

Alert

Tax - Review

La mobilità del lavoro e dell'impresa sfida i sistemi fiscali

A MILANO IL SECONDO CONVEGNO DELL'IFA - REGIONE EUROPA

Lo scorso 19 e 20 maggio 2022 la sezione italiana dell'IFA, International Fiscal Association ha ospitato a Milano il secondo Convegno regionale IFA in tema di “*Mobility of work, capital, IP and business in a changing European tax environment*”. Gli associati IFA si sono quindi incontrati nuovamente in presenza dopo oltre due anni, per confrontarsi sulle questioni di fiscalità internazionale connesse alla mobilità.

Come noto, i meccanismi tradizionali di ripartizione della potestà impositiva tra Stati si fondano su regole che tendono a determinare un criterio di collegamento territoriale tra il contribuente (per le imposte sui redditi) oppure le parti di una operazione o l'oggetto della stessa (per l'IVA) ed un determinato Stato, cui di conseguenza è riconosciuto il potere impositivo, salvo in taluni casi attribuire per i redditi una potestà impositiva complementare allo Stato c.d. “fonte” del reddito.

Così, ai fini delle imposte dirette, per le persone fisiche il criterio di collegamento è generalmente la residenza anagrafica per un periodo superiore ai 183 giorni in un anno o la dimora abituale o il centro principale dei propri affari o interessi, anche se taluni Stati applicano il criterio della cittadinanza. Per le società, il criterio è la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale, ma tali criteri possono essere superati da quello del luogo nel quale di fatto sono adottate le decisioni (*place of effective management*); viene poi riconosciuta una potestà impositiva concorrente allo Stato nel quale è generato reddito mediante una organizzazione “stabile” di mezzi e/o persone. Anche ai fini dell'IVA, il riferimento territoriale è essenziale ai fini della determinazione dello Stato che ha diritto a prelevare o comunque riscuotere il tributo.

I criteri tradizionali sono stati da tempo messi in crisi, innanzitutto, dalle imprese dell'economia digitale, a causa del venir meno di legami territoriali certi (si pensi, tipicamente, alle società di gestione dei c.d. *marketplaces*, le piattaforme digitali di scambio di beni, come Amazon, o servizi, come Airbnb che generano redditi senza necessità di un legame territoriale). La mobilità dei lavoratori e delle imprese ha ulteriormente amplificato il tema, in quanto il fenomeno della mobilità interessa tutti i settori di attività e non solamente le “imprese digitali”.

Di seguito, senza pretesa di completezza, qualche spigolatura tra le numerose questioni discusse a Milano.

I LAVORATORI AD ALTA MOBILITÀ ED IL DATORE DI LAVORO “DI FATTO”

I lavoratori ad alta mobilità sono coloro che svolgono la propria attività presso plurimi posti di lavoro e non sono meramente distaccati da una società residente in uno Stato ad una residente in uno Stato diverso. Per questi lavoratori non vi sono ancora regole specifiche, diversamente da quanto accade per coloro che lavorano a bordo di navi ed aerei operanti nel trasporto internazionale, per i quali il Modello OCSE di trattato contro la doppia imposizione prevede la semplificazione della tassazione nel paese di residenza del lavoratore. I lavoratori ad alta mobilità restano dunque soggetti ai criteri ordinari previsti dall'art. 15 del Modello OCSE, che però non sempre

Alert

Tax - Review

sono idonei a regolare il caso, poiché si basano essenzialmente sul luogo dove è esercitata prevalentemente l'attività (almeno 183 giorni negli ultimi 12 mesi), condizione che potrebbe non realizzarsi in nessuno Stato per questa categoria di lavoratori. Senza contare che esiste anche il rischio di disallineamento con le regole relative ai contributi sociali, secondo cui, almeno a livello comunitario, i contributi di un lavoratore sono versati nel suo Stato di residenza se esercita abitualmente un'attività subordinata in due o più Stati membri oppure spenda comunque almeno il 25% del proprio periodo lavorativo nello Stato di residenza.

Il tema dei lavoratori ad alta mobilità coinvolge anche profili legati al datore di lavoro ed ai relativi obblighi fiscali (es. ritenute e dichiarazioni). In caso, ad esempio, di managers impiegati da una società facente parte di un gruppo multinazionale che hanno la responsabilità funzionale di dipartimenti esistenti presso società del gruppo residenti in Stati diversi e che dunque si spostano di continuo tra Stati, si pone talvolta il tema se debba prevalere, nella individuazione del datore di lavoro, l'aspetto contrattuale (la società con la quale il manager ha firmato il contratto di lavoro, ma presso la quale magari esercita una parte minoritaria della propria attività lavorativa) o piuttosto quello economico (il datore di lavoro "di fatto").

Anche il fenomeno dell'Employer of Record (EOR) può complicare la lettura dei fatti. L'EOR è una società di servizi che iscrive lavoratori sul proprio libro paga ed adempie alle relative attività di *compliance* (buste paga, ritenute, certificazioni etc.), mentre i lavoratori sono usati da imprese clienti, le quali hanno la responsabilità per la sicurezza relativamente alle modalità con cui viene svolto il lavoro.

A fronte di queste incertezze, è stato proposto l'allargamento del criterio dello Stato di residenza - già previsto, come detto, per chi lavora a bordo di navi od aerei operanti nel traffico internazionale - o l'adozione del criterio del luogo di effettiva gestione (*place of effective management*) della società datrice di lavoro. Dal mondo delle imprese è stato anche segnalato apprezzamento per la flessibilità introdotta in taluni accordi, ad esempio quello tra Lussemburgo e Belgio il quale al fine di semplificare prevede che i residenti di uno Stato che lavorano nell'altro, dove sono tassati in ragione dei giorni di lavoro ivi svolti, possono essere tassati in nel secondo stato anche se svolgono attività lavorative al di fuori di esso per un massimo di 34 giorni in un anno.

LE CONSEGUENZE FISCALI SULLA TASSAZIONE DEI REDDITI DELLA SOCIETA' E L'ATTIVITA' DELLE AMMINISTRAZIONI FINANZIARIE

La mobilità del lavoro e delle attività d'impresa può comportare problemi anche nell'identificazione del luogo di produzione del reddito d'impresa. La mobilità dei lavoratori genera il rischio di una diversa lettura dei fatti tra imprese ed amministrazioni fiscali, con le prime convinte che le attività svolte all'estero dai propri dipendenti non assurgano a stabile organizzazione e non comportino, quindi, la tassazione in loco dei redditi così prodotti, e le seconde persuase del contrario.

Come nel caso, sommariamente citato nel corso del dibattito, di una società attiva nel settore del software con una rete di venditori ed un efficiente servizio di assistenza post-vendita svolto da lavoratori residenti in altro Stato che si recano di volta in volta nello Stato in cui si trova il cliente che necessita di assistenza. La presenza

Alert

Tax - Review

continua di lavoratori essenziali per la prestazione di servizi post-vendita strategici per i clienti (e dunque per la software house) può indurre l'amministrazione finanziaria competente per lo Stato nel quale sono prestati i servizi post-vendita a considerare la presenza dei lavoratori sufficiente a realizzare una stabile organizzazione della software house.

La mobilità dei lavoratori ha implicazioni per la fiscalità del datore di lavoro anche in ambiti parzialmente diversi. Ad esempio, ai fini del contrasto alle società di comodo, la proposta di Direttiva COM (2021)565 nega la residenza fiscale a quelle entità che non abbiano un livello minimo di sostanza nello Stato di affermata residenza. Tra i requisiti di sostanza, si richiede l'impiego in loco di almeno 5 dipendenti a tempo pieno che svolgano esclusivamente attività che generano reddito (art. 6.2.c), oppure si richiede che la maggioranza dei lavoratori a tempo pieno siano residenti fiscalmente nello stesso Stato di residenza dell'impresa o, comunque, ad una distanza che sia compatibile con lo svolgimento del proprio lavoro (art.7.1.c.ii). Le società che adottano nuovi modelli di business potrebbero avere difficoltà a soddisfare queste condizioni, pur non essendo affatto "di comodo".

Anche le amministrazioni finanziarie – al cui punto di vista è stata dedicata una sessione del Convegno – prestano molta attenzione al fenomeno della mobilità dei lavoratori e delle imprese, come testimoniato, tra gli altri, dal rappresentante dell'Agenzia delle Entrate, che ha riferito della recente assunzione da parte dell'Agenzia di una cinquantina di *data scientists* che saranno impiegati per analizzare, anche grazie all'uso di algoritmi di intelligenza artificiale, le grandi masse di dati (*big data*) ormai a disposizione dell'amministrazione. Secondo l'Agenzia, situazioni di potenziale stabile organizzazione (o l'esistenza di attività aggiuntive da essa svolte e non dichiarate) possono essere individuate mediante l'analisi di congruità tra le attività oggetto di fatturazione elettronica ed i codici di attività dichiarati; la residenza delle persone fisiche può invece essere determinata in base all'analisi dei dati relativi, ad esempio, alle proprietà immobiliari ed alle spese sostenute.

LE QUESTIONI RELATIVE ALL'IVA

In una sessione dedicata, sono state discusse anche alcune interrelazioni tra la mobilità del lavoro e delle attività d'impresa con l'IVA. In particolare, è stato sottolineato come stia velocemente cambiando la natura dei servizi (dalle prestazioni tradizionali in loco a servizi prestati da remoto/elettronicamente come il *cloud computing*) e come la classica dicotomia tra cessione di beni e prestazione di servizi talvolta muti in una operazione ibrida che vede fornire simultaneamente beni e servizi in modo inscindibile in ragione del modello di business adottato.

È stato sottolineato, ad esempio, che la ricarica di veicoli elettrici può porre questioni relative alla natura della prestazione, al luogo di svolgimento ed alla identità del fornitore. Nell'operazione sono infatti coinvolti diversi attori simultaneamente: il produttore di energia; l'operatore della colonna di ricarica (*CPO, Charge Point Operator*); la società di servizi che si occupa della gestione ed interconnessione della rete di ricarica, della fatturazione e dei pagamenti (*e-MSP, e-Mobility Service Provider*); il proprietario del veicolo elettrico, utente

Alert

Tax - Review

finale (*EV Owner*). Se si pensa alle ricariche effettuate nel corso di un viaggio all'estero attraverso più paesi si può immaginare la complessità nel definire i luoghi di tassazione ed i soggetti obbligati agli adempimenti IVA.

E' stato anche sottolineato come nel mondo IVA la mobilità dell'impresa e dei beni ha già indotto grandi cambiamenti, ad esempio per semplificare gli adempimenti allocando gli oneri di documentazione, riscossione e versamento dell'IVA in modo più efficiente rispetto a quanto accadrebbe applicando le regole ordinarie. Si pensi al mini-sportello unico IVA (*MOSS, Mini One Stop Shop*) introdotto nel 2015 con lo scopo di consentire a taluni operatori di versare l'IVA nello Stato dove erano stabiliti, anche per prestazioni rese (e soggette ad IVA) in altro Stato membro. La semplificazione ha avuto successo e dal 1° luglio 2021 è stata estesa a tutti i servizi B2C che hanno luogo in Stati membri in cui il fornitore non è stabilito, alle vendite a distanza intracomunitarie di beni e ad alcune cessioni nazionali di beni; il mini-sportello è quindi diventato un vero e proprio sportello unico (*OSS, One Stop Shop*) contestualmente esteso anche alle importazioni di beni con un valore intrinseco non superiore a 150 Euro: (*IOSS*). Con lo stesso pacchetto di interventi, è stato introdotto il principio secondo il quale i gestori delle piattaforme informatiche dell'e-commerce (*marketplaces*) possono essere considerati fittiziamente fornitori (*deemed suppliers*) in talune transazioni B2C nelle quali il venditore è residente extra-UE, ciò al fine di attribuire gli adempimenti IVA ad un soggetto già organizzato per effettuarli e più agevolmente controllabile.

LA MOBILITA' E LA TECNOLOGIA NON CONOSCONO CONFINI...

Il Convegno è stata l'occasione di una riflessione trasversale sugli effetti della mobilità del lavoro e dell'impresa indotta dai nuovi modelli di business che non conoscono confini e sfidano consolidati criteri utilizzati nell'ambito della fiscalità internazionale per imposte sui redditi ed IVA. Andremo con ogni probabilità verso una maggiore contaminazione tra principi tipici dell'imposizione diretta e principi tipici dell'IVA in una sorta di "ibridizzazione" dei diversi modelli. Sarà sempre più utile avere una visione olistica delle attività d'impresa che consideri contestualmente vari profili tributari.

Ci sarà da divertirsi. Restate sintonizzati con noi !

25.5.2022

La presente Newsletter ha il solo scopo di fornire aggiornamenti e informazioni di carattere generale. Non costituisce pertanto un parere legale né può in alcun modo considerarsi come sostitutiva di una consulenza legale specifica.

Claudio Giordano, Partner

E: c.giordano@nmlex.it

T.: +39 06 695181

Vasillaq Buta, Associate

E: v.but@nmlex.it

T.: +39 06 695181

Alice Cogliati Dezza, Counsel

E: a.cogliatidez@nmlex.it

T.: +39 06 695181

Per chiarimenti o informazioni potete contattare gli autori oppure il Vostro Professionista di riferimento all'interno dello Studio.

www.nunziantemagrone.it