministratore o compenso analogo. Questo vale anche se l'imposta viene riscossa in un momento successivo, cioè quando la persona non è più membro del consiglio.

Diversamente, è necessario distinguere il beneficio derivante dal riconoscimento dell'opzione rispetto ad un'eventuale plusvalenza che potrebbe emergere in un secondo momento, cioè quando il soggetto dovesse vendere le azioni che ha acquisito a seguito dell'esercizio dell'opzione stessa. L'art. 16 si applica fino a quando la stock option sarà esercitata o ceduta. Una volta che la stock option sia stata ceduta o esercitata, ogni successiva plusvalenza realizzata è percepita dal membro del consiglio di amministrazione nella funzione di investitore-azionista con la conseguente applicazione dell'art. 13 del Modello OCSE<sup>87, 88</sup>

### **3.2. Il trattamento fiscale dei compensi dei membri del consiglio di amministrazione previsto dalla normativa italiana**

Nel nostro ordinamento il regime fiscale di tali compensi è previsto all'art. 95, comma 5, TUIR, il quale prevede la deducibilità dei compensi spettanti agli amministratori di società durante l'esercizio in cui sono stati corrisposti. I compensi possono essere in diverse tipologie:

- compenso in misura fissa;
- compenso in misura variabile in base alla partecipazione agli utili;
- compenso misto, composto da una parte fissa più una parte variabile in base agli utili;

---

<sup>87</sup> L'articolo 13, paragrafo 5 del Modello OCSE, stabilisce che: "gli utili derivanti dall'alienazione di beni [...] sono imponibili soltanto nello Stato del contraente di cui l'alienante è residente".

<sup>88</sup> (Vial & Bettiol, 2021, p. 340)

- compenso variabile in base al volume d'affari;

a queste tipologie vanno anche aggiunti:

- il rimborso delle spese sostenute in funzione del proprio mandato;
- indennità di fine rapporto;
- compensi in natura;
- benefici supplementari.

I compensi degli amministratori per essere deducibili vi deve essere la preventiva delibera assembleare.

Ai fini dell'art. 50 del TUIR i compensi dell'amministratore costituiscono, fiscalmente, redditi assimilati al lavoro dipendente e si configurano come redditi di lavoro autonomo solo in via eccezionale. Questo ultimo caso solo quando l'ufficio rientra nei compiti istituzionali del professionista; occorre, perciò, valutare se per lo svolgimento dell'attività necessitano conoscenze tecnico-giuridiche collegate alla professione.<sup>89</sup>

Il compenso deve essere iscritto in bilancio per competenza, ma fiscalmente deducibile secondo il principio di cassa allargato (cioè si considera pagato nell'anno se percepito entro il termine ultimo del 12 gennaio dell'anno successivo). Questo principio si applica solo se il compenso degli amministratori è assimilato al lavoro dipendente. Non si applica, invece:

- alle società con periodo di imposta diverso dall'anno solare;
- ai soggetti che svolgono attività di lavoro autonomo. In tal caso, il compenso è deducibile solo se è corrisposto entro la fine dell'esercizio.

Per quanto riguarda invece la congruità del compenso esso deve essere determinato secondo i criteri di ragionevolezza in base alla dimensione, alla struttura e alla redditività della società.<sup>90</sup>

Nel caso di amministratori non residenti, cioè quando una persona fiscalmente residente all'estero, ma remunerata per la sua attività di amministratore di una società italiana. Secondo la normativa italiana la parte imponibile dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento.<sup>91</sup>

Viceversa, nel caso in cui un amministratore di una società estera e che sia fiscalmente residente in Italia, il cui reddito sarà sicuramente nella base imponibile italiana in quanto opera la

---

<sup>89</sup> (Piergiorgio, 2016, p. 833)

<sup>90</sup> (Piergiorgio, 2016, p. 833)

<sup>91</sup> (Vial & Bettiol, 2021, p. 336)

tassazione su base mondiale. Tuttavia, su tale compenso sarà riconosciuto un credito di imposta per le imposte pagate all'estero. Perciò, il compenso sarà assoggettato a tassazione sia nel Paese in cui ha sede la società sia nel Paese di residenza dell'amministratore.<sup>92</sup>

Tabella 3.1: tabella riassuntiva delle casistiche di tassazione del compenso amministratore

		Sede legale della società	
		Italia	Estero
Residenza dell'amministratore	Italia	Tassabile solo in Italia	Tassabile in Entrambi i Paesi con credito in Italia a fronte delle imposte pagate all'estero
	Estero	Tassabile in entrambi i Paesi. Ritenuta 30% in Italia	Non tassabile in Italia

Fonte: Bettiol, E. V.-S. (2021). *Fiscalità Internazionale. Guida pratica*. Maggioli editore. P. 337.

<sup>92</sup> (Vial & Bettiol, 2021, p. 336)

## 4. Tassazione dei compensi degli artisti e sportivi

### 4.1. Articolo 17 del Modello OCSE

L'articolo 17 del Modello OCSE disciplina i redditi derivanti da prestazioni svolte dai professionisti dello spettacolo, musicisti e sportivi.

In particolare, prevede che:

“1. Nonostante le disposizioni dell'art. 15, i redditi che un residente di uno Stato contraente, in qualità di professionista dello spettacolo quale artista di teatro, del cinema, della radio o della televisione, o musicista o sportivo, ritrae dalle sue attività personali esercitate nell'altro stato contraente sono imponibili in detto altro Stato.

2. Qualora i redditi relativi a prestazioni personali effettuate da un artista o sportivo siano corrisposti non all'artista o sportivo direttamente, ma ad un'altra persona, detta remunerazione è, nonostante le disposizioni dell'art. 15, imponibili nello Stato contraente nel quale le prestazioni dell'artista o dello sportivo sono esercitate.”

Il primo comma prevede che gli artisti dello spettacolo e gli sportivi residenti in uno Stato contraente siano tassati nell'altro Stato contraente in cui si esercitano le loro attività, siano esse di carattere imprenditoriale o subordinato. Questa disposizione permette di evitare difficoltà pratiche che possono sorgere nel tassare gli artisti dello spettacolo e gli sportivi che si esibiscono all'estero.

Tuttavia, gli Stati possono, in comune accordo, limitare l'applicazione di questo comma alle sole attività imprenditoriali. In tal caso, sarà sufficiente variare nei commi 1 e 2 dell'articolo le parole “nonostante le disposizioni dell'articolo 15” con “fatte salve le disposizioni dell'articolo 15”. In questo modo, gli artisti e gli sportivi che svolgono le loro attività nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato rientrerebbe automaticamente nell'ambito dell'art. 15 e godrebbe delle esenzioni previste dal paragrafo 2 di tale articolo.<sup>93</sup>

Normalmente, gli artisti e sportivi non residenti rimangono nel territorio dello Stato per un periodo di tempo molto ridotto, strettamente necessario all'esecuzione della prestazione, e non dispongono di una base fissa in Stati diversi da quello di residenza.

Ciononostante, egli possono conseguire redditi di ammontare rilevante, giustificando in questo modo la presenza nel Modello OCSE di un articolo a sé esclusivamente dedicato.<sup>94</sup>

---

<sup>93</sup> (OECD, 2019, p. C(17)-1)

<sup>94</sup> (Piergiorgio, 2016, p. 847-848)

In deroga a quanto previsto dai artt. 7<sup>95</sup> e 15 del Modello OCSE con riferimento ai professionisti indipendenti ed ai lavoratori dipendenti, pur in assenza di una base fissa o di un periodo minimo di permanenza nello Stato della fonte, i redditi conseguiti dagli artisti e sportivi sono dunque imponibili nello Stato in cui l'attività viene svolta anziché nello Stato di residenza del percettore. Per quanto riguarda l'ambito soggettivo, l'art. 17 del Modello OCSE risulta applicabile:

- ai professionisti dello spettacolo, quali artisti del teatro, artisti del cinema, artisti della radio o della televisione;
- ai musicisti;
- agli sportivi.

Tuttavia, questa elencazione non ha carattere esaustivo, ma si limita a richiamare le categorie di contribuenti a cui tale articolo risulta applicabile. Quindi non permette di definire in modo univoco il contenuto della nozione di artista e sportivo.

Perciò, il Commentario del Modello OCSE richiama le seguenti categorie:

- Con riferimento agli artisti: gli attori del teatro, gli attori in un film o in uno spettacolo televisivo, ovvero coloro che partecipano a manifestazioni politiche, sociali, religiose o di beneficenza che abbiano le caratteristiche di uno spettacolo;
- Con riferimento agli sportivi: gli atleti tradizionalmente intesi come tali, i calciatori, i fantini, i giocatori di golf, cricket e tennis nonché piloti di competizioni motoristiche;
- Le altre attività connesse a fenomeni di spettacolo, quali i giochi del biliardo, degli scacchi e del bridge (è un gioco di carte).

Quindi nella pratica possono sorgere delle difficoltà nello stabilire se l'attività svolta da un soggetto sia da considerarsi come attività di un professionista dello spettacolo, un musicista, uno sportivo o meno.

Il Commentario chiarisce che non rientra nell'art. 17 il personale amministrativo o di supporto, tra cui vi sono i tecnici delle riprese, i produttori, i registi, i coreografi, il personale tecnico, ecc. Tuttavia, una persona fisica può essere contemporaneamente il regista di uno spettacolo e parteciparvi, cioè essere regista e produrre un programma televisivo e assumere un ruolo in esso. In tal caso sarà necessario guardare l'attività effettivamente svolta da parte del soggetto

---

95 L'art. 7 della Convenzione Modello OCSE fissa la regola generale per l'imposizione degli utili di impresa: "Gli utili di una impresa di uno Stato contraente sono imponibili solo in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato Contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata. Se l'impresa svolge attività come avanti detto, gli utili dell'impresa sono imponibili nell'altro Stato, ma soltanto nella misura in cui sono imponibili alla stabile organizzazione".

nello Stato in cui ha luogo la prestazione, in funzione dell'attività che assume un carattere predominante rispetto all'altra. Se la sua attività ha come natura principale l'intrattenimento, l'articolo si applicherà a tutto il reddito percepito dalla persona in detto Stato. Mentre, se l'elemento di intrattenimento costituisce una parte trascurabile allora l'intero reddito sarà escluso dal campo di applicazione di questo articolo.

Il secondo comma riguarda le situazioni in cui il reddito derivato dalle loro attività va ad un altro soggetto. Questo accade con le orchestre dove il committente paga l'ente per la prestazione artistica o con le star companies che in base ad accordi con l'artista sfruttano la sua immagine. Le star companies stipulano contratti con l'artista con lo scopo di valorizzare le attitudini professionali dell'artista, la cui immagine ha un valore commerciale (indipendentemente dalle sue esibizioni) che può essere ceduta e gestita da essi e anche sfruttato ai fini pubblicitari.<sup>96</sup>

Le star companies vengono spesso utilizzate al fine di ridurre il carico fiscale in capo all'artista. Dato che le società, spesso, risultano localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata, il che porta a una vera e propria evasione fiscale.

Allora l'OCSE nel 1977 ha deciso di optare per inserire un secondo paragrafo nell'art. 17, in modo da prevenire l'elusione della normativa, il quale stabilisce che anche se i redditi derivanti dalle attività svolte dall'artista siano corrisposti ad un altro soggetto gli stessi possono essere comunque tassati nel Paese in cui avviene la prestazione. Perciò, permette allo Stato in cui questo si è esibito di applicare l'imposta su base territoriale.<sup>97</sup>

In questo caso, il secondo comma stabilisce che la quota di reddito non può essere tassata in capo all'artista o allo sportivo può essere tassata in capo alla persona cui sono corrisposte le remunerazioni. L'imposta, quindi, viene applicata nello Stato della fonte anche se il reddito non è attribuibile a una stabile organizzazione situata in tale Stato.

Le ipotesi citate nel Commentario del Modello OCSE sono tre:

- la prima è quella in caso di presenza di una pluralità di artisti o sportivi che fanno parte di un'orchestra o di un altro gruppo non organizzato in forma societaria, i cui compensi sono percepiti da una management company;
- la seconda, è simile alla precedente, ma l'orchestra o il gruppo sono costituiti da una società dotata di personalità giuridica (società sportiva), che percepisce direttamente i compensi spettanti orchestra o al gruppo;

---

<sup>96</sup> (Gaggero, 2018)

<sup>97</sup> (Gaggero, 2018)

- la terza ipotesi è quella in cui i compensi spettanti al singolo artista o sportivo sono percepiti da una società estera priva di stabile organizzazione nel paese in cui i compensi sono pagati. Questo ultimo caso è frequente che presenta delle caratteristiche elusive, dato che si potrebbe avere il caso che questa società appartenga al medesimo artista o sportivo.

Il reddito derivante dall'esibizione sarà tassato due volte: una prima volta in base al paragrafo 2 dell'articolo 17 del Modello OCSE in capo alla compagine artistica e potrebbe esserlo, anche una seconda volta, in base al primo paragrafo della medesima disposizione, in capo al singolo artista nel momento in cui questo si vede retrocessa la parte del compenso che gli spetta per la sua partecipazione all'esibizione.

Però, bisogna tenere conto che la remunerazione di queste entità comprende anche le prestazioni di altri soggetti che non sono propriamente artisti (come regista, coreografo, ecc.). Ciò comporta che il reddito totale della formazione artisti sarà assoggettato all'art. 17, mentre i singoli redditi dei componenti della stessa potrebbero essere tassati secondo quanto previsto dagli altri articoli della convenzione.

Gli artisti e sportivi possono percepire diversi corrispettivi a seconda dei rapporti contrattuali, i quali possono essere qualificati come redditi di impresa, canoni o redditi da lavoro dipendente. Risulta dunque difficile determinare l'ambito applicativo dell'art. 17 e quale assoggettare al regime ordinario previsti dalle altre norme convenzionali.

Infatti, possono essere adottate due diverse impostazioni.

La prima, di tipo più restrittivo, tende ad assoggettare al regime previsto dall'art. 17 solamente i redditi derivanti dalla partecipazione ad un'esibizione artistica o sportiva, quale ne sia la sua natura. Mentre, le altre fattispecie reddituali saranno escluse da tale ambito e devono essere ricondotte alle altre norme convenzionali ad esse applicabili.

La seconda impostazione, invece, prevede che la molteplicità delle attività svolte degli artisti e sportivi e la complessità di scindere con precisione le diverse componenti reddituali in funzione della fonte da cui derivano porterebbe a prevedere l'unico criterio di imposizione previsto dall'art. 17 del Modello OCSE, per tutti i redditi percepiti da quella categoria di contribuenti.

Però, il Comitato Affari Fiscali dell'OCSE, pur prendendo atto della difficoltà appena citata, ha ritenuto opportuno privilegiare la prima interpretazione facendo sì, che l'art. 17 deve ritenersi applicabile ai redditi percepiti dall'artista o sportivo in dipendenza dell'attività propriamente

artistica o sportiva svolta in un determinato Stato. In assenza di un rapporto di dipendenza diretta saranno applicabili gli altri articoli del Modello e non l'art. 17.

Oltre ai compensi per le loro esibizioni effettive, gli artisti e gli sportivi percepiscono spesso entrate in forma di sponsorizzazioni o compensi pubblicitari. Favorendo in questo modo difficoltà interpretative. Il Commentario ritiene applicabile l'art. 17 qualora la pubblicità o la sponsorizzazione siano direttamente o indirettamente correlate alla partecipazione dell'artista o dello sportivo in un dato Stato.

Nel caso di redditi corrisposti all'artista o sportivo in ragione della cancellazione di uno spettacolo, di una gara o di un altro evento già programmato non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 17 ma delle altre norme convenzionali. Quindi si ritiene che l'artista o sportivo non ha esercitato alcuna attività.<sup>98</sup>

Il Commentario del Modello prevede, tuttavia, che gli Stati sono liberi di concordare altre soluzioni o di escludere il paragrafo 2 dalla loro convenzione bilaterale.

Inoltre, il Modello OCSE non fornisce indicazioni su come determinare la base imponibile e l'aliquota rimandando in questo modo alla normativa interna degli Stati contraenti. Le legislazioni nazionali adottano diverse imposizioni, alcuni prevedono l'imposizione alla fonte, con un'aliquota bassa basata sull'importo lordo pagato agli artisti e agli sportivi. Altri, invece, potrebbero ritenere che la tassazione al lordo non sia appropriata, anche se l'aliquota è bassa; perciò, potrebbero dare la possibilità al contribuente di tassarlo su base netta. Ma questo, secondo il Commentario, potrebbe essere fatto attraverso l'inclusione delle seguenti linee guida: nel caso in cui un residente di uno Stato contraente percepisce tali redditi che sono imponibili nell'altro Stato contraente su base lorda, tale persona può chiedere all'altro Stato per scritto che i redditi sono imponibili su base netta in detto altro Stato. Per la determinazione della base imponibile nell'altro Stato contraente sono ammesse in deduzione le spese deducibili secondo la legislazione interna di tale Stato, che sono sostenute ai fini dell'esercizio della propria attività.

Alcuni trattati includono disposizioni che escludono dall'art. 17 l'applicazione agli artisti e gli sportivi che prestano i loro servizi in organizzazioni sovvenzionate con fondi pubblici.

---

<sup>98</sup> (Vial & Bettiol, 2021, p. 394)



Si prevede questo perché si ha l'intenzione di non rendere necessario un incremento delle somme finanziate con denaro pubblico in conseguenza dell'imposizione da parte dello stesso Stato in cui è erogato il finanziamento o dell'altro Stato contraente.<sup>99</sup>

#### **4.2. L'eliminazione della doppia imposizione**

Il fatto che il reddito non sia imponibile nello stato di residenza del percettore può portare a dei casi di non imposizione, qualora, lo Stato della fonte non assoggetta o non possa assoggettare i redditi conseguiti dall'artista o sportivo. In considerazione a questa difficoltà che si potrebbero incontrare sarebbe più opportuno eliminare la doppia imposizione attraverso il credito di imposta.<sup>100</sup>

Infatti, per attenuare la doppia imposizione internazionale dei redditi conseguiti dagli artisti e sportivi, il Commentario suggerisce di non adottare il metodo dell'esenzione ma il metodo del credito di imposta, in tal caso il reddito è comunque imponibile nello Stato di residenza, salvo il riconoscimento di un credito pari alle imposte assolte all'estero sul medesimo reddito.

Però, spesso la tassazione alla fonte è applicata sul compenso lordo e non trova quasi mai perfetta capienza nel credito di imposta riconosciuto nel Paese di residenza. Infatti, dati gli oneri amministrativi di rilievo che si potrebbero sostenere finiscono a subire una tassazione sproporzionata. Il che gli porta a gravare in maniera onerosa gli artisti e sportivi.<sup>101</sup>

Infatti, la Corte di giustizia si è dimostrata contraria al prelievo alla fonte sul compenso lordo degli artisti che svolgono la propria attività in un Paese dell'Unione Europea, ritenendo che esso limitasse eccessivamente l'esercizio della libertà di prestazione dei servizi. Come anche i Paesi Bassi erano contrari alla tassazione al lordo e l'OCSE quando ha aggiornato il Commentario del Modello ha suggerito agli Stati membri di inserire all'interno dell'articolo 17 delle loro convenzioni una soglia di reddito che l'artista deve annualmente conseguire nello Stato della prestazione perché questo possa tassarlo.<sup>102</sup>

Mentre, nel caso sia adottato il metodo dell'esenzione, il Commentario suggerisce comunque di prevedere una potestà impositiva sussidiaria in favore dello Stato di residenza nel caso in cui lo Stato della fonte applichi alcuna tassazione su questa tipologia di reddito.

---

<sup>99</sup> (Piergiorgio, 2016, p. 856)

<sup>100</sup> (Piergiorgio, 2016, p. 857)

<sup>101</sup> (Gaggero, 2018)

<sup>102</sup> (Gaggero, 2018)

### 4.3. La disciplina fiscale italiana

Nella disciplina italiana l'artista o lo sportivo matura il diritto al corrispettivo a fronte della prestazione artistica o professionale resa.

La prestazione può essere resa in due contesti: il primo è quello di un contratto di **lavoro subordinato** e l'altro nel caso essa venga resa in **un rapporto di collaborazione**.<sup>103</sup>

Se la remunerazione è percepita dagli artisti e sportivi nel contesto di un contratto di lavoro subordinato costituiscono redditi da lavoro dipendente. In tal caso, il datore di lavoro, in qualità di sostituto di imposta, al pagamento della retribuzione applica una ritenuta alla fonte a titolo di acconto, in base ad una aliquota marginale propria dell'artista o dell'atleta, a prescindere della residenza del soggetto.

Se l'attività di artista o di sportivo è resa sulla base di un rapporto di collaborazione, la remunerazione trova il suo trattamento in riferimento al comma 1, lett. C-bis), dell'art. 50 del TUIR, che disciplina i redditi assimilati al lavoro dipendente, il quale a sua volta rimanda all'art. 51 per la determinazione dei redditi di lavoro dipendente. Anche in questo caso, il soggetto che eroga la remunerazione deve operare all'atto di pagamento, con obbligo di rivalsa, una ritenuta sulla parte imponibile dei redditi, a titolo:

- d'acconto sulla base delle aliquote progressive per scaglioni di reddito. Questo vale solo se sono corrisposte a soggetti residenti;
- d'imposta nella misura del 30% nel caso essi vengano corrisposte a soggetti non residenti.

Mentre, nel caso in cui la prestazione di attività sportiva o artistica venga effettuata in virtù di un **contratto d'opera**, stipulato in qualità di lavoratore autonomo, la cui disciplina è prevista dall'art. 53 del TUIR e la sua determinazione è regolata dall'art. 54 del TUIR. L'art. 53 prevede che al reddito percepito a fronte di prestazioni sportive o artistiche rese nel contesto di un rapporto di lavoro indipendente non si applicano le disposizioni riguardanti il lavoro autonomo, ma quelle previste per i redditi assimilati al lavoro dipendente.<sup>104</sup>

In tal caso, i committenti delle opere di intrattenimento o delle performance atletiche devono operare all'atto del pagamento dei compensi, con obbligo di rivalsa, una ritenuta alla fonte a titolo:

- d'acconto:

---

<sup>103</sup> (Piergiorgio, 2016, p. 867)

<sup>104</sup> (Piergiorgio, 2016, p. 867-868)

- sulla base delle aliquote progressive per scaglioni di reddito a sportivi residenti nel territorio dello Stato;
  - nella misura del 20% nel caso siano corrisposti ad artisti residenti nel territorio dello Stato;
- D'imposta del 30% corrisposti ad artisti o sportivi non residenti nel territorio dello Stato.

#### **4.4. Caso: la squadra di ciclisti**

La risoluzione del 16 giugno 2006 n. 79 ha affrontato il caso di una società sportiva professionistica italiana che gestisce una squadra di ciclisti, alcuni dei quali sono residenti in Germania, inquadrati come contratti di collaborazione e continuativa.

Secondo l'art. 17 della convenzione tra Italia e Germania il cui primo paragrafo stabilisce che "i redditi che un residente di uno Stato contraente [Germania] ritrae dalle sue prestazioni personali esercitate nell'altro Stato contraente [Italia] in qualità di artista dello spettacolo... nonché di sportivo, sono imponibili in detto altro Stato [Italia]". Perciò, la tassazione del reddito prescinde sia dalla residenza del soggetto pagatore che dalla sussistenza di una stabile organizzazione ed è legata esclusivamente al luogo in cui le prestazioni sono svolte.

Di conseguenza, la ritenuta a titolo di imposta del 30% deve essere operata sull'intero corrispettivo pagato a non residente per le attività svolte in Italia.

Mentre, nel caso di redditi percepiti a fronte di attività svolte al di fuori del territorio italiano non potranno essere tassati in Italia.

La risoluzione 79/2006 ha precisato che "in presenza di un contratto che regoli unitariamente il rapporto di lavoro tra una società residente e uno sportivo non residente, sia possibile ripartire il compenso contrattuale in relazione al rapporto tra le giornate di gara (tappe ciclistiche) svolte in Italia e quelle svolte all'estero".

## 5. Conclusioni

Il presente lavoro ha approfondito il tema della doppia imposizione, cioè il fenomeno per cui un soggetto risulta sottoposto ad una plurima imposizione sul medesimo reddito, con particolare focus ai redditi di lavoro dipendente, redditi di amministratori di società e redditi percepiti da artisti e sportivi. Si è analizzato anche le modalità attraverso le quali la doppia imposizione viene eliminata.

Si è visto che la residenza rappresenta una funzione di collegamento territoriale all'imposizione. Il lavoratore risulterà residente in Italia solamente se vengono verificati almeno una condizione di queste: il soggetto risulta iscritto alle anagrafi della popolazione residente per la maggiore parte del periodo di imposta, egli ha il domicilio nel territorio dello Stato (la sede principale dei suoi affari e interessi) o se egli ha la residenza nel territorio dello Stato (cioè il luogo della dimora abituale).

È stato evidenziato il fatto che la doppia imposizione internazionale nasce per l'effetto che il Paese di residenza tassa i redditi dei residenti ovunque prodotti, secondo appunto lo principio del World Wide Taxation. Infatti, la coesistenza di tale principio con il principio della territorialità, cioè i soggetti non residenti risulteranno tassati solo per i redditi ivi prodotti, genera inevitabilmente il fenomeno della doppia imposizione.

Infatti, potrebbe capitare spesso che un soggetto risulti essere, secondo le norme interne di ciascun Paese, residente in due Stati differenti, che genera inevitabilmente una doppia imposizione.

Per risolvere questa anomalia gli Stati hanno stipulato dei trattati internazionali, spesso di natura bilaterale. Nelle quali i Paesi si ripartiscono la potestà impositiva al fine di evitare la doppia imposizione internazionale.

Il modello internazionale a cui uniformarsi è la Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni prevista dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE). Tuttavia, i modelli convenzionali (in primis, il Modello OCSE) impiegati sono derogabili da parte degli stati, sia pure nel rispetto dei propri principi costituzionali interni.

L'articolo 4 del Modello OCSE fa riferimento alla nozione di residenza nelle legislazioni nazionali al fine di determinare la residenza di un soggetto. Tuttavia, in caso di conflitto l'articolo prevede di criteri che permettono di definire la residenza di un soggetto. Tali criteri vengono chiamati le "tie-breaker rules".

Da questo elaborato si è potuto evincere che per i redditi da lavoro dipendente prodotto all'estero risulta sottoposto a tassazione nel Paese della fonte. Però, visto che nella normativa non è presente il termine "soltanto", quindi, ciò non esclude la tassazione nel Paese di residenza del contribuente, il quale dovrà successivamente riconoscere il credito di imposta o l'esenzione per le imposte versate all'estero.

Salvo il caso in cui vengono rispettati questi tre requisiti il reddito risulterà tassato solamente nello Stato di residenza, che sono: l'aver soggiornato nel Paese estero per meno di 183 giorni, le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato e l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione nell'altro Stato.

Tuttavia, per quanto riguarda le remunerazioni da lavoro dipendente, come membro di un equipaggio di una nave o aeromobile in traffico internazionale, risulteranno tassati nel Paese di residenza del lavoratore. Però, alcuni Stati possono decidere di seguire un approccio diverso, ossia consentire allo Stato della compagnia di tassare la retribuzione di un dipendente che lavora a bordo di una nave o di un aeromobile operante in traffico internazionale.

I paesi membri dell'OCSE nella disciplina delle remunerazioni da lavoro dipendente hanno incluso anche i benefici in natura ricevuti in merito ad un impiego, come le stock options, l'uso di una residenza o di un'automobile o una copertura assicurativa. Questo vale anche per i compensi pagati dopo la cessazione del rapporto lavorativo, come il trattamento di fine rapporto, il pagamento delle ferie e giorni di malattia, copertura sanitaria e compenso per non lavorare, dato che si prevede che siano derivate dallo Stato in cui le attività sono state esercitate.

Mentre, per i compensi ricevuti da amministratori di società il Modello OCSE prevede che siano tassabili nel Paese dove ha sede la società. Visto che anche in questo articolo non è presente la parola "soltanto" si dovrà intendere che il reddito è tassabile anche nel Paese di residenza dell'amministratore. Ma si prevede anche che lo stato della residenza riconosca il credito di imposta o l'esenzione per le imposte versate all'estero, in modo da evitare una doppia imposizione.

Si è visto anche come il Commentario non prevede che questo ultimo articolo si applica per i compensi percepiti da amministratori di una società per altre funzioni (ad esempio dipendente, consigliere, consulente, ecc.).

Per quanto riguarda le Stock options costituiscono compenso dell'amministratore o compenso analogo. Questo vale anche se l'imposta viene riscossa in un momento successivo, cioè quando la persona non è più membro del consiglio.

Invece, per i compensi degli artisti e sportivi, secondo l'art. 17 del Modello OCSE, si prevede che siano tassati nel Paese in cui viene esercitata l'attività. Questo viene effettuato al fine di evitare difficoltà pratiche che possono sorgere nel tassare gli artisti dello spettacolo e gli sportivi che si esibiscono all'estero.

L'articolo 17 non contiene una definizione generale di artista bensì un elenco, che lo stesso Commentario definisce come non esaustivo. Dalla norma, infatti, si è potuto evincere la difficoltà di fornire una determinazione di chi è artista e, vista, la molteplicità di forme con cui l'attività artistica e sportiva può essere esercitata non permette di delimitare in modo univoco il campo di applicazione di questa norma.<sup>105</sup>

L'articolo prevede anche il fatto che il reddito può essere percepito tramite un soggetto terzo, come le star companies. Al fine di evitare l'elusione della normativa l'OCSE nel paragrafo 2 stabilisce che i redditi derivanti dall'attività dell'artista siano sottoposti comunque a tassazione nel Paese in cui viene svolta la prestazione.

Si è visto come il reddito della formazione artistica sarà assoggettato alla disciplina dell'art. 17, mentre per i redditi conseguiti da altri soggetti (come coreografi o registi) saranno sottoposti a tassazione secondo quanto previsto dalle altre norme convenzionali.

Per evitare la doppia imposizione lo stesso Commentario ha suggerito di adottare il metodo del credito di imposta. Ma questo, come si è visto, è un approccio che può essere criticato per il fatto che la tassazione alla fonte di solito è applicata sul compenso lordo e il credito di imposta non trova quasi mai capienza a coprire interamente le imposte versate dagli artisti all'estero (soprattutto quelli meno famosi), che a fronte di oneri amministrativi onerosi e a redditi contenuti da portare a tassazione finiscono a essere tassati in modo sproporzionato.

Infine, secondo la mia opinione il sistema attualmente utilizzato per l'eliminazione della doppia imposizione risulta essere quello più corretto. La maggior parte dei paesi adotta il principio di tassazione dell'utile mondiale, cioè sottopone ad imposizione i redditi dei soggetti passivi ovunque prodotti. Tale principio potrebbe essere criticato, dato che si potrebbe pensare di

---

<sup>105</sup> (Gaggero, 2018)

tassare i redditi solamente nello Stato in cui si sono prodotti. Facendo in questo modo si eliminerebbe la tassazione nello Stato della residenza per i redditi prodotto all'estero.

Ma facendo ciò, a mio avviso, non sarebbe corretto se un soggetto e la sua famiglia sono residenti in Italia, dove beneficiano anche dei servizi pubblici offerti, pagasse solamente nell'altro Paese le imposte.

Quindi, sarà compito del Paese di residenza ad applicare gli opportuni provvedimenti correttivi (l'esenzione o il credito di imposta) volti ad eliminare la doppia imposizione creatisi.

Perciò, non sarebbe nemmeno possibile adottare un sistema diverso da quello citato, in quanto grazie al meccanismo del credito di imposta, che consente di compensare l'imposta pagata all'estero per i redditi non prodotti nel Paese di residenza.

Infatti, ritengo non corretto che un soggetto residente in Italia e produttore di reddito in un altro Paese paghi le imposte solamente in quest'ultimo per il diritto esclusivo di imposizione.

Inoltre, sarebbe più corretto il metodo del credito di imposta rispetto all'esenzione, in quanto se si utilizzasse il secondo metodo potrebbe portare a situazioni di non imposizione. Questo potrebbe accadere nel caso in cui il Paese della fonte non prevedesse la possibilità di tassare i redditi di soggetti non residenti e lo Stato di residenza applichi il metodo dell'esenzione.

Tuttavia, questo sistema rischia di andare in crisi a seguito della crescente presenza dell'attività svolta in smart working, dove risulta difficile determinare il luogo di svolgimento dell'attività lavorativa (nel luogo in cui il dipendente è fisicamente presente o dove questa attività viene utilizzata). In più, lo smart working potrebbe stabilire per il committente estero una stabile organizzazione nel Paese di svolgimento dell'attività lavorativa. Il che non implica solo conseguenze per la tassazione dell'attività di impresa, ma anche per la tassazione dei redditi dei dipendenti. Alcuni sostengono che tali redditi devono essere tassati sulla base del criterio della territorialità. Altri, invece, sostengono che bisogna tenere conto del luogo di lavoro indicato nel contratto.

## Bibliografia

*Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero*. (s.d.). Tratto da

[https://www.esteri.it/it/servizi-consolari-e-visti/italiani-all-estero/aire\\_0/](https://www.esteri.it/it/servizi-consolari-e-visti/italiani-all-estero/aire_0/)

Bertocchi, F. (2020, 06). La residenza delle persone fisiche nell'ambito delle convenzioni contro le doppie imposizioni. *Novità fiscali*, p. 346-351.

Bourguignon, J. (s.d.). In *International hiring-out of labour: a comprehensive overview* (p. 103-129). Tratto da

<https://www.law.kuleuven.be/apps/jura/public/art/53n1/bourguignon.pdf>

Circolare del 02/12/1997 n. 304 - Min. Finanze.

*Cos'è il TUIR: Testo Unico delle Imposte sui Redditi*. (s.d.). Tratto da

<https://www.teamsystem.com/magazine/fatturazione-e-normativa/cos-e-tuir-testo-unico-delle-imposte-sui-redditi/>

*Dipartimento del Tesoro*. (s.d.). Tratto da

[https://www.dt.mef.gov.it/it/attivita\\_istituzionali/rapporti\\_finanziari\\_internazionali/organismi\\_internazionali/ocse/](https://www.dt.mef.gov.it/it/attivita_istituzionali/rapporti_finanziari_internazionali/organismi_internazionali/ocse/)

Dragonetti, A., & Piacentini, V. (2022). In *Manuale di fiscalità internazionale* (p. 277-293). Wolters Kluwer.

Dragonetti, A., & Piacentini, V. (2022). In *Manuale di fiscalità internazionale* (p. 851-905). Wolters Kluwer.

Gaggero, A. (2018). *La tassazione degli artisti nel diritto nazionale e nelle convenzioni contro le doppie imposizioni*. Tratto da <https://www.fondazione-uckmar.it/wp-content/uploads/2018/10/relazione-di-Alessandro-Gaggero.pdf>

Garbarino, C. (2019). In *Diritto Convenzionale Tributario* (p. 100, 228-244). G. Giappichelli.



Lippolis, V. (2020, luglio 20). *Wolters Kluwer IPSOA*. Tratto da Trasferta: indennità risarcitoria e retributiva. E' soggetta a tassazione e contribuzione?:

<https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2020/07/20/trasferta-indennita-risarcitoria-retributiva-soggetta-tassazione-contribuzione>

Migliorini, F. (2021, luglio 2). *Fiscomania*. Tratto da Redditi da lavoro estero di residenti: regole di tassazione: <https://fiscomania.com/reddito-da-lavoro-estero/>

Migliorini, F. (2022, luglio 26). *Fiscomania*. Tratto da Residenza fiscale delle persone fisiche: gli elementi guida: <https://fiscomania.com/residenza-fiscale-persone-fisiche/#trasferimento-della-residenza-in-un-paradiso-fiscale>

Migliorini, F. (2022, ottobre 9). *Fiscomania*. Tratto da Lavorare per il settore pubblico all'estero: tassazione: <https://fiscomania.com/lavoro-pubblico-estero-tassazione/#:~:text=Sul%20punto%2C%20l'art.,Paese%20estero%20ove%20viene%20svolto.>

OECD. (2019). Model Tax Convention on Income and on Capital 2017. OECD Publishing.

Piergiorgio, V. (2016). In *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni* (p. 783-876). Wolters Kluwer.

Poggi, A. (2018, maggio 24). *Pronto professionista it*. Tratto da Essere fiscalmente residenti in Italia: <https://www.prontoprofessionista.it/articoli/essere-fiscalmente-residenti-in-italia-consulenti-finanziari-promozione-finanziaria-e-patrimoniale-dott-andrea-poggi-como-como-lombardia-9143.html>

Redazione. (2018, dicembre 16). *La legge per tutti*. Tratto da Distacco del lavoratore presso altra azienda: [https://www.laleggepertutti.it/264647\\_distacco-del-lavoratore-presso-altra-azienda#Chi\\_paga\\_lo\\_stipendio\\_durante\\_il\\_distacco](https://www.laleggepertutti.it/264647_distacco-del-lavoratore-presso-altra-azienda#Chi_paga_lo_stipendio_durante_il_distacco)

*Risoluzione n. 341/E del 1 agosto 2008*. (s.d.). Tratto da Agenzia delle Entrate:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/306005/Risoluzi>

[one+n+341+2008 ris341edel1agosto2008.pdf/50e0783c-4bed-4964-f975-609b114f76d4](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/307263/Interpellone+n+341+2008+ris341edel1agosto2008.pdf/50e0783c-4bed-4964-f975-609b114f76d4)

*Risposta n. 148 del 28 dicembre 2018.* (s.d.). Tratto da Agenzia delle entrate:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/307263/Interpellone+148+2018+Risposta+n.+148+2018.pdf/fb2750ac-04bd-0489-04a5-c8cf26e5986f>

*Risposta n. 458 del 7 luglio 2021.* (s.d.). Tratto da Agenzia delle Entrate:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/3654801/Risposta+all%27interpello+n.+458+del+7+luglio+2021.pdf/cbd513b5-a00f-89bf-ca1f-9d6cfefb8f75>

Rodella, L. (2013). In *Il lavoro all'estero*. Fisco e Tasse.

*Stock option per dipendenti.* (s.d.). Tratto da lexdo:

<https://www.lexdo.it/consulenze/stock-option-dipendenti/>

Vial, E., & Bettioli, S. (2021). *Fiscalità Internazionale Guida pratica*. Maggioli editore.

## Ringraziamenti

A conclusione di questo elaborato vorrei ringraziare tutte le persone che mi hanno sempre sostenuto durante tutto il mio percorso universitario e nella scrittura di questa tesi.

Per primo, vorrei ringraziare il mio relatore Roberto Franzè, che mi ha seguito con disponibilità e pazienza nella stesura di questo elaborato.

Vorrei ringraziare anche le mie colleghe e i miei capi presso lo Studio commercialista Veglio & Bertola, dove lavoro, per avermi accolto e messo a mio agio e insegnato tanto.

Ringrazio, soprattutto i miei genitori e i miei due fratelli, che mi hanno sempre aiutato a superare i momenti difficili e per il loro sostegno.

Infine, un ringraziamento ai miei familiari e ai miei amici che mi sono stati vicini e mi hanno incoraggiata lungo il mio percorso.