

Art. 7 Utili delle imprese.

Testo: in vigore dal

01/05/1992 1. Gli utili di un'impresa di uno Stato sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua **attività nell'altro Stato per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata.**

Se l'impresa svolge in tal modo la sua attività, gli utili dell'impresa sono imponibili nell'altro Stato ma soltanto nella misura in cui detti utili sono attribuibili alla stabile organizzazione.

2. Fatte salve le disposizioni del paragrafo 3, **quando un'impresa di uno Stato svolge la sua attività nell'altro Stato per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, in ciascuno Stato vanno attribuiti a detta stabile organizzazione gli utili che si ritiene sarebbero stati da essa conseguiti se si fosse trattato di un'impresa distinta svolgente attività identiche o analoghe in condizioni identiche o analoghe e in piena indipendenza dall'impresa di cui essa costituisce una stabile organizzazione.** 3. **Nella determinazione degli utili di una stabile organizzazione sono ammesse in deduzione le spese sostenute per gli scopi perseguiti dalla stessa stabile organizzazione, comprese le spese di direzione e le spese generali di amministrazione, sia nello Stato in cui è situata la stabile organizzazione, sia altrove.**

4. Qualora uno degli Stati segua la prassi di determinare gli utili da attribuire ad una stabile organizzazione in base al riparto degli utili complessivi dell'impresa fra le diverse parti di essa, la disposizione del paragrafo 2 del presente articolo non impedisce a detto Stato di determinare gli utili imponibili secondo la ripartizione in uso; tuttavia, il metodo di riparto adottato dovrà essere tale che il risultato sia conforme ai principi contenuti nel presente articolo.

5. Nessun utile può essere attribuito ad una stabile organizzazione per il solo fatto che essa ha acquistato merci per l'impresa.

6. Ai fini dei paragrafi precedenti, gli utili da attribuire alla stabile organizzazione sono determinati annualmente con lo stesso metodo, a meno che non esistano validi e sufficienti motivi per procedere diversamente.

7. Quando gli utili comprendono elementi di reddito considerati separatamente in altri articoli della presente Convenzione, le disposizioni di tali articoli non vengono modificate da quelle del presente articolo.

Art. 15 Lavoro subordinato.

Testo: in vigore dal

01/05/1992 1. Salve le disposizioni degli articoli 16, 18, 19, 20 e 21, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a

meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato. Se l'attività

è qui svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato.

2. Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato riceve in corrispettivo di

un'attività dipendente svolta nell'altro Stato 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, e

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 disposizioni precedenti del

presente articolo, le remunerazioni percepite in corrispettivo di un lavoro

subordinato svolto a bordo di navi o di aeromobili utilizzati in traffico internazionale sono imponibili

nello Stato nel quale è situata la sede della direzione effettiva dell'impresa;

se tale Stato non preleva imposte su dette remunerazioni, le stesse sono

imponibili nello Stato di cui i beneficiari sono residenti. 4.

Nonostante le disposizioni precedenti del presente articolo, i redditi derivanti dal

lavoro dipendente di persone abitanti nella zona di frontiera di uno degli Stati, e che

lavorano nella zona di frontiera dell'altro Stato, sono imponibili soltanto nello Stato

del quale dette persone sono residenti.

[www.assolombarda.it/servizi/internazionalizzazione/documenti/francia-guida-paese](http://www.assolombarda.it/servizi/internazionalizzazione/documenti/francia-guida-paese)

3. regime fiscale per i Soggetti non residenti I dipendenti non residenti da un punto di vista fiscale in Francia sono tassati esclusivamente sul reddito generato da fonti francesi. La retribuzione corrisposta per un lavoro svolto sul territorio francese è soggetta a imposizione fiscale in Francia. Pertanto, le retribuzioni sono soggette a una detrazione alla fonte del 20% per la parte del reddito superiore a €41.327 e i datori di lavoro residenti in Francia, che corrispondano compensi a dipendenti non residenti, dovranno osservare tale disposizione. I dipendenti non residenti dovranno presentare la dichiarazione dei redditi francese alle autorità fiscali francesi, presso il "Centre des impôts des non-résidents un régime favorable aux Dipendents in Mobilità internazionalizzabile Doing business in France dents" (Ufficio tasse per non residenti) e, se necessario, versare un'eventuale differenza tra l'importo detratto alla fonte e le imposte dovute. Per evitare la doppia imposizione fiscale, in Francia le imposte trattenute alla fonte generano un credito d'imposta equivalente nel paese di residenza (a seconda della convenzione fiscale esistente tra la Francia e il paese di residenza). Inoltre, la maggior parte delle convenzioni fiscali internazionali prevede i

trasferimenti temporanei, pertanto il reddito percepito per lo svolgimento di un lavoro dipendente nello stato di accoglienza non è considerato tassabile in quel paese, se il beneficiario vi risiede per meno di 183 giorni e la retribuzione viene corrisposta da o per conto di un datore di lavoro non residente in tale paese.. Un esempio d'imposizione fiscale sui redditi di un dipendente espatriato in Francia Un quadro assunto da una società con sede negli Stati Uniti, non residente in Francia ai fini fiscali almeno dal primo gennaio 2008, viene trasferito in un'azienda con sede in Francia dal proprio datore di lavoro, dal primo gennaio 2013. Questa persona effettua regolarmente degli spostamenti all'estero. Per il 2013, percepisce una retribuzione netta annua pari a €200.000, compreso un "bonus per l'espatrio" di €60.000; in Francia ammonta a €150.000; Il suo compenso per il lavoro svolto all'estero è di €33.000. Sono esenti dall'imposta sul reddito per l'anno 2012: →il "bonus per l'espatrio" fino a il lavoro svolto all'estero, fino a €30.000  $[(200.000 - 60.000 + 10.000) \times 20\%]$ , se il contribuente ha optato per questo tipo di esenzione. Esenzione totale: €80.000, ovvero: €50.000 + 30.000. Tuttavia, qualora il dipendente opti €50.000, l'importo rimanente (€10.000) sarà tassabile qualora il reddito imponibile dell'espatriato (€140.000), sia inferiore allo "stipendio netto comparabile" (€150.000); Il suo "stipendio netto comparabile" →il compenso del dipendente per per il tetto massimo complessivo del 50%, potrà beneficiare di una percentuale di esenzione superiore, pari a €83.000 (ovvero 50.000 + 33.000), dato che il tetto massimo è pari a €100.000 (200.000 x 50%).

5657Immigrazione  
professionale mobilità internazionale dei dirigenti e dei quadri stranieri (eccetto ue, see e svizzera) Status/attività e Sercitata visto e permesso di SOGGIORNO rilasciati durata massima del SOGGIORNO IN FRANCIA criteri per il rilascio presentazione della richiesta necessità di ottenere un permesso di LAVORO Famiglia al seguito  
Dirigente di società «contributo economico eccezionale» visto per soggiorno breve o lungo + Permesso di soggiorno per contributo economico eccezionale Permesso di soggiorno permanente: 10 anni, rinnovabile →dirigere la società o detenere almeno il 30% del capitale →investire almeno 10 milioni di euro →oppure creare o mantenere almeno 50 posti di lavoro Prefettura del luogo in cui è previsto l'investimento senza oggetto Sì. il coniuge ottiene un permesso di soggiorno valido 10 anni. Dirigente di società residente in Francia visto per soggiorno lungo + permesso di soggiorno «competenze e talenti» 3 anni, rinnovabile →creare e dirigere una società, a determinate condizioni (mobilità interna al gruppo o creazione di due posti di lavoro e investimento di 300.000 €). →essere nominati rappresentanti legali della società (condizioni retributive e anteriorità all'interno dell'azienda) →essere i rappresentanti della succursale o dell'ufficio di collegamento  
Prima richiesta: consolato del paese di residenza del richiedente Variazione di status: prefettura del luogo di residenza del richiedente senza oggetto: il richiedente è un dirigente d'azienda che non ha lo status di dipendente ai sensi del diritto del lavoro. Sì. rilascio del permesso di soggiorno «vita privata e familiare» della durata

di tre anni, rinnovabile. il coniuge può liberamente svolgere un'attività professionale Dirigente di società residente in Francia (senza soddisfare le condizioni di rilascio della cct) visto per soggiorno lungo + permesso di soggiorno per «attività commerciale» 1 anno, rinnovabile → creare e dirigere un'azienda a carattere commerciale o artigianale → essere nominati rappresentanti legali della società (amministratore di sarl, presidente di sas, ecc.) → essere i rappresentanti della succursale o dell'ufficio di collegamento  
Prima richiesta: consolato del paese di residenza  
Variazione di status: prefettura del luogo di residenza senza oggetto: il richiedente è un dirigente d'azienda che non ha lo status di dipendente ai sensi del diritto del lavoro. Sì. rilascio del permesso di soggiorno «visitatore». il coniuge deve ottenere un permesso di lavoro per lavorare. Dirigente di società non residente in Francia visto schengen per soggiorno breve «viaggio d'affari» Possibilità di ottenere un visto di circolazione 90 giorni massimo per periodi di 6 mesi → essere i rappresentanti legali della società  
Consolato del paese di residenza del richiedente senza oggetto: il richiedente è un dirigente d'azienda che non ha lo status di dipendente ai sensi del diritto del lavoro. No UE: Unione Europea - 27 Stati SEE: Spazio Economico Europeo - UE + islanda, Liechtenstein e norvegia - 30 Stati Spazio Schengen: 25 Stati Membri dell'UE  
Unità territoriale: ex direzione dipartimentale del lavoro, dell'impiego e della formazione professionale (servizio della manodopera straniera) o Fii: office français de l'immigration et de l'intégration. Ha il ruolo di sportello unico in 8 départements (Paris, Hauts-de-Seine, Yvelines, Rhône, Haute-garonne, isère, nord, Puy-de-dôme) per i richiedenti dei titoli «dipendente in missione», «carta blu UE» e «competenze e talenti». 58 Doing business in France  
Immigrazione professionale mobilità internazionale dei dirigenti e dei quadri stranieri (eccetto ue, see e svizzera) StatuS/attività e Sercitata viSto e

**Da:** Mauro Michelini

**Inviato:** martedì 16 aprile 2024 21:20

**A:** Domenico Pè - Mosconi Srl <[domenico.pe@mosconihydro.it](mailto:domenico.pe@mosconihydro.it)>; [mosconi@mosconihydro.it](mailto:mosconi@mosconihydro.it)

**Oggetto:** articolo 15 in italiano

COMMENTO ALL'ARTICOLO 15 RELATIVO ALL'IMPOSIZIONE DEI REDDITI DA LAVORO DIPENDENTE  
1. Il paragrafo 1 stabilisce la regola generale per l'imposizione dei redditi da lavoro dipendente (diversi dalle pensioni), ossia che tali redditi sono imponibili nello Stato in cui l'attività lavorativa è effettivamente esercitata. La questione se i servizi siano o meno forniti nell'esercizio di un'attività lavorativa può talvolta dare luogo a difficoltà che sono discusse nei paragrafi 8.1 e seguenti. L'attività lavorativa è esercitata nel luogo in cui il dipendente è fisicamente presente quando svolge le attività per le quali viene pagato il reddito da lavoro dipendente. Una conseguenza di ciò sarebbe che un residente di uno Stato contraente che riceve le remunerazioni, in relazione ad un lavoro dipendente, da fonti situate nell'altro Stato non potrebbe essere tassato in tale altro Stato per tali remunerazioni per il solo fatto che i risultati di tale lavoro sono stati sfruttati in tale altro Stato. 2. La

regola generale è soggetta ad eccezioni solo nel caso delle pensioni (articolo 18) e delle remunerazioni e pensioni relative al servizio pubblico (articolo 19). Le remunerazioni dei membri dei consigli di amministrazione delle società, al di fuori del rapporto di lavoro, sono oggetto dell'articolo 16.

2.1 I Paesi membri hanno generalmente inteso l'espressione "salari, stipendi e altre remunerazioni analoghe" come comprensiva dei benefici in natura ricevuti in relazione a un impiego (ad esempio, opzioni su azioni, l'uso di una residenza o di un'automobile, la copertura assicurativa sulla salute o sulla vita e l'iscrizione a club).

2.2 La condizione prevista dall'articolo per la tassazione da parte dello Stato della fonte è che gli stipendi, i salari o altre remunerazioni simili derivino dall'esercizio di un'attività lavorativa in tale Stato. Ciò si applica indipendentemente dal momento in cui tale reddito può essere pagato, accreditato o altrimenti acquisito definitivamente dal dipendente.

3. Il paragrafo 2 contiene tuttavia un'eccezione generale alla regola del paragrafo 1. Tale eccezione riguarda tutti gli individui che prestano servizi in tale Stato. Tale eccezione riguarda tutte le persone che prestano servizi nell'ambito di un'attività lavorativa (rappresentanti di commercio, lavoratori edili, ingegneri, ecc.), nella misura in cui la loro retribuzione non rientra nelle disposizioni di altri articoli, come quelle che si applicano ai servizi governativi o agli artisti e agli sportivi.

4. Le tre condizioni prescritte in questo paragrafo devono essere soddisfatte affinché la retribuzione possa beneficiare dell'esenzione. La prima condizione è che l'esenzione è limitata al periodo di 183 giorni. Si stabilisce inoltre che questo periodo non può essere superato "in un qualsiasi periodo di dodici mesi che inizia o termina nell'anno fiscale in questione". Ciò contrasta con il Progetto di Convenzione del 1963 e con il Modello 1 del 1977. Prima del 2000, il titolo dell'articolo 15 si riferiva ai "Servizi personali dipendenti", mentre il titolo dell'articolo 14 si riferiva ai "Servizi personali indipendenti". A seguito dell'eliminazione di quest'ultimo articolo (si veda la storia dell'articolo 14 nella versione integrale del Modello di Convenzione fiscale), il titolo dell'articolo 15 è stato modificato in "Occupazione", un termine più comunemente utilizzato per descrivere le attività a cui si applica l'articolo. Questa modifica non intendeva influenzare in alcun modo la portata dell'articolo.

MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010

251 COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 15 Convenzione che prevedeva che il periodo di 183 giorni non dovesse essere superato "nell'anno fiscale in questione", una formulazione che creava difficoltà nei casi in cui gli anni fiscali degli Stati contraenti non coincidevano e che apriva opportunità nel senso che le operazioni erano talvolta organizzate in modo tale che, ad esempio, i lavoratori rimanevano nello Stato in questione per gli ultimi 5 mesi e mezzo di un anno e i primi 5 mesi e mezzo dell'anno successivo. L'attuale formulazione del comma 2, lettera a), elimina tali possibilità di elusione fiscale. Nell'applicazione di tale formulazione, devono essere considerati tutti i possibili periodi di dodici mesi consecutivi, anche quelli che si sovrappongono ad altri in una certa misura. **Ad esempio, se un dipendente è**

presente in uno Stato per 150 giorni tra il 1° aprile 01 e il 31 marzo 02, ma vi è presente per 210 giorni tra il 1° agosto 01 e il 31 luglio 02, il dipendente sarà stato presente per un periodo superiore a 183 giorni durante il secondo periodo di 12 mesi sopra individuato, anche se non ha soddisfatto il test di presenza minima durante il primo periodo considerato e tale primo periodo si sovrappone parzialmente al secondo.

5. Sebbene i Paesi membri abbiano utilizzato varie formule per calcolare il periodo di 183 giorni, esiste un solo modo coerente con il testo di questo paragrafo: il metodo dei "giorni di presenza fisica". L'applicazione di questo metodo è semplice, poiché l'individuo o è presente in un Paese o non lo è. La presenza può anche essere documentata con relativa facilità. La presenza può anche essere documentata con relativa facilità dal contribuente quando le autorità fiscali ne richiedono la prova. In base a questo metodo, i seguenti giorni sono inclusi nel calcolo: parte di un giorno, giorno di arrivo, giorno di partenza e tutti gli altri giorni trascorsi all'interno dello Stato in cui si svolge l'attività, quali sabati e domeniche, festività nazionali, vacanze prima, durante e dopo l'attività, brevi interruzioni (formazione, scioperi, serrate, ritardi nelle forniture), giorni di malattia (a meno che non impediscano all'individuo di partire e che altrimenti avrebbe potuto beneficiare dell'esenzione) e decesso o malattia in famiglia. Tuttavia, i giorni trascorsi nello Stato di attività in transito nel corso di un viaggio tra due punti al di fuori dello Stato di attività devono essere esclusi dal calcolo. Da questi principi consegue che qualsiasi giornata intera trascorsa fuori dallo Stato di attività, per vacanze, viaggi di lavoro o qualsiasi altro motivo, non deve essere presa in considerazione. Un giorno durante il quale il contribuente è presente in uno Stato, per quanto breve, conta come un giorno di presenza in tale Stato ai fini del calcolo del periodo di 183 giorni.

5.1 I giorni in cui il contribuente è residente dello Stato della fonte non devono tuttavia essere presi in considerazione nel calcolo. La lettera a) deve essere letta nel contesto della prima parte del paragrafo 2, che si riferisce alle "remunerazioni percepite da un residente di uno Stato contraente in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente", che non si applica a una persona che risiede e lavora nello stesso Stato. Le parole "il beneficiario è presente", contenute nella lettera a), si riferiscono al beneficiario di tali remunerazioni e, durante un periodo di residenza nello Stato della fonte, una persona non può essere considerata beneficiaria delle remunerazioni percepite da un residente di uno Stato contraente in relazione a un lavoro subordinato svolto nell'altro Stato contraente. I seguenti esempi illustrano questa conclusione:

252 MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 15 - Esempio 1. Dal 01 gennaio al 01 dicembre, X è stato residente in uno Stato contraente: Da gennaio 01 a dicembre 01, X vive ed è residente nello Stato S. Il 1° gennaio 02, X viene assunto da un datore di lavoro residente nello Stato R e si trasferisce nello Stato R dove diventa residente. Successivamente, X viene inviato dal suo datore di lavoro nello Stato S dal 15 al 31 marzo 2002. In tal caso, X è

presente nello Stato S per 292 giorni tra il 1° aprile 01 e il 31 marzo 02, ma poiché è residente nello Stato S tra il 1° aprile 01 e il 31 dicembre 01, questo primo periodo non è preso in considerazione ai fini del calcolo dei periodi di cui alla lettera a). -

Esempio 2: Dal 15 al 31 ottobre 01, Y, residente nello Stato R, è presente nello Stato S per preparare l'espansione in tale Paese dell'attività di ACO, anch'essa residente nello Stato R. Il 1° maggio 02, Y si trasferisce nello Stato S dove diventa residente e lavora come dirigente di una filiale di nuova costituzione di ACO residente nello Stato S. In tal caso, Y è presente nello Stato S per motivi di lavoro. In tal caso, Y è presente nello Stato S per 184 giorni tra il 15 ottobre 01 e il 14 ottobre 02, ma poiché è residente nello Stato S tra il 1° maggio e il 14 ottobre 02, quest'ultimo periodo non viene preso in considerazione ai fini del calcolo dei periodi di cui alla lettera a).

6. La seconda condizione è che il datore di lavoro che paga la retribuzione non sia residente dello Stato in cui viene esercitata l'attività lavorativa. Alcuni Paesi membri possono tuttavia ritenere inopportuno estendere l'eccezione del paragrafo 2 ai casi in cui il datore di lavoro non sia residente dello Stato di residenza del lavoratore, in quanto potrebbero sorgere difficoltà amministrative nella determinazione del reddito da lavoro dipendente o nell'applicazione degli **obblighi di ritenuta** al datore di lavoro. Gli Stati contraenti che condividono questo punto di vista sono liberi di adottare bilateralmente la seguente formulazione alternativa del comma 2, lettera b): b) le remunerazioni sono pagate da, o per conto di, un datore di lavoro residente del primo Stato, e

6.1 L'applicazione della seconda condizione nel caso di società di persone fiscalmente trasparenti presenta delle difficoltà, in quanto tali società non possono essere considerate residenti di uno Stato contraente ai sensi dell'articolo 4 (si veda il paragrafo 8.2 del Commento all'articolo 4). Sebbene sia chiaro che una società di persone di questo tipo potrebbe essere considerata un "datore di lavoro" (soprattutto in base alle definizioni di diritto interno del termine in alcuni Paesi, ad esempio quando un datore di lavoro è definito come una persona soggetta a un'imposta sui salari), l'applicazione della condizione a livello di società di persone, indipendentemente dalla situazione dei partner, renderebbe quindi la condizione totalmente priva di significato.

6.2 L'oggetto e lo scopo delle lettere b) e c) del paragrafo 2 sono di evitare l'imposizione alla fonte di impieghi di breve durata nella misura in cui il reddito da lavoro non è ammesso come spesa deducibile nello Stato della fonte in quanto il datore di lavoro non è imponibile in tale Stato in quanto non è residente né ha una stabile organizzazione in esso. Questi commi possono anche essere giustificati dal fatto che l'imposizione di obblighi di deduzione alla fonte in relazione a impieghi di breve durata in un determinato Stato può essere considerata un onere amministrativo eccessivo se il datore di lavoro non risiede né ha una stabile organizzazione in tale Stato. Al fine di ottenere un'interpretazione significativa della lettera b) che sia in accordo con il suo contesto e con il suo oggetto, il MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 253 COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 15, si

dovrebbe pertanto ritenere che, nel caso di società di persone fiscalmente trasparenti, tale comma si applichi a livello dei soci. Pertanto, i concetti di "datore di lavoro" e "residente", di cui alla lettera b), sono applicati a livello dei soci piuttosto che a livello di una società di persone fiscalmente trasparente. Questo approccio è coerente con quello secondo cui altre disposizioni delle convenzioni fiscali devono essere applicate a livello dei partner piuttosto che della società di persone. Sebbene questa interpretazione possa creare difficoltà nel caso in cui i partner risiedano in Stati diversi, tali difficoltà potrebbero essere affrontate attraverso la procedura amichevole determinando, ad esempio, lo Stato in cui risiedono i partner che possiedono la maggior parte delle partecipazioni nella società di persone (ossia lo Stato in cui sarà richiesta la maggior parte della deduzione).

**7. In base alla terza condizione, se il datore di lavoro ha una stabile organizzazione nello Stato in cui viene esercitato il lavoro, l'esenzione è concessa a condizione che la remunerazione non sia sostenuta da tale stabile organizzazione.** L'espressione "a carico di" deve essere interpretata alla luce della finalità della lettera c) dell'articolo, che è quella di garantire che l'eccezione di cui al paragrafo 2 non si applichi alle remunerazioni che potrebbero dare luogo a una **deduzione**, tenuto conto dei principi dell'articolo **7** e della natura delle remunerazioni, nel calcolo degli utili di una stabile organizzazione situata nello Stato in cui è esercitata l'attività lavorativa.

**7.1** Il fatto che il datore di lavoro abbia o non abbia effettivamente richiesto una deduzione per la remunerazione nel calcolo degli utili attribuibili alla stabile organizzazione non è necessariamente determinante, in quanto il test corretto è se qualsiasi deduzione altrimenti disponibile in relazione a tale remunerazione debba essere presa in considerazione nel determinare gli utili attribuibili alla stabile organizzazione. Tale verifica sarebbe soddisfatta, ad esempio, anche se non venisse effettivamente dedotto alcun importo a causa dell'esenzione fiscale della stabile organizzazione nel Paese della fonte o della semplice decisione del datore di lavoro di non richiedere una deduzione a cui aveva diritto. Il test sarebbe soddisfatto anche nel caso in cui la remunerazione non sia deducibile solo per la sua natura (ad esempio, se lo Stato ritiene che l'emissione di azioni in base a una stock-option dei dipendenti non dia luogo a una deduzione) piuttosto che perché non dovrebbe essere attribuita alla stabile organizzazione.

**7.2** **Ai fini della determinazione degli utili attribuibili a una stabile organizzazione ai sensi del paragrafo 2 dell'articolo 7, le remunerazioni pagate a un dipendente di un'impresa di uno Stato contraente per prestazioni di lavoro subordinato rese nell'altro Stato a favore di una stabile organizzazione dell'impresa situata in detto altro Stato possono, a seconda delle circostanze, dar luogo a una deduzione diretta o alla deduzione di un onere fittizio**, ad esempio per servizi resi alla stabile organizzazione da un'altra parte dell'impresa. In quest'ultimo caso, poiché l'onere fittizio richiesto dalla finzione giuridica dell'impresa separata e indipendente applicabile ai sensi del paragrafo 2 dell'articolo 7 è solo un meccanismo previsto da tale paragrafo al solo scopo di determinare gli utili



attribuibili alla stabile organizzazione, tale finzione non influisce sulla determinazione del fatto che la remunerazione sia o meno a carico della stabile organizzazione. 8. Esiste un rapporto diretto tra i principi alla base dell'eccezione del paragrafo 2 e l'articolo 7. L'articolo 7 si basa sul principio che un'impresa di uno Stato contraente non deve essere assoggettata ad imposta nell'altro Stato a meno che la sua presenza commerciale in tale Stato non abbia raggiunto un livello sufficiente per costituire una stabile organizzazione. L'eccezione di cui al paragrafo 2 dell'articolo 15 estende tale principio all'imposizione dei dipendenti di tale impresa quando le attività di tali dipendenti sono svolte nell'altro Stato per un periodo relativamente breve. Le lettere b) e c) chiariscono che l'eccezione non è destinata ad applicarsi quando le prestazioni di lavoro subordinato sono rese a un'impresa i cui utili sono assoggettati a imposta in uno Stato o perché è esercitata da un residente di tale Stato o perché ha una stabile organizzazione in tale Stato a cui sono attribuibili i servizi.

8.1 In alcuni casi può essere difficile stabilire se i servizi resi in uno Stato da una persona fisica residente di un altro Stato, e forniti a un'impresa del primo Stato (o che ha una stabile organizzazione in tale Stato), costituiscano prestazioni di lavoro dipendente, cui si applica l'articolo 15, o servizi resi da un'impresa separata, cui si applica l'articolo 7 o, più in generale, se si applichi l'eccezione. Mentre in precedenza il Commentario trattava i casi in cui gli accordi erano strutturati allo scopo principale di ottenere i benefici dell'eccezione di cui al paragrafo 2 dell'articolo 15, si è constatato che questioni simili potevano sorgere in molti altri casi che non comportavano transazioni a fini fiscali e il Commentario è stato modificato per fornire una discussione più completa di tali questioni.

8.2 In alcuni Stati, un rapporto contrattuale formale non verrebbe messo in discussione a fini fiscali a meno che non vi siano prove di manipolazione e questi Stati, come questione di diritto interno, riterrebbero che i servizi di collocamento siano resi solo in presenza di un rapporto di lavoro formale.

8.3 Se gli Stati in cui ciò avviene temono che tale approccio possa portare a concedere i benefici dell'eccezione di cui al paragrafo 2 in situazioni non volute (ad esempio nei casi di cosiddetta "cessione di manodopera"), sono liberi di adottare bilateralmente una disposizione redatta nel modo seguente: Il paragrafo 2 del presente articolo non si applica alle remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un lavoro subordinato svolto nell'altro Stato contraente e pagato da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente di detto altro Stato, se: a) il beneficiario presta servizi nell'ambito di tale lavoro subordinato a una persona diversa dal datore di lavoro e tale persona, direttamente o indirettamente, sovrintende, dirige o controlla il modo in cui tali servizi sono prestati; e b) tali servizi costituiscono parte integrante delle attività commerciali svolte da tale persona.

MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010

255COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 15

8.4 In molti Stati, tuttavia, sono state sviluppate varie norme e criteri legislativi o giurisprudenziali (ad es. regole di

prevalenza della sostanza sulla forma) al fine di distinguere i casi in cui i servizi resi da un individuo a un'impresa devono essere considerati come resi nell'ambito di un rapporto di lavoro (contratto di servizio) dai casi in cui tali servizi devono essere considerati come resi nell'ambito di un contratto di fornitura di servizi tra due imprese separate (contratto di servizi). Questa distinzione mantiene la sua importanza nell'applicazione delle disposizioni dell'articolo 15, in particolare quelle del comma 2, lettere b) e c). Fatti salvi i limiti descritti nel paragrafo 8.11 e a meno che il contesto di una particolare convenzione non richieda diversamente, è una questione di diritto interno dello Stato di origine determinare se i servizi resi da un individuo in tale Stato siano forniti nell'ambito di un rapporto di lavoro e tale determinazione regolerà il modo in cui tale Stato applica la Convenzione. 8.5 In alcuni casi, i servizi resi da una persona fisica a un'impresa possono essere considerati servizi di lavoro subordinato ai fini della legislazione fiscale nazionale anche se tali servizi sono forniti in base a un contratto formale di servizi tra, da un lato, l'impresa che acquisisce i servizi e, dall'altro, la persona fisica stessa o un'altra impresa da cui la persona fisica è formalmente impiegata o con la quale ha concluso un altro contratto formale di servizi. 8.6 In questi casi, il diritto nazionale applicabile può ignorare il modo in cui i servizi sono caratterizzati nei contratti formali. Può preferire concentrarsi principalmente sulla natura dei servizi resi dall'individuo e sulla loro integrazione nell'attività svolta dall'impresa che acquisisce i servizi per concludere che esiste un rapporto di lavoro tra l'individuo e tale impresa. 8.7 Poiché il concetto di lavoro subordinato a cui fa riferimento l'articolo 15 deve essere determinato in base al diritto interno dello Stato che applica la Convenzione (con il limite descritto al paragrafo 8.11 e a meno che il contesto di una particolare convenzione non richieda diversamente), ne consegue che uno Stato che considera tali servizi come servizi di lavoro subordinato applicherà l'articolo 15 di conseguenza. Pertanto, concluderà logicamente che l'impresa a cui sono resi i servizi ha un rapporto di lavoro con l'individuo in modo da costituire il suo datore di lavoro ai fini del comma 2, lettere b) e c). Tale conclusione è coerente con l'oggetto e lo scopo del paragrafo 2 dell'articolo 15 poiché, in tal caso, si può affermare che i servizi di lavoro sono resi a un residente dello Stato in cui i servizi sono prestati. 8.8 Come indicato nel paragrafo 8.2, anche quando il diritto interno dello Stato che applica la Convenzione non offre la possibilità di mettere in discussione un rapporto contrattuale formale e quindi non consente allo Stato di ritenere che i servizi resi a un'impresa locale da una persona formalmente impiegata da un non residente siano resi nell'ambito di un rapporto di lavoro (contratto di servizio) con tale impresa locale, è possibile per tale Stato negare l'applicazione dell'eccezione del paragrafo 2 nei casi abusivi. 8.9 I vari approcci a disposizione degli Stati che vogliono affrontare tali casi abusivi sono discussi nella sezione "Uso improprio della Convenzione" del

256 MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 15 Commento

all'articolo 1. Come spiegato nel paragrafo 9.4 di tale Commentario, si conviene che gli Stati non sono tenuti a concedere i benefici di una convenzione fiscale qualora siano stati conclusi accordi che costituiscono un abuso della convenzione. Tuttavia, come osservato nel paragrafo 9.5 di tale Commento, non si dovrebbe dare per scontato che questo sia il caso (si veda anche il paragrafo 22.2 di tale Commento).

8.10 L'approccio descritto nei paragrafi precedenti consente pertanto allo Stato in cui vengono esercitate le attività di rifiutare l'applicazione del paragrafo 2 nei casi abusivi e nei casi in cui, in base al concetto di lavoro subordinato previsto dal diritto nazionale di tale Stato, i servizi resi a un'impresa locale da una persona fisica che è formalmente impiegata da un non residente sono resi nell'ambito di un rapporto di lavoro (contratto di servizio) con tale impresa locale. Questo approccio garantisce l'esenzione dalla doppia imposizione nello Stato di residenza della persona fisica anche se tale Stato, in base al proprio diritto interno, non ritiene che esista un rapporto di lavoro tra la persona fisica e l'impresa a cui vengono prestati i servizi. Infatti, fintanto che lo Stato di residenza riconosce che il concetto di lavoro subordinato nel diritto tributario interno dello Stato della fonte o l'esistenza di accordi che costituiscono un abuso della Convenzione consentono a tale Stato di tassare il reddito da lavoro dipendente di una persona fisica in conformità alla Convenzione, esso deve concedere uno sgravio per doppia imposizione in base agli obblighi incorporati negli articoli 23 A e 23 B (si vedano i paragrafi da 32.1 a 32.7 del Commentario a tali articoli). La procedura amichevole prevista dal paragrafo 1 dell'articolo 25 sarà disponibile per affrontare i casi in cui lo Stato di residenza non concorda sul fatto che l'altro Stato abbia applicato correttamente l'approccio sopra descritto e, pertanto, non ritiene che l'altro Stato abbia tassato il reddito rilevante in conformità alla Convenzione.

8.11 La conclusione che, in base al diritto nazionale, un rapporto contrattuale formale debba essere ignorato deve, tuttavia, essere raggiunta sulla base di criteri oggettivi. Ad esempio, uno Stato non può sostenere che i servizi sono considerati, in base al proprio diritto interno, servizi di lavoro subordinato se, in base ai fatti e alle circostanze pertinenti, risulta chiaramente che tali servizi sono resi in base a un contratto di fornitura di servizi stipulato tra due imprese distinte. Lo sgravio previsto dal paragrafo 2 dell'articolo 15 sarebbe privo di significato se gli Stati fossero autorizzati a ritenere che i servizi costituiscano prestazioni di lavoro subordinato nei casi in cui non esiste chiaramente alcun rapporto di lavoro o a negare la qualità di datore di lavoro a un'impresa gestita da un non residente quando è chiaro che tale impresa fornisce servizi, attraverso il proprio personale, a un'impresa gestita da un residente. Al contrario, se i servizi resi da una persona fisica possono essere correttamente considerati da uno Stato come resi nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato piuttosto che nell'ambito di un contratto di servizi stipulato tra due imprese, tale Stato dovrebbe logicamente considerare anche che la persona fisica non svolge l'attività dell'impresa che costituisce il datore di lavoro formale di tale persona; ciò potrebbe essere rilevante,

ad esempio, per determinare se tale impresa ha una stabile organizzazione nel luogo in cui la persona fisica svolge le sue attività. MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010

257 COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 15 8.12 Tuttavia, non sarà sempre chiaro se i servizi resi da una persona fisica possano essere correttamente considerati da uno Stato come resi nell'ambito di un rapporto di lavoro piuttosto che nell'ambito di un contratto di servizi stipulato tra due imprese. Qualsiasi disaccordo tra gli Stati in merito a questo caso dovrebbe essere risolto tenendo conto dei seguenti principi ed esempi (utilizzando, se del caso, la procedura amichevole). 8.13 La natura dei servizi resi dall'individuo sarà un fattore importante, poiché è logico supporre che un dipendente fornisca servizi che sono parte integrante delle attività commerciali svolte dal suo datore di lavoro. Sarà quindi importante determinare se i servizi resi dall'individuo costituiscono parte integrante dell'attività dell'impresa a cui sono forniti. A tal fine, una considerazione fondamentale sarà quale impresa si assume la responsabilità o il rischio per i risultati prodotti dal lavoro del singolo. Chiaramente, però, questa analisi sarà rilevante solo se i servizi di un individuo sono resi direttamente a un'impresa. Se, ad esempio, un individuo fornisce servizi a un produttore a contratto o a un'impresa a cui viene esternalizzata l'attività, i servizi di tale individuo non sono resi alle imprese che otterranno i prodotti o i servizi in questione. 8. 14 Se il confronto tra la natura dei servizi resi dall'individuo e le attività commerciali svolte dal suo datore di lavoro formale e dall'impresa a cui i servizi sono forniti indica un rapporto di lavoro diverso dal rapporto contrattuale formale, i seguenti fattori aggiuntivi possono essere rilevanti per determinare se questo è davvero il caso: - chi ha l'autorità di istruire l'individuo riguardo al modo in cui il lavoro deve essere eseguito; - chi controlla e ha la responsabilità del luogo in cui il lavoro è eseguito; - la retribuzione dell'individuo è direttamente addebitata dal datore di lavoro formale all'impresa a cui i servizi sono forniti (vedere il paragrafo 8.15 di seguito); - chi mette a disposizione l'individuo per la sua prestazione. 15); - chi mette a disposizione dell'individuo gli strumenti e i materiali necessari per il lavoro; - chi determina il numero e le qualifiche degli individui che eseguono il lavoro; - chi ha il diritto di scegliere l'individuo che eseguirà il lavoro e di porre fine agli accordi contrattuali stipulati con tale individuo a tale scopo; - chi ha il diritto di imporre sanzioni disciplinari relative al lavoro di tale individuo; - chi determina le ferie e l'orario di lavoro di tale individuo. 8.15 Quando una persona che è formalmente un dipendente di un'impresa fornisce servizi a un'altra impresa, gli accordi finanziari stipulati tra le due imprese saranno chiaramente rilevanti, anche se non necessariamente conclusivi, al fine di determinare se la retribuzione della persona è direttamente addebitata dal datore di lavoro formale all'impresa a cui sono forniti i servizi. 258 MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 15 Ad esempio, se i compensi addebitati dall'impresa che impiega

formalmente la persona fisica rappresentano la retribuzione, i benefici del lavoro e gli altri costi del lavoro di tale persona per i servizi che ha fornito all'altra impresa, senza alcun elemento di profitto o con un elemento di profitto calcolato come percentuale di tale retribuzione, **benefici e altri costi del lavoro, ciò indicherebbe che la retribuzione dell'individuo è direttamente addebitata dal datore di lavoro formale all'impresa a cui sono stati forniti i servizi**. Tuttavia, questo non dovrebbe essere considerato il caso se il compenso addebitato per i servizi non ha alcun rapporto con la retribuzione dell'individuo o se tale retribuzione è solo uno dei tanti fattori presi in considerazione nel compenso addebitato per quello che è in realtà un contratto di servizi (ad esempio, quando una società di consulenza addebita a un cliente una tariffa oraria per il tempo impiegato da un suo dipendente per eseguire un particolare contratto e tale tariffa tiene conto dei vari costi dell'impresa), a condizione che ciò sia conforme al principio di libera concorrenza se le due imprese sono associate. È importante notare, tuttavia, che la questione se la retribuzione dell'individuo sia direttamente addebitata dal datore di lavoro formale all'impresa a cui i servizi sono forniti è solo uno dei fattori secondari che sono rilevanti per determinare se i servizi resi da quell'individuo possono essere correttamente considerati da uno Stato come resi nell'ambito di un rapporto di lavoro piuttosto che nell'ambito di un contratto di servizi concluso tra due imprese.

8.16 Esempio 1: Aco, una società residente nello Stato A, conclude un contratto con Bco, una società residente nello Stato B, per la fornitura di servizi di formazione. Aco è specializzata nella formazione di persone all'uso di vari software informatici e Bco desidera formare il proprio personale all'uso di un software di recente acquisizione. X, un dipendente di Aco residente nello Stato A, viene inviato presso gli uffici di Bco nello Stato B per tenere corsi di formazione nell'ambito del contratto.

8.17 In questo caso, lo Stato B non può sostenere che X abbia un rapporto di lavoro con Bco o che Aco non sia il datore di lavoro di X ai fini della convenzione tra gli Stati A e B. X è formalmente un dipendente di Aco i cui servizi, alla luce dei fattori di cui ai paragrafi 8.13 e 8.14, costituiscono parte integrante delle attività commerciali di Aco. I servizi che egli presta alla Bco sono resi per conto di Aco in base al contratto stipulato tra le due imprese. Pertanto, a condizione che X non sia presente nello Stato B per più di 183 giorni in un periodo rilevante di dodici mesi e che Aco non abbia nello Stato B una stabile organizzazione che sostenga il costo della retribuzione di X, l'eccezione di cui al paragrafo 2 dell'articolo 15 si applicherà alla retribuzione di X.

8.18 Esempio 2: Cco, una società residente nello Stato C, è la società madre di un gruppo di società che comprende Dco, una società residente nello Stato D. Cco ha sviluppato una nuova strategia di marketing mondiale per i prodotti del gruppo. Per assicurarsi che la strategia sia ben compresa e seguita da Dco, che vende i prodotti del gruppo, Cco invia X, uno dei suoi dipendenti che ha lavorato allo sviluppo della strategia, a lavorare nella sede centrale di Dco per quattro mesi al fine di consigliare Dco in merito al suo marketing e di assicurarsi che il dipartimento di comunicazione di Dco

comprenda e si conformi alla strategia di marketing mondiale. MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 259

COMENTO SULL'ARTICOLO 15 8.19 In questo caso, l'attività di Cco comprende la gestione delle attività di marketing mondiale del gruppo e i servizi di X sono parte integrante di tale attività. Sebbene si possa sostenere che un dipendente avrebbe potuto essere facilmente assunto da Dco per svolgere la funzione di consulenza alla società in materia di marketing, è chiaro che tale funzione è spesso svolta da un consulente, soprattutto quando sono richieste conoscenze specialistiche per un periodo di tempo relativamente breve. Inoltre, la funzione di controllo del rispetto della strategia di marketing mondiale del gruppo appartiene all'attività della Cco piuttosto che a quella della Dco. L'eccezione di cui al paragrafo 2 dell'articolo 15 dovrebbe quindi applicarsi a condizione che siano soddisfatte le altre condizioni per tale eccezione.

8.20 Esempio 3: una multinazionale possiede e gestisce alberghi in tutto il mondo attraverso una serie di controllate. Eco, una di queste controllate, è residente nello Stato E dove possiede e gestisce un albergo. X è un dipendente di Eco che lavora in questo albergo. Fco, un'altra controllata del gruppo, possiede e gestisce un hotel nello Stato F, dove c'è una carenza di dipendenti che conoscono le lingue straniere. Per questo motivo, X viene mandato a lavorare per cinque mesi alla reception dell'hotel di Fco. Fco paga le spese di viaggio di X, che rimane formalmente impiegato e retribuito da Eco, e versa a Eco una commissione di gestione basata sulla retribuzione, sui contributi sociali e su altri benefici lavorativi di X per il periodo in questione.

8.21 In questo caso, il lavoro alla reception dell'hotel nello Stato F, se esaminato alla luce dei fattori di cui ai paragrafi 8.13 e 8.14, può essere considerato parte integrante dell'attività di Fco di gestione dell'hotel piuttosto che dell'attività di Eco. Secondo l'approccio descritto sopra, se, in base al diritto nazionale dello Stato F, i servizi di X sono considerati resi a Fco nell'ambito di un rapporto di lavoro, lo Stato F potrebbe logicamente considerare Fco come il datore di lavoro di X e l'eccezione di cui al paragrafo 2 dell'articolo 15 non sarebbe applicabile.

8.22 Esempio 4: Gco è una società residente nello Stato G. Svolge un'attività che consiste nel soddisfare esigenze aziendali temporanee di personale altamente specializzato. Hco è una società residente nello Stato H che fornisce servizi di ingegneria nei cantieri edili. Per completare uno dei suoi contratti nello Stato H, Hco ha bisogno di un ingegnere per un periodo di cinque mesi. A tal fine contatta Gco. Gco assume X, un ingegnere residente nello Stato X, e lo assume con un contratto di lavoro di cinque mesi. In base a un contratto separato tra Gco e Hco, Gco si impegna a fornire i servizi di X a Hco durante tale periodo. In base a questi contratti, Gco pagherà la retribuzione di X, i contributi sociali, le spese di viaggio e altri benefici e oneri del lavoro.

8.23 In questo caso, X fornisce servizi di ingegneria mentre Gco si occupa di soddisfare esigenze commerciali a breve termine. Per loro natura, i servizi resi da X non sono parte integrante delle attività commerciali del suo datore di lavoro formale. Tali servizi sono invece parte

integrante delle attività commerciali di Hco, una società di ingegneria. Alla luce degli elementi di cui ai paragrafi 8.13 e 8.14, lo Stato H potrebbe quindi ritenere che, in base all'approccio sopra descritto, l'eccezione di cui al paragrafo 2 dell'articolo 15 non si applichi alla remunerazione dei servizi dell'ingegnere che saranno resi in tale Stato.

260 MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 15

8.24 Esempio 5: Ico è una società residente nello Stato I specializzata nella fornitura di servizi di ingegneria. Ico impiega un certo numero di ingegneri a tempo pieno. Jco, una società di ingegneria più piccola residente nello Stato J, ha bisogno dei servizi temporanei di un ingegnere per completare un contratto in un cantiere nello Stato J. Ico concorda con Jco che uno degli ingegneri di Ico, residente nello Stato I e momentaneamente non assegnato ad alcun contratto concluso da Ico, lavorerà per quattro mesi sul contratto di Jco sotto la diretta supervisione e il controllo di uno degli ingegneri senior di Jco. Jco pagherà a Ico un importo pari alla retribuzione, ai contributi sociali, alle spese di viaggio e ad altri benefici lavorativi di tale ingegnere per il periodo in questione, oltre a una commissione del 5%. Jco si impegna inoltre a indennizzare Ico per qualsiasi eventuale reclamo relativo al lavoro dell'ingegnere durante tale periodo.

8.25 In questo caso, anche se Ico si occupa di fornire servizi di ingegneria, è chiaro che il lavoro svolto dall'ingegnere nel cantiere nello Stato J viene eseguito per conto di Jco e non di Ico. La supervisione e il controllo diretti esercitati da Jco sul lavoro dell'ingegnere, il fatto che Jco si assuma la responsabilità di tale lavoro e che sostenga il costo della retribuzione dell'ingegnere per il periodo in questione sono fattori che potrebbero avvalorare la conclusione che l'ingegnere ha un rapporto di lavoro con Jco. In base all'approccio descritto sopra, lo Stato J potrebbe quindi ritenere che l'eccezione di cui al paragrafo 2 dell'articolo 15 non si applichi alla remunerazione dei servizi dell'ingegnere che saranno resi in tale Stato.

8.26 Esempio 6: Kco, una società residente nello Stato K, e Lco, una società residente nello Stato L, fanno parte dello stesso gruppo multinazionale di società. Gran parte delle attività del gruppo sono strutturate per funzioni, il che richiede che i dipendenti delle diverse società del gruppo lavorino insieme sotto la supervisione di dirigenti situati in Stati diversi e impiegati da altre società del gruppo. X è una persona residente nello Stato K e impiegata presso la Kco; è un'alta dirigente incaricata di supervisionare le funzioni delle risorse umane all'interno del gruppo multinazionale. Poiché X è impiegata presso la Kco, quest'ultima funge da centro di costo per i costi delle risorse umane del gruppo; periodicamente, tali costi vengono imputati a ciascuna delle società del gruppo sulla base di una formula che tiene conto di vari fattori, come il numero di dipendenti di ciascuna società. X deve viaggiare spesso in altri Stati dove hanno sede altre società del gruppo. Nel corso dell'ultimo anno, X ha trascorso tre mesi nello Stato L per occuparsi di questioni relative alle risorse umane presso Lco.

8.27 In questo caso, il lavoro svolto da X fa parte delle attività che Kco svolge per il suo gruppo multinazionale. Queste attività,

come altre attività quali la comunicazione aziendale, la strategia, la finanza e la fiscalità, la tesoreria, la gestione delle informazioni e il supporto legale, sono spesso centralizzate all'interno di un grande gruppo di società. Il lavoro svolto da X è quindi parte integrante dell'attività di Kco. L'eccezione di cui al paragrafo 2 dell'articolo 15 dovrebbe quindi applicarsi alla remunerazione percepita da X per il suo lavoro nello Stato L, a condizione che siano soddisfatte le altre condizioni per tale eccezione.

8.28 Qualora, in conformità ai principi e agli esempi di cui sopra, uno Stato ritenga correttamente che i servizi resi sul proprio territorio da una persona fisica siano stati resi nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato piuttosto che nell'ambito di un contratto di servizi stipulato tra due imprese, vi sarà il rischio che le imprese siano tenute a trattenere l'imposta alla fonte in due giurisdizioni sulla remunerazione di tale persona fisica, anche se la doppia imposizione dovrebbe essere in ultima analisi evitata (cfr. paragrafo 8.10 sopra). 10). Questa difficoltà di conformità può essere in parte ridotta se le amministrazioni fiscali si assicurano che le norme e le pratiche nazionali applicabili al lavoro dipendente siano chiare e ben comprese dai datori di lavoro e facilmente accessibili. Inoltre, il problema può essere attenuato se lo Stato di residenza consente alle imprese di adeguare rapidamente l'importo della ritenuta fiscale per tenere conto di eventuali sgravi per la doppia imposizione di cui probabilmente potrà beneficiare il lavoratore. 9. Il paragrafo 3 applica alle remunerazioni degli equipaggi di navi o di aeromobili utilizzati nel traffico internazionale o di imbarcazioni adibite alla navigazione interna una norma che ricalca, in una certa misura, quella applicata ai redditi derivanti dalla navigazione marittima, dalla navigazione interna e dal trasporto aereo, ossia la tassazione nello Stato contraente in cui è situata la sede della direzione effettiva dell'impresa interessata. Nel Commentario all'articolo 8 è indicato che gli Stati contraenti possono convenire di attribuire il diritto di tassare tali redditi allo Stato dell'impresa che gestisce le navi, le imbarcazioni o gli aeromobili. Le ragioni per cui è stata introdotta questa possibilità nel caso di redditi derivanti da operazioni di navigazione, navigazione interna e trasporto aereo sono valide anche per quanto riguarda la retribuzione dell'equipaggio. Di conseguenza, gli Stati contraenti sono liberi di concordare una disposizione che attribuisca il diritto di tassare tali remunerazioni allo Stato dell'impresa. Tale disposizione, così come quella del paragrafo 3 dell'articolo 15, presuppone che la legislazione interna dello Stato a cui è conferito il diritto di tassazione gli consenta di tassare le remunerazioni di una persona al servizio dell'impresa interessata, indipendentemente dalla sua residenza. Resta inteso che il paragrafo 3 dell'articolo 8 è applicabile se la sede della direzione effettiva di un'impresa di navigazione o di un'impresa di trasporto per vie navigabili interne è a bordo di una nave o di un'imbarcazione. Secondo le leggi nazionali di alcuni Paesi membri, l'imposta è applicata alle remunerazioni percepite dai membri dell'equipaggio non residenti in relazione all'impiego a bordo di navi solo se la nave ha la nazionalità di tale Stato. Per questo motivo le convenzioni concluse tra questi



Stati prevedono che il diritto di tassare tali remunerazioni spetti allo Stato di nazionalità della nave. D'altra parte, molti Stati non possono avvalersi di tale diritto di tassazione e la disposizione potrebbe in questi casi portare alla non tassazione. Tuttavia, gli Stati che hanno tale principio di tassazione nel loro diritto interno possono concordare bilateralmente di conferire il diritto di tassare la retribuzione per il lavoro a bordo delle navi allo Stato della nazionalità della nave. 10. Si noti che non sono previste norme speciali relative all'imposizione del reddito dei lavoratori frontalieri o dei dipendenti che lavorano su camion e treni che viaggiano tra gli Stati, in quanto sarebbe più opportuno che i problemi creati dalle condizioni locali fossero risolti direttamente tra gli Stati interessati. 11. Non è stata prevista alcuna disposizione speciale per quanto riguarda la retribuzione dei professori in visita o degli studenti assunti per acquisire un'esperienza pratica. Molte convenzioni contengono norme di un tipo o dell'altro riguardanti tali casi, il cui scopo principale è quello di facilitare le relazioni culturali prevedendo un'esenzione fiscale limitata. Talvolta, l'esenzione fiscale è già prevista dalle leggi fiscali nazionali. L'assenza di norme specifiche non deve essere interpretata come un ostacolo all'inclusione di tali norme nelle convenzioni bilaterali, qualora ciò sia ritenuto auspicabile. Il trattamento delle stock-option per i dipendenti 12. Le diverse normative nazionali in materia di tassazione delle stock-option dei dipendenti creano problemi particolari che vengono discussi di seguito. Sebbene molti di questi problemi sorgano in relazione ad altre forme di retribuzione dei dipendenti, in particolare quelle basate sul valore delle azioni del datore di lavoro o di una società collegata, essi sono particolarmente acuti nel caso delle stock-option. Ciò è in gran parte dovuto al fatto che le stock-option sono spesso tassate in un momento (ad esempio, quando l'opzione viene esercitata o le azioni vendute) diverso da quello in cui vengono resi i servizi di lavoro remunerati attraverso tali opzioni. 12.1 Come indicato nel paragrafo 2.2, l'articolo consente allo Stato della fonte di tassare la parte del beneficio derivante dalle stock-option che costituisce la remunerazione dell'attività lavorativa esercitata in tale Stato, anche se l'imposta viene applicata in un momento successivo, quando il dipendente non è più impiegato in tale Stato. 12.2 Sebbene l'articolo si applichi al beneficio lavorativo derivante da una stock-option concessa a un dipendente indipendentemente dal momento in cui tale beneficio è tassato, è necessario distinguere tale beneficio lavorativo dalla plusvalenza che può derivare dall'alienazione delle azioni acquisite in seguito all'esercizio dell'opzione. Il presente articolo, e non l'articolo 13, si applicherà a qualsiasi beneficio derivante dall'opzione stessa fino a quando questa non sarà stata esercitata, venduta o altrimenti alienata (ad esempio, in seguito a cancellazione o acquisizione da parte del datore di lavoro o dell'emittente). Una volta che l'opzione è stata esercitata o alienata, tuttavia, il beneficio lavorativo è stato realizzato e qualsiasi guadagno successivo sulle azioni acquisite (cioè il valore delle azioni che matura dopo l'esercizio) sarà derivato dal dipendente in qualità di investitore-azionista e sarà coperto dall'articolo 13. Infatti, è

al momento dell'esercizio che l'opzione, che è ciò che il dipendente ha ottenuto dal suo impiego, scompare e il beneficiario ottiene lo status di azionista (e di solito investe denaro per farlo). Se, tuttavia, l'opzione esercitata dà diritto ad acquisire azioni che matureranno irrevocabilmente solo al termine di un periodo di lavoro richiesto, sarà opportuno applicare il presente articolo all'eventuale aumento di valore fino al termine del periodo di lavoro richiesto, successivo all'esercizio dell'opzione.

12.3 Il fatto che l'articolo non si applichi a un beneficio ottenuto dopo l'esercizio o l'alienazione dell'opzione non implica in alcun modo che la tassazione del reddito da lavoro dipendente ai sensi della legislazione nazionale debba avvenire al momento di tale esercizio o alienazione. Come già osservato, l'articolo non impone alcuna restrizione in merito al momento in cui il reddito in questione può essere tassato dallo Stato della fonte. Pertanto, lo Stato della fonte potrebbe tassare il reddito rilevante al momento della concessione dell'opzione, al momento dell'esercizio dell'opzione MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 263 COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 15 (o alienato), al momento della vendita dell'azione o in qualsiasi altro momento. Lo Stato della fonte, tuttavia, può tassare solo i benefici attribuibili all'opzione stessa e non ciò che è attribuibile alla successiva detenzione di azioni acquisite in seguito all'esercizio di tale opzione (ad eccezione delle circostanze descritte nell'ultima frase del paragrafo precedente).

12.4 Poiché il paragrafo 1 deve essere interpretato in modo da applicarsi a qualsiasi beneficio derivante dall'opzione fino a quando questa non sia stata esercitata, venduta o altrimenti alienata, non ha importanza come tale beneficio, o parte di esso, sia caratterizzato ai fini fiscali nazionali. Di conseguenza, mentre l'articolo sarà interpretato in modo da consentire allo Stato della fonte di tassare i benefici maturati fino al momento in cui l'opzione è stata esercitata, venduta o altrimenti alienata, spetterà a tale Stato decidere come tassare tali benefici, ad esempio come reddito da lavoro dipendente o plusvalenza. Se lo Stato della fonte decide, ad esempio, di imporre un'imposta sulle plusvalenze sull'opzione quando il dipendente cessa di essere residente di quel Paese, tale imposta sarà consentita dall'articolo. Lo stesso varrà per lo Stato di residenza. Ad esempio, anche se tale Stato avrà il diritto esclusivo di tassare l'aumento di valore dell'azione ottenuto dopo l'esercizio, poiché questo sarà considerato come rientrante nell'articolo 13 della Convenzione, esso potrà decidere di tassare tale aumento come reddito da lavoro dipendente piuttosto che come plusvalenza ai sensi del proprio diritto interno.

12.5 I benefici derivanti da un'opzione su azioni concessa a un dipendente non rientrano, di norma, né nell'articolo 21, che non si applica ai redditi contemplati da altri articoli, né nell'articolo 18, che si applica solo alle pensioni e ad altre remunerazioni analoghe, anche se l'opzione viene esercitata dopo la cessazione del rapporto di lavoro o il pensionamento.

12.6 Il paragrafo 1 consente allo Stato della fonte di tassare i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe derivanti dall'attività lavorativa svolta in tale Stato. La determinazione se e

in quale misura un'opzione di sottoscrizione di azioni di un dipendente derivi da un'attività lavorativa esercitata in un determinato Stato deve essere effettuata in ciascun caso sulla base di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, comprese le condizioni contrattuali associate a tale opzione (ad esempio, le condizioni alle quali l'opzione concessa può essere esercitata o ceduta). A tal fine è opportuno seguire i seguenti principi generali.

12.7 Il primo principio è che, come regola generale, un'opzione su azioni di un dipendente non deve essere considerata come relativa a servizi resi dopo il periodo di lavoro richiesto come condizione per l'acquisizione del diritto all'esercizio dell'opzione. Pertanto, se un'opzione su azioni è concessa a un dipendente a condizione che egli presti servizi allo stesso datore di lavoro (o a un'impresa associata) per un periodo di tre anni, il beneficio lavorativo derivante da tale opzione non dovrebbe essere generalmente attribuito a servizi prestati dopo tale periodo di tre anni.

12.8 Nell'applicazione del principio di cui sopra, tuttavia, è importante distinguere tra un periodo di lavoro necessario per ottenere il diritto di esercitare un'opzione su azioni e un periodo di tempo che rappresenta solo un ritardo prima che tale opzione possa essere esercitata (un periodo di blocco). Così, ad esempio, un'opzione concessa a un dipendente a condizione che rimanga alle dipendenze dello stesso datore di lavoro (o di un'impresa associata) per un periodo di tre anni, mentre un'opzione concessa senza alcuna condizione di impiego successivo a un dipendente può essere considerata come derivante dai servizi prestati durante questi tre anni, senza alcuna condizione di impiego successivo, a un dipendente a una certa data ma che, in base ai suoi termini e condizioni, può essere esercitata solo dopo un ritardo di tre anni, non dovrebbe essere considerata correlata all'impiego svolto durante questi anni, poiché il beneficio di tale opzione spetterebbe al suo beneficiario anche se egli lasciasse il suo impiego immediatamente dopo averla ricevuta e attendesse i tre anni richiesti prima di esercitarla.

12.9 È inoltre importante distinguere tra una situazione in cui è richiesto un periodo di lavoro come condizione per l'acquisizione del diritto di esercitare un'opzione, ossia la maturazione dell'opzione, e una situazione in cui un'opzione già maturata può decadere se non viene esercitata prima della cessazione del rapporto di lavoro (o entro un breve periodo successivo). In quest'ultima situazione, il beneficio dell'opzione non dovrebbe essere considerato come relativo a servizi resi dopo la maturazione, poiché il dipendente ha già ottenuto il beneficio e potrebbe di fatto realizzarlo in qualsiasi momento. Una condizione in base alla quale l'opzione maturata può decadere in caso di cessazione del rapporto di lavoro non è una condizione per l'acquisizione del beneficio, ma piuttosto una condizione in base alla quale il beneficio già acquisito può essere successivamente perso. I seguenti esempi illustrano questa distinzione:

- Esempio 1: Il 1° gennaio dell'anno 1 viene assegnata un'opzione su azioni a un dipendente. L'acquisizione dell'opzione è subordinata al fatto che il dipendente continui a lavorare per lo stesso datore di lavoro fino al 1° gennaio del terzo anno. L'opzione, una volta soddisfatta questa condizione, sarà

esercitabile dal 1° gennaio dell'anno 3 al 1° gennaio dell'anno 10 (una cosiddetta opzione "americana "1). È inoltre previsto che l'opzione non esercitata in precedenza venga persa al momento della cessazione del rapporto di lavoro. In questo esempio, il diritto di esercitare l'opzione è stato acquisito il 1° gennaio dell'anno 3 (cioè la data di maturazione), poiché non è necessario un ulteriore periodo di lavoro per ottenere il diritto di esercitare l'opzione. - Esempio 2: Il 1° gennaio dell'anno 1 viene assegnata un'opzione su azioni a un dipendente. L'opzione è esercitabile il 1° gennaio dell'anno 5 (una cosiddetta opzione "europea"). L'opzione è stata concessa a condizione che possa essere esercitata il 1° gennaio dell'anno 5 solo se il rapporto di lavoro non viene interrotto prima di tale data. In questo esempio, il diritto all'esercizio dell'opzione non è acquisito fino al 1° gennaio dell'anno 5, che è la data di esercizio, poiché per acquisire il diritto all'esercizio dell'opzione (cioè per la maturazione dell'opzione) è necessario lavorare fino a quella data.

12.10 Ci sono casi in cui questo primo principio potrebbe non essere applicato. Uno di questi casi potrebbe essere quello in cui l'opzione su azioni viene concessa senza alcuna condizione a un dipendente nel momento in cui assume un impiego, viene trasferito in un nuovo Paese o gli vengono affidate nuove responsabilità significative e, in ogni caso, l'opzione si riferisce chiaramente al nuovo 1 In un'opzione su azioni "americana", il diritto di acquistare un'azione può essere esercitato durante un certo periodo (di solito un certo numero di anni), mentre in un'opzione su azioni europea, tale diritto può essere esercitato solo in un determinato momento (cioè in una data particolare).

MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010

265COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 15 funzioni che il dipendente deve svolgere in un determinato periodo futuro. In tal caso, può essere opportuno considerare che l'opzione si riferisce a queste nuove funzioni anche se il diritto di esercitare l'opzione viene acquisito prima che queste vengano svolte. Esistono anche casi in cui un'opzione è maturata tecnicamente, ma che dà diritto al dipendente di acquisire azioni che non matureranno fino alla fine di un periodo di impiego richiesto. In questi casi, può essere opportuno considerare che il beneficio dell'opzione si riferisce ai servizi resi nell'intero periodo che intercorre tra l'assegnazione dell'opzione e la maturazione delle azioni.

12.11 Il secondo principio è che un'opzione su azioni per i dipendenti dovrebbe essere considerata relativa ai servizi resi prima del momento in cui è stata assegnata solo nella misura in cui tale assegnazione è destinata a ricompensare la prestazione di tali servizi da parte del beneficiario per un periodo specifico. Ciò avviene, ad esempio, quando la remunerazione si basa in modo dimostrabile sui risultati passati del dipendente durante un certo periodo o si basa sui risultati finanziari passati del datore di lavoro ed è subordinata al fatto che il dipendente sia stato impiegato dal datore di lavoro o da un'impresa collegata durante un certo periodo a cui si riferiscono tali risultati finanziari. Inoltre, in alcuni casi, possono esistere prove oggettive che dimostrano

che, durante un periodo di impiego passato, i partecipanti a un piano di stock-option per i dipendenti avevano la fondata aspettativa che parte della loro remunerazione per quel periodo sarebbe stata fornita attraverso il piano mediante l'assegnazione di stock-option in una data successiva. Tale prova potrebbe includere, ad esempio, la prassi costante di un datore di lavoro che ha concesso livelli simili di stock-option per un certo numero di anni, a condizione che non vi siano indicazioni che tale prassi possa essere interrotta. A seconda di altri fattori, tali prove possono essere molto rilevanti per determinare se e in che misura le stock-option si riferiscono a tale periodo di lavoro passato.

12.12 Nel caso in cui sia richiesto un periodo di lavoro per ottenere il diritto di esercitare un'opzione su azioni di un dipendente, ma tale requisito non sia applicato in determinate circostanze, ad esempio nel caso in cui il rapporto di lavoro venga risolto dal datore di lavoro o nel caso in cui il dipendente raggiunga l'età pensionabile, il beneficio dell'opzione su azioni dovrebbe essere considerato relativo solo al periodo di servizi effettivamente prestati quando tali circostanze si sono effettivamente verificate.

12.13 Infine, possono verificarsi situazioni in cui alcuni fattori possono suggerire che un'opzione su azioni di un dipendente ricompensi servizi passati, ma altri fattori sembrano indicare che si riferisca a servizi futuri. In caso di dubbio, si dovrebbe riconoscere che le stock-option per i dipendenti sono generalmente fornite come incentivo per i risultati futuri o come modo per trattenere i dipendenti di valore. Pertanto, le stock-option per i dipendenti sono principalmente legate a prestazioni future. Tuttavia, prima di poter effettuare tale determinazione, è necessario prendere in considerazione tutti i fatti e le circostanze rilevanti e possono esserci casi in cui è possibile dimostrare che un'opzione su azioni è collegata a periodi specifici di servizi precedenti e futuri (ad esempio, le opzioni sono assegnate sulla base del raggiungimento da parte del dipendente di specifici obiettivi di rendimento per l'anno precedente, ma diventano esercitabili solo se il dipendente rimane impiegato per altri tre anni).

266 MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 15

12.14 Qualora, sulla base dei principi precedenti, si ritenga che una stock-option derivi da un'attività lavorativa esercitata in più di uno Stato, sarà necessario determinare quale parte del beneficio della stock-option derivi da un'attività lavorativa esercitata in ciascuno Stato ai fini dell'applicazione dell'articolo e degli articoli 23 A e 23 B. In tal caso, il beneficio occupazionale attribuibile alla stockoption deve essere considerato come derivante da un determinato Paese in proporzione al numero di giorni in cui è stata esercitata l'attività lavorativa in quel Paese rispetto al numero totale di giorni in cui sono state esercitate le prestazioni lavorative da cui deriva la stockoption. A tal fine, gli unici giorni di lavoro che dovrebbero essere presi in considerazione sono quelli rilevanti per il piano di stock-option, ad esempio quelli durante i quali i servizi sono resi allo stesso datore di lavoro o ad altri datori di lavoro il cui lavoro sarebbe preso in considerazione per soddisfare un periodo di lavoro richiesto per acquisire il diritto di

esercitare l'opzione. 12.15 È possibile per i Paesi membri discostarsi dall'applicazione caso per caso dei principi di cui sopra (nei paragrafi da 12.7 a 12.14) concordando un approccio specifico in un contesto bilaterale. Ad esempio, due Paesi che tassano prevalentemente l'esercizio di un'opzione possono concordare, come principio generale, di attribuire il reddito di un'opzione che si riferisce principalmente a servizi futuri ai servizi prestati da un dipendente nei due Stati tra la data di assegnazione e la data di esercizio. Così, nel caso di opzioni che non diventano esercitabili fino a quando il dipendente non ha prestato servizi per il datore di lavoro per un determinato periodo di tempo, due Stati potrebbero concordare un approccio che attribuisca il reddito derivante dall'opzione a ciascuno Stato in base al numero di giorni lavorati in ciascuno Stato dal dipendente per il datore di lavoro nel periodo tra la data di assegnazione e la data di esercizio. Un altro esempio potrebbe essere quello di due Paesi che hanno norme simili per il trattamento fiscale delle stock-option dei dipendenti che adottano disposizioni che attribuiscono a uno degli Stati contraenti diritti esclusivi di tassazione sul beneficio lavorativo anche se una parte minore delle prestazioni lavorative a cui si riferisce l'opzione è stata resa nell'altro Stato. Naturalmente, i Paesi membri dovrebbero essere cauti nell'adottare tali approcci, in quanto potrebbero comportare una doppia imposizione o una doppia non imposizione se parte dell'attività lavorativa è esercitata in uno Stato terzo che non applica un approccio simile.

**Osservazioni sul commento 13. La Francia ritiene che il paragrafo 8.13 non debba essere interpretato come sufficiente a mettere in discussione un rapporto contrattuale formale. Se, rispetto al paragrafo 8.13, i servizi resi da una persona fisica costituiscono parte integrante dell'attività dell'impresa a cui sono forniti, la situazione dovrebbe essere analizzata in conformità con le disposizioni del paragrafo 8.14. 13.1**

Per quanto riguarda il paragrafo 6.2, la Germania ritiene che una società di persone in quanto tale debba essere considerata il datore di lavoro (come previsto dal diritto nazionale della maggior parte degli Stati membri dell'OCSE, anche se questi Stati non tassano la società in quanto tale). La residenza della società di persone dovrebbe quindi essere determinata ipoteticamente come se la società di persone fosse soggetta all'imposta in virtù di uno dei criteri menzionati al paragrafo 1.

MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 267

COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 15 Riserve sull'articolo 14. La Slovenia si riserva il diritto di aggiungere un articolo che affronti la situazione di insegnanti, professori e ricercatori, a varie condizioni, e di apportare una corrispondente modifica al paragrafo 1 dell'articolo 15. 15. La Danimarca, la Norvegia e la Svezia si riservano il diritto di inserire disposizioni speciali relative alla retribuzione derivante da un impiego esercitato a bordo di un aeromobile gestito nel traffico internazionale dal consorzio di trasporto aereo Scandinavian Airlines System (SAS). 16. La Germania e la Norvegia si riservano il diritto di inserire nel paragrafo 2 un riferimento esplicito ai redditi percepiti dal personale a noleggio di uno Stato contraente che lavora

nell'altro Stato contraente, al fine di chiarire l'intesa che l'eccezione di cui al paragrafo 2 non si applica in situazioni di "cessione internazionale di manodopera".

17. L'Irlanda, la Norvegia e il Regno Unito si riservano il diritto di inserire in un articolo speciale disposizioni relative ai redditi da lavoro dipendente connessi all'esplorazione e allo sfruttamento di idrocarburi offshore e alle attività connesse.

18. 19. [La Svizzera si riserva di prendere posizione sulla lettera a) del paragrafo 2 e desidera inserire nelle sue convenzioni le parole "nell'anno fiscale in questione" invece delle parole "in un anno fiscale".

Tradotto da DeepL

#### COMMENTARY ON ARTICLE 15 CONCERNING THE TAXATION OF INCOME FROM EMPLOYMENT<sup>1</sup>

1. Paragraph 1 establishes the general rule as to the taxation of income from employment (other than pensions), namely, that such income is taxable in the State where the employment is actually exercised. The issue of whether or not services are provided in the exercise of an employment may sometimes give rise to difficulties which are discussed in paragraphs 8.1 ff. Employment is exercised in the place where the employee is physically present when performing the activities for which the employment income is paid. One consequence of this would be that a resident of a Contracting State who derived remuneration, in respect of an employment, from sources in the other State could not be taxed in that other State in respect of that remuneration merely because the results of this work were exploited in that other State.

2. The general rule is subject to exception only in the case of pensions (Article 18) and of remuneration and pensions in respect of government service (Article 19). Nonemployment remuneration of members of boards of directors of companies is the subject of Article 16.

2.1 Member countries have generally understood the term "salaries, wages and other similar remuneration" to include benefits in kind received in respect of an employment (e.g. stock-options, the use of a residence or automobile, health or life insurance coverage and club memberships).

2.2 The condition provided by the Article for taxation by the State of source is that the salaries, wages or other similar remuneration be derived from the exercise of employment in that State. This applies regardless of when that income may be paid to, credited to or otherwise definitively acquired by the employee.

3. Paragraph 2 contains, however, a general exception to the rule in paragraph 1. This exception covers all individuals rendering services in the course of an employment (sales representatives, construction workers, engineers, etc.), to the extent that their remuneration does not fall under the provisions of other Articles, such as those applying to government services or artistes and sportsmen.

4. The three conditions prescribed in this paragraph must be satisfied for the remuneration to qualify for the exemption. The

first condition is that the exemption is limited to the 183 day period. It is further stipulated that this time period may not be exceeded “in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned”. This contrasts with the 1963 Draft Convention and the 1977 Model 1 Before 2000, the title of Article 15 referred to “Dependent Personal Services” by contrast to the title of Article 14 which referred to “Independent Personal Services”. As a result of the elimination of the latter Article (see the history of Article 14 in the full-length version of the Model Tax Convention), the title of Article 15 was changed to refer to “Employment”, a term that is more commonly used to describe the activities to which the Article applies. This change was not intended to affect the scope of the Article in any way. MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 251 COMMENTARY ON ARTICLE 15 Convention which provided that the 183 day period should not be exceeded “in the fiscal year concerned”, a formulation that created difficulties where the fiscal years of the Contracting States did not coincide and which opened up opportunities in the sense that operations were sometimes organised in such a way that, for example, workers stayed in the State concerned for the last 5 1/2 months of one year and the first 5 1/2 months of the following year. The present wording of subparagraph 2 a) does away with such opportunities for tax avoidance. In applying that wording, all possible periods of twelve consecutive months must be considered, even periods which overlap others to a certain extent. For instance, if an employee is present in a State during 150 days between 1 April 01 and 31 March 02 but is present there during 210 days between 1 August 01 and 31 July 02, the employee will have been present for a period exceeding 183 days during the second 12 month period identified above even though he did not meet the minimum presence test during the first period considered and that first period partly overlaps the second. 5. Although various formulas have been used by member countries to calculate the 183 day period, there is only one way which is consistent with the wording of this paragraph: the “days of physical presence” method. The application of this method is straightforward as the individual is either present in a country or he is not. The presence could also relatively easily be documented by the taxpayer when evidence is required by the tax authorities. Under this method the following days are included in the calculation: part of a day, day of arrival, day of departure and all other days spent inside the State of activity such as Saturdays and Sundays, national holidays, holidays before, during and after the activity, short breaks (training, strikes, lock-out, delays in supplies), days of sickness (unless they prevent the individual from leaving and he would have otherwise qualified for the exemption) and death or sickness in the family. However, days spent in the State of activity in transit in the course of a trip between two points outside the State of activity should be excluded from the computation. It follows from these principles that any entire day spent outside the State of activity, whether for holidays, business trips, or any other reason, should not be taken into



account. A day during any part of which, however brief, the taxpayer is present in a State counts as a day of presence in that State for purposes of computing the 183 day period. 5.1 Days during which the taxpayer is a resident of the source State should not, however, be taken into account in the calculation. Subparagraph a) has to be read in the context of the first part of paragraph 2, which refers to “remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State”, which does not apply to a person who resides and works in the same State. The words “the recipient is present”, found in subparagraph a), refer to the recipient of such remuneration and, during a period of residence in the source State, a person cannot be said to be the recipient of remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State. The following examples illustrate this conclusion: 252 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 15 — Example 1: From January 01 to December 01, X lives in, and is a resident of, State S. On 1 January 02, X is hired by an employer who is a resident of State R and moves to State R where he becomes a resident. X is subsequently sent to State S by his employer from 15 to 31 March 02. In that case, X is present in State S for 292 days between 1 April 01 and 31 March 02 but since he is a resident of State S between 1 April 01 and 31 December 01, this first period is not taken into account for purposes of the calculation of the periods referred to in subparagraph a). — Example 2: From 15 to 31 October 01, Y, a resident of State R, is present in State S to prepare the expansion in that country of the business of ACO, also a resident of State R. On 1 May 02, Y moves to State S where she becomes a resident and works as the manager of a newly created subsidiary of ACO resident of State S. In that case, Y is present in State S for 184 days between 15 October 01 and 14 October 02 but since she is a resident of State S between 1 May and 14 October 02, this last period is not taken into account for purposes of the calculation of the periods referred to in subparagraph a). 6. The second condition is that the employer paying the remuneration must not be a resident of the State in which the employment is exercised. Some member countries may, however, consider that it is inappropriate to extend the exception of paragraph 2 to cases where the employer is not a resident of the State of residence of the employee, as there might then be administrative difficulties in determining the employment income of the employee or in enforcing withholding obligations on the employer. Contracting States that share this view are free to adopt bilaterally the following alternative wording of subparagraph 2 b): b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is a resident of the first-mentioned State, and 6.1 The application of the second condition in the case of fiscally transparent partnerships presents difficulties since such partnerships cannot qualify as a resident of a Contracting State under Article 4 (see paragraph 8.2 of the Commentary on Article 4). While it is clear that such a

partnership could qualify as an “employer” (especially under the domestic law definitions of the term in some countries, e.g. where an employer is defined as a person liable for a wage tax), the application of the condition at the level of the partnership regardless of the situation of the partners would therefore render the condition totally meaningless. 6.2 The object and purpose of subparagraphs b) and c) of paragraph 2 are to avoid the source taxation of short-term employments to the extent that the employment income is not allowed as a deductible expense in the State of source because the employer is not taxable in that State as he neither is a resident nor has a permanent establishment therein. These subparagraphs can also be justified by the fact that imposing source deduction requirements with respect to short-term employments in a given State may be considered to constitute an excessive administrative burden where the employer neither resides nor has a permanent establishment in that State. In order to achieve a meaningful interpretation of subparagraph b) that would accord with its context and MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 253COMMENTARY ON ARTICLE 15

MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 253COMMENTARY ON ARTICLE 15 its object, it should therefore be considered that, in the case of fiscally transparent partnerships, that subparagraph applies at the level of the partners. Thus, the concepts of “employer” and “resident”, as found in subparagraph b), are applied at the level of the partners rather than at the level of a fiscally transparent partnership. This approach is consistent with that under which other provisions of tax conventions must be applied at the partners’ rather than at the partnership’s level. While this interpretation could create difficulties where the partners reside in different States, such difficulties could be addressed through the mutual agreement procedure by determining, for example, the State in which the partners who own the majority of the interests in the partnership reside (i.e. the State in which the greatest part of the deduction will be claimed). 7. Under the third condition, if the employer has a permanent establishment in the State in which the employment is exercised, the exemption is given on condition that the remuneration is not borne by that permanent establishment. The phrase “borne by” must be interpreted in the light of the underlying purpose of subparagraph c) of the Article, which is to ensure that the exception provided for in paragraph 2 does not apply to remuneration that could give rise to a deduction, having regard to the principles of Article 7 and the nature of the remuneration, in computing the profits of a permanent establishment situated in the State in which the employment is exercised. 7.1 The fact that the employer has, or has not, actually claimed a deduction for the remuneration in computing the profits attributable to the permanent establishment is not necessarily conclusive since the proper test is whether any deduction otherwise available with respect to that remuneration should be taken into account in determining the profits

attributable to the permanent establishment. That test would be met, for instance, even if no amount were actually deducted as a result of the permanent establishment being exempt from tax in the source country or of the employer simply deciding not to claim a deduction to which he was entitled. The test would also be met where the remuneration is not deductible merely because of its nature (e.g. where the State takes the view that the issuing of shares pursuant to an employee stock-option does not give rise to a deduction) rather than because it should not be allocated to the permanent establishment.

7.2 For the purpose of determining the profits attributable to a permanent establishment pursuant to paragraph 2 of Article 7, the remuneration paid to an employee of an enterprise of a Contracting State for employment services rendered in the other State for the benefit of a permanent establishment of the enterprise situated in that other State may, given the circumstances, either give rise to a direct deduction or give rise to the deduction of a notional charge, e.g. for services rendered to the permanent establishment by another part of the enterprise. In the latter case, since the notional charge required by the legal fiction of the separate and independent enterprise that is applicable under paragraph 2 of Article 7 is merely a mechanism provided for by that paragraph for the sole purpose of determining the profits attributable to the permanent establishment, this fiction does not affect the 254 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 15 determination of whether or not the remuneration is borne by the permanent establishment.

8. There is a direct relationship between the principles underlying the exception of paragraph 2 and Article 7. Article 7 is based on the principle that an enterprise of a Contracting State should not be subjected to tax in the other State unless its business presence in that other State has reached a level sufficient to constitute a permanent establishment. The exception of paragraph 2 of Article 15 extends that principle to the taxation of the employees of such an enterprise where the activities of these employees are carried on in the other State for a relatively short period. Subparagraphs b) and c) make it clear that the exception is not intended to apply where the employment services are rendered to an enterprise the profits of which are subjected to tax in a State either because it is carried on by a resident of that State or because it has a permanent establishment therein to which the services are attributable.

8.1 It may be difficult, in certain cases, to determine whether the services rendered in a State by an individual resident of another State, and provided to an enterprise of the first State (or that has a permanent establishment in that State), constitute employment services, to which Article 15 applies, or services rendered by a separate enterprise, to which Article 7 applies or, more generally, whether the exception applies. While the Commentary previously dealt with cases where arrangements were structured for the main purpose of obtaining the benefits of the exception of paragraph 2 of Article 15, it was found that similar issues could arise in many other cases that did

not involve tax-motivated transactions and the Commentary was amended to provide a more comprehensive discussion of these questions. 8.2 In some States, a formal contractual relationship would not be questioned for tax purposes unless there were some evidence of manipulation and these States, as a matter of domestic law, would consider that employment services are only rendered where there is a formal employment relationship. 8.3 If States where this is the case are concerned that such approach could result in granting the benefits of the exception provided for in paragraph 2 in unintended situations (e.g. in so-called “hiring-out of labour” cases), they are free to adopt bilaterally a provision drafted along the following lines: Paragraph 2 of this Article shall not apply to remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State and paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of that other State if: a) the recipient renders services in the course of that employment to a person other than the employer and that person, directly or indirectly, supervises, directs or controls the manner in which those services are performed; and b) those services constitute an integral part of the business activities carried on by that person. MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 255 COMMENTARY ON ARTICLE 15 8.4 In many States, however, various legislative or jurisprudential rules and criteria (e.g. substance over form rules) have been developed for the purpose of distinguishing cases where services rendered by an individual to an enterprise should be considered to be rendered in an employment relationship (contract of service) from cases where such services should be considered to be rendered under a contract for the provision of services between two separate enterprises (contract for services). That distinction keeps its importance when applying the provisions of Article 15, in particular those of subparagraphs 2 b) and c). Subject to the limit described in paragraph 8.11 and unless the context of a particular convention requires otherwise, it is a matter of domestic law of the State of source to determine whether services rendered by an individual in that State are provided in an employment relationship and that determination will govern how that State applies the Convention. 8.5 In some cases, services rendered by an individual to an enterprise may be considered to be employment services for purposes of domestic tax law even though these services are provided under a formal contract for services between, on the one hand, the enterprise that acquires the services, and, on the other hand, either the individual himself or another enterprise by which the individual is formally employed or with which the individual has concluded another formal contract for services. 8.6 In such cases, the relevant domestic law may ignore the way in which the services are characterised in the formal contracts. It may prefer to focus primarily on the nature of the services rendered by the individual and their integration into the business carried on by the enterprise that acquires the services to conclude that there is an employment relationship between the

individual and that enterprise. 8.7 Since the concept of employment to which Article 15 refers is to be determined according to the domestic law of the State that applies the Convention (subject to the limit described in paragraph 8.11 and unless the context of a particular convention requires otherwise), it follows that a State which considers such services to be employment services will apply Article 15 accordingly. It will, therefore, logically conclude that the enterprise to which the services are rendered is in an employment relationship with the individual so as to constitute his employer for purposes of subparagraph 2 b) and c). That conclusion is consistent with the object and purpose of paragraph 2 of Article 15 since, in that case, the employment services may be said to be rendered to a resident of the State where the services are performed. 8.8 As mentioned in paragraph 8.2, even where the domestic law of the State that applies the Convention does not offer the possibility of questioning a formal contractual relationship and therefore does not allow the State to consider that services rendered to a local enterprise by an individual who is formally employed by a non-resident are rendered in an employment relationship (contract of service) with that local enterprise, it is possible for that State to deny the application of the exception of paragraph 2 in abusive cases. 8.9 The various approaches that are available to States that want to deal with such abusive cases are discussed in the section “Improper use of the Convention” in the 256 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 15 Commentary on Article 1. As explained in paragraph 9.4 of that Commentary, it is agreed that States do not have to grant the benefits of a tax convention where arrangements that constitute an abuse of the Convention have been entered into. As noted in paragraphs 9.5 of that Commentary, however, it should not be lightly assumed that this is the case (see also paragraph 22.2 of that Commentary). 8.10 The approach described in the previous paragraphs therefore allows the State in which the activities are exercised to reject the application of paragraph 2 in abusive cases and in cases where, under that State’s domestic law concept of employment, services rendered to a local enterprise by an individual who is formally employed by a non-resident are rendered in an employment relationship (contract of service) with that local enterprise. This approach ensures that relief of double taxation will be provided in the State of residence of the individual even if that State does not, under its own domestic law, consider that there is an employment relationship between the individual and the enterprise to which the services are provided. Indeed, as long as the State of residence acknowledges that the concept of employment in the domestic tax law of the State of source or the existence of arrangements that constitute an abuse of the Convention allows that State to tax the employment income of an individual in accordance with the Convention, it must grant relief for double taxation pursuant to the obligations incorporated in Articles 23 A and 23 B (see paragraphs 32.1 to 32.7 of the Commentary on these articles). The mutual

agreement procedure provided by paragraph 1 of Article 25 will be available to address cases where the State of residence does not agree that the other State has correctly applied the approach described above and, therefore, does not consider that the other State has taxed the relevant income in accordance with the Convention.

8.11 The conclusion that, under domestic law, a formal contractual relationship should be disregarded must, however, be arrived at on the basis of objective criteria. For instance, a State could not argue that services are deemed, under its domestic law, to constitute employment services where, under the relevant facts and circumstances, it clearly appears that these services are rendered under a contract for the provision of services concluded between two separate enterprises. The relief provided under paragraph 2 of Article 15 would be rendered meaningless if States were allowed to deem services to constitute employment services in cases where there is clearly no employment relationship or to deny the quality of employer to an enterprise carried on by a non-resident where it is clear that that enterprise provides services, through its own personnel, to an enterprise carried on by a resident. Conversely, where services rendered by an individual may properly be regarded by a State as rendered in an employment relationship rather than as under a contract for services concluded between two enterprises, that State should logically also consider that the individual is not carrying on the business of the enterprise that constitutes that individual's formal employer; this could be relevant, for example, for purposes of determining whether that enterprise has a permanent establishment at the place where the individual performs his activities.

MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010

257 COMMENTARY ON ARTICLE 15

8.12 It will not always be clear, however, whether services rendered by an individual may properly be regarded by a State as rendered in an employment relationship rather than as under a contract for services concluded between two enterprises. Any disagreement between States as to whether this is the case should be solved having regard to the following principles and examples (using, where appropriate, the mutual agreement procedure).

8.13 The nature of the services rendered by the individual will be an important factor since it is logical to assume that an employee provides services which are an integral part of the business activities carried on by his employer. It will therefore be important to determine whether the services rendered by the individual constitute an integral part of the business of the enterprise to which these services are provided. For that purpose, a key consideration will be which enterprise bears the responsibility or risk for the results produced by the individual's work. Clearly, however, this analysis will only be relevant if the services of an individual are rendered directly to an enterprise. Where, for example, an individual provides services to a contract manufacturer or to an enterprise to which business is outsourced, the services of that individual are not rendered to enterprises that will obtain the products or services in question.

8.14 Where a comparison of the nature

of the services rendered by the individual with the business activities carried on by his formal employer and by the enterprise to which the services are provided points to an employment relationship that is different from the formal contractual relationship, the following additional factors may be relevant to determine whether this is really the case: — who has the authority to instruct the individual regarding the manner in which the work has to be performed; — who controls and has responsibility for the place at which the work is performed; — the remuneration of the individual is directly charged by the formal employer to the enterprise to which the services are provided (see paragraph 8.15 below); — who puts the tools and materials necessary for the work at the individual's disposal; — who determines the number and qualifications of the individuals performing the work; — who has the right to select the individual who will perform the work and to terminate the contractual arrangements entered into with that individual for that purpose; — who has the right to impose disciplinary sanctions related to the work of that individual; — who determines the holidays and work schedule of that individual.

8.15 Where an individual who is formally an employee of one enterprise provides services to another enterprise, the financial arrangements made between the two enterprises will clearly be relevant, although not necessarily conclusive, for the purposes of determining whether the remuneration of the individual is directly charged by the formal employer to the enterprise to which the services are provided.

258 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010

COMMENTARY ON ARTICLE 15 For instance, if the fees charged by the enterprise that formally employs the individual represent the remuneration, employment benefits and other employment costs of that individual for the services that he provided to the other enterprise, with no profit element or with a profit element that is computed as a percentage of that remuneration, benefits and other employment costs, this would be indicative that the remuneration of the individual is directly charged by the formal employer to the enterprise to which the services are provided. That should not be considered to be the case, however, if the fee charged for the services bears no relationship to the remuneration of the individual or if that remuneration is only one of many factors taken into account in the fee charged for what is really a contract for services (e.g. where a consulting firm charges a client on the basis of an hourly fee for the time spent by one of its employee to perform a particular contract and that fee takes account of the various costs of the enterprise), provided that this is in conformity with the arm's length principle if the two enterprises are associated. It is important to note, however, that the question of whether the remuneration of the individual is directly charged by the formal employer to the enterprise to which the services are provided is only one of the subsidiary factors that are relevant in determining whether services rendered by that individual may properly be regarded by a State as rendered in an employment relationship rather than as under a contract for services concluded

between two enterprises. 8.16 Example 1: Aco, a company resident of State A, concludes a contract with Bco, a company resident of State B, for the provision of training services. Aco is specialised in training people in the use of various computer software and Bco wishes to train its personnel to use recently acquired software. X, an employee of Aco who is a resident of State A, is sent to Bco's offices in State B to provide training courses as part of the contract. 8.17 In that case, State B could not argue that X is in an employment relationship with Bco or that Aco is not the employer of X for purposes of the convention between States A and B. X is formally an employee of Aco whose own services, when viewed in light of the factors in paragraphs 8.13 and 8.14, form an integral part of the business activities of Aco. The services that he renders to Bco are rendered on behalf of Aco under the contract concluded between the two enterprises. Thus, provided that X is not present in State B for more than 183 days during any relevant twelve month period and that Aco does not have in State B a permanent establishment which bears the cost of X's remuneration, the exception of paragraph 2 of Article 15 will apply to X's remuneration. 8.18 Example 2: Cco, a company resident of State C, is the parent company of a group of companies that includes Dco, a company resident of State D. Cco has developed a new worldwide marketing strategy for the products of the group. In order to ensure that the strategy is well understood and followed by Dco, which sells the group's products, Cco sends X, one of its employees who has worked on the development of the strategy, to work in Dco's headquarters for four months in order to advise Dco with respect to its marketing and to ensure that Dco's communications department understands and complies with the worldwide marketing strategy. MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 259 COMMENTARY ON ARTICLE 15 8.19 In that case, Cco's business includes the management of the worldwide marketing activities of the group and X's own services are an integral part of that business activity. While it could be argued that an employee could have been easily hired by Dco to perform the function of advising the company with respect to its marketing, it is clear that such function is frequently performed by a consultant, especially where specialised knowledge is required for a relatively short period of time. Also, the function of monitoring the compliance with the group's worldwide marketing strategy belongs to the business of Cco rather than to that of Dco. The exception of paragraph 2 of Article 15 should therefore apply provided that the other conditions for that exception are satisfied. 8.20 Example 3: A multinational owns and operates hotels worldwide through a number of subsidiaries. Eco, one of these subsidiaries, is a resident of State E where it owns and operates a hotel. X is an employee of Eco who works in this hotel. Fco, another subsidiary of the group, owns and operates a hotel in State F where there is a shortage of employees with foreign language skills. For that reason, X is sent to work for five months at the reception desk of Fco's hotel. Fco pays the travel expenses of X, who remains formally employed and paid by Eco,



and pays Eco a management fee based on X's remuneration, social contributions and other employment benefits for the relevant period. 8.21 In that case, working at the reception desk of the hotel in State F, when examined in light of the factors in paragraphs 8.13 and 8.14, may be viewed as forming an integral part of Fco's business of operating that hotel rather than of Eco's business. Under the approach described above, if, under the domestic law of State F, the services of X are considered to have been rendered to Fco in an employment relationship, State F could then logically consider that Fco is the employer of X and the exception of paragraph 2 of Article 15 would not apply. 8.22 Example 4: Gco is a company resident of State G. It carries on the business of filling temporary business needs for highly specialised personnel. Hco is a company resident of State H which provides engineering services on building sites. In order to complete one of its contracts in State H, Hco needs an engineer for a period of five months. It contacts Gco for that purpose. Gco recruits X, an engineer resident of State X, and hires him under a five month employment contract. Under a separate contract between Gco and Hco, Gco agrees to provide the services of X to Hco during that period. Under these contracts, Gco will pay X's remuneration, social contributions, travel expenses and other employment benefits and charges. 8.23 In that case, X provides engineering services while Gco is in the business of filling short-term business needs. By their nature the services rendered by X are not an integral part of the business activities of his formal employer. These services are, however, an integral part of the business activities of Hco, an engineering firm. In light of the factors in paragraphs 8.13 and 8.14, State H could therefore consider that, under the approach described above, the exception of paragraph 2 of Article 15 would not apply with respect to the remuneration for the services of the engineer that will be rendered in that State. 260 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 15 8.24 Example 5: Ico is a company resident of State I specialised in providing engineering services. Ico employs a number of engineers on a full time basis. Jco, a smaller engineering firm resident of State J, needs the temporary services of an engineer to complete a contract on a construction site in State J. Ico agrees with Jco that one of Ico's engineers, who is a resident of State I momentarily not assigned to any contract concluded by Ico, will work for four months on Jco's contract under the direct supervision and control of one of Jco's senior engineers. Jco will pay Ico an amount equal to the remuneration, social contributions, travel expenses and other employment benefits of that engineer for the relevant period, together with a 5 per cent commission. Jco also agrees to indemnify Ico for any eventual claims related to the engineer's work during that period of time. 8.25 In that case, even if Ico is in the business of providing engineering services, it is clear that the work performed by the engineer on the construction site in State J is performed on behalf of Jco rather than Ico. The direct supervision and control exercised by Jco over the work of the engineer, the

fact that Jco takes over the responsibility for that work and that it bears the cost of the remuneration of the engineer for the relevant period are factors that could support the conclusion that the engineer is in an employment relationship with Jco. Under the approach described above, State J could therefore consider that the exception of paragraph 2 of Article 15 would not apply with respect to the remuneration for the services of the engineer that will be rendered in that State.

8.26 Example 6: Kco, a company resident of State K, and Lco, a company resident of State L, are part of the same multinational group of companies. A large part of the activities of that group are structured along function lines, which requires employees of different companies of the group to work together under the supervision of managers who are located in different States and employed by other companies of the group. X is a resident of State K employed by Kco; she is a senior manager in charge of supervising human resources functions within the multinational group. Since X is employed by Kco, Kco acts as a cost centre for the human resource costs of the group; periodically, these costs are charged out to each of the companies of the group on the basis of a formula that takes account of various factors such as the number of employees of each company. X is required to travel frequently to other States where other companies of the group have their offices. During the last year, X spent three months in State L in order to deal with human resources issues at Lco. 8.27 In that case, the work performed by X is part of the activities that Kco performs for its multinational group. These activities, like other activities such as corporate communication, strategy, finance and tax, treasury, information management and legal support, are often centralised within a large group of companies. The work that X performs is thus an integral part of the business of Kco. The exception of paragraph 2 of Article 15 should therefore apply to the remuneration derived by X for her work in State L provided that the other conditions for that exception are satisfied. 8.28 Where, in accordance with the above principles and examples, a State properly considers that the services rendered on its territory by an individual have been MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 261COMMENTARY ON ARTICLE 15 rendered in an employment relationship rather than under a contract for services concluded between two enterprises, there will be a risk that the enterprises would be required to withhold tax at source in two jurisdictions on the remuneration of that individual even though double taxation should ultimately be avoided (see paragraph 8.10 above). This compliance difficulty may be partly reduced by tax administrations making sure that their domestic rules and practices applicable to employment are clear and well understood by employers and are easily accessible. Also, the problem can be alleviated if the State of residence allows enterprises to quickly adjust the amount of tax to be withheld to take account of any relief for double taxation that will likely be available to the employee. 9. Paragraph 3 applies to the remuneration of crews of ships or aircraft

operated in international traffic, or of boats engaged in inland waterways transport, a rule which follows up to a certain extent the rule applied to the income from shipping, inland waterways transport and air transport, that is, to tax them in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise concerned is situated. In the Commentary on Article 8, it is indicated that Contracting States may agree to confer the right to tax such income on the State of the enterprise operating the ships, boats or aircraft. The reasons for introducing that possibility in the case of income from shipping, inland waterways and air transport operations are valid also in respect of remuneration of the crew. Accordingly Contracting States are left free to agree on a provision which gives the right to tax such remuneration to the State of the enterprise. Such a provision, as well as that of paragraph 3 of Article 15, assumes that the domestic laws of the State on which the right to tax is conferred allows it to tax the remuneration of a person in the service of the enterprise concerned, irrespective of his residence. It is understood that paragraph 3 of Article 8 is applicable if the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or a boat. According to the domestic laws of some member countries, tax is levied on remuneration received by non-resident members of the crew in respect of employment aboard ships only if the ship has the nationality of such a State. For that reason conventions concluded between these States provide that the right to tax such remuneration is given to the State of the nationality of the ship. On the other hand many States cannot make use of such a taxation right and the provision could in such cases lead to non-taxation. However, States having that taxation principle in their domestic laws may agree bilaterally to confer the right to tax remuneration in respect of employment aboard ships on the State of the nationality of the ship. 10. It should be noted that no special rules regarding the taxation of income of frontier workers or of employees working on trucks and trains travelling between States are included as it would be more suitable for the problems created by local conditions to be solved directly between the States concerned. 11. No special provision has been made regarding remuneration derived by visiting professors or students employed with a view to their acquiring practical experience. Many conventions contain rules of some kind or other concerning such cases, the main 262 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 15 purpose of which is to facilitate cultural relations by providing for a limited tax exemption. Sometimes, tax exemption is already provided under domestic taxation laws. The absence of specific rules should not be interpreted as constituting an obstacle to the inclusion of such rules in bilateral conventions whenever this is felt desirable. The treatment of employee stock-options 12. The different country rules for taxing employee stock-options create particular problems which are discussed below. While many of these problems arise with respect to other forms of employee remuneration, particularly

those that are based on the value of shares of the employer or a related company, they are particularly acute in the case of stock-options. This is largely due to the fact that stock-options are often taxed at a time (e.g. when the option is exercised or the shares sold) that is different from the time when the employment services that are remunerated through these options are rendered.

12.1 As noted in paragraph 2.2, the Article allows the State of source to tax the part of the stock-option benefit that constitutes remuneration derived from employment exercised in that State even if the tax is levied at a later time when the employee is no longer employed in that State.

12.2 While the Article applies to the employment benefit derived from a stock-option granted to an employee regardless of when that benefit is taxed, there is a need to distinguish that employment benefit from the capital gain that may be derived from the alienation of shares acquired upon the exercise of the option. This Article, and not Article 13, will apply to any benefit derived from the option itself until it has been exercised, sold or otherwise alienated (e.g. upon cancellation or acquisition by the employer or issuer). Once the option is exercised or alienated, however, the employment benefit has been realised and any subsequent gain on the acquired shares (i.e. the value of the shares that accrues after exercise) will be derived by the employee in his capacity of investor-shareholder and will be covered by Article 13. Indeed, it is at the time of exercise that the option, which is what the employee obtained from his employment, disappears and the recipient obtains the status of shareholder (and usually invests money in order to do so). Where, however, the option that has been exercised entitles the employee to acquire shares that will not irrevocably vest until the end of a period of required employment, it will be appropriate to apply this Article to the increase in value, if any, until the end of the required period of employment that is subsequent to the exercise of the option.

12.3 The fact that the Article does not apply to a benefit derived after the exercise or alienation of the option does not imply in any way that taxation of the employment income under domestic law must occur at the time of that exercise or alienation. As already noted, the Article does not impose any restriction as to when the relevant income may be taxed by the State of source. Thus, the State of source could tax the relevant income at the time the option is granted, at the time the option is exercised, at the time the share is sold or at any other time. The State of source, however, may only tax the benefits attributable to the option itself and not what is attributable to the subsequent holding of shares acquired upon the exercise of that option (except in the circumstances described in the last sentence of the preceding paragraph).

12.4 Since paragraph 1 must be interpreted to apply to any benefit derived from the option until it has been exercised, sold or otherwise alienated, it does not matter how such benefit, or any part thereof, is characterised for domestic tax purposes. As a result, whilst the Article will be interpreted to allow

the State of source to tax the benefits accruing up to the time when the option has been exercised, sold or otherwise alienated, it will be left to that State to decide how to tax such benefits, e.g. as either employment income or capital gain. If the State of source decides, for example, to impose a capital gains tax on the option when the employee ceases to be a resident of that country, that tax will be allowed under the Article. The same will be true in the State of residence. For example, while that State will have sole taxation right on the increase of value of the share obtained after exercise since this will be considered to fall under Article 13 of the Convention, it may well decide to tax such increase as employment income rather than as a capital gain under its domestic law.

12.5 The benefits resulting from a stock-option granted to an employee will not, as a general rule, fall under either Article 21, which does not apply to income covered by other Articles, or Article 18, which only applies to pension and other similar remuneration, even if the option is exercised after termination of the employment or retirement.

12.6 Paragraph 1 allows the State of source to tax salaries, wages and other similar remuneration derived from employment exercised in that State. The determination of whether and to what extent an employee stock-option is derived from employment exercised in a particular State must be done in each case on the basis of all the relevant facts and circumstances, including the contractual conditions associated with that option (e.g. the conditions under which the option granted may be exercised or disposed of). The following general principles should be followed for that purpose.

12.7 The first principle is that, as a general rule, an employee stock-option should not be considered to relate to any services rendered after the period of employment that is required as a condition for the employee to acquire the right to exercise that option. Thus, where a stock-option is granted to an employee on the condition that he provides employment services to the same employer (or an associated enterprise) for a period of three years, the employment benefit derived from that option should generally not be attributed to services performed after that three year period.

12.8 In applying the above principle, however, it is important to distinguish between a period of employment that is required to obtain the right to exercise an employee stock-option and a period of time that is merely a delay before such option may be exercised (a blocking period). Thus, for example, an option that is granted to an employee on the condition that he remains employed by the same employer (or an associated enterprise) during a period of three years can be considered to be derived from the services performed during these three years while an option that is granted, without any condition of subsequent employment, to an employee on a given date but which, under its terms and conditions, can only be exercised after a delay of three years, should not be considered to relate to the employment performed during these years as the benefit of such an option would accrue to its recipient even if he were to leave his

employment immediately after receiving it and waited the required three years before exercising it. 12.9 It is also important to distinguish between a situation where a period of employment is required as a condition for the acquisition of the right to exercise an option, i.e. the vesting of the option, and a situation where an option that has already vested may be forfeited if it is not exercised before employment is terminated (or within a short period after). In the latter situation, the benefit of the option should not be considered to relate to services rendered after vesting since the employee has already obtained the benefit and could in fact realise it at any time. A condition under which the vested option may be forfeited if employment is terminated is not a condition for the acquisition of the benefit but, rather, one under which the benefit already acquired may subsequently be lost. The following examples illustrate this distinction: — Example 1: On 1 January of year 1, a stock-option is granted to an employee. The acquisition of the option is conditional on the employee continuing to be employed by the same employer until 1 January of year 3. The option, once this condition is met, will be exercisable from 1 January of year 3 until 1 January of year 10 (a so-called “American” option<sup>1</sup>). It is further provided, however, that any option not previously exercised will be lost upon cessation of employment. In that example, the right to exercise that option has been acquired on 1 January of year 3 (i.e. the date of vesting) since no further period of employment is then required for the employee to obtain the right to exercise the option. — Example 2: On 1 January of year 1, a stock-option is granted to an employee. The option is exercisable on 1 January of year 5 (a so-called “European” option). The option has been granted subject to the condition that it can only be exercised on 1 January of year 5 if employment is not terminated before that date. In that example, the right to exercise that option is not acquired until 1 January of year 5, which is the date of exercise, since employment until that date is required to acquire the right to exercise the option (i.e. for the option to vest). 12.10 There are cases where that first principle might not apply. One such case could be where the stock-option is granted without any condition to an employee at the time he either takes up an employment, is transferred to a new country or is given significant new responsibilities and, in each case, the option clearly relates to the new 1 Under an “American” stock-option, the right to acquire a share may be exercised during a certain period (typically a number of years) whilst under a European stock-option, that right may only be exercised at a given moment (i.e. on a particular date).

MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 265 COMMENTARY ON ARTICLE 15 functions to be performed by the employee during a specific future period. In that case, it may be appropriate to consider that the option relates to these new functions even if the right to exercise the option is acquired before these are performed. There are also cases where an option vested technically but where that option entitles the employee to acquire shares which will not vest until the end of a period of required employment. In such

cases, it may be appropriate to consider that the benefit of the option relates to the services rendered in the whole period between the grant of the option and the vesting of the shares. 12.11 The second principle is that an employee stock-option should only be considered to relate to services rendered before the time when it is granted to the extent that such grant is intended to reward the provision of such services by the recipient for a specific period. This would be the case, for example, where the remuneration is demonstrably based on the employee's past performance during a certain period or is based on the employer's past financial results and is conditional on the employee having been employed by the employer or an associated enterprise during a certain period to which these financial results relate. Also, in some cases, there may be objective evidence demonstrating that during a period of past employment, there was a well-founded expectation among participants to an employee stock-option plan that part of their remuneration for that period would be provided through the plan by having stock-options granted at a later date. This evidence might include, for example, the consistent practice of an employer that has granted similar levels of stock-options over a number of years, as long as there was no indication that this practice might be discontinued. Depending on other factors, such evidence may be highly relevant for purposes of determining if and to what extent the stock-option relates to such a period of past employment. 12.12 Where a period of employment is required to obtain the right to exercise an employee's stock-option but such requirement is not applied in certain circumstances, e.g. where the employment is terminated by the employer or where the employee reaches retirement age, the stock-option benefit should be considered to relate only to the period of services actually performed when these circumstances have in fact occurred. 12.13 Finally, there may be situations in which some factors may suggest that an employee stock-option is rewarding past services but other factors seem to indicate that it relates to future services. In cases of doubt, it should be recognised that employee stock-options are generally provided as an incentive to future performance or as a way to retain valuable employees. Thus, employee stock-options are primarily related to future services. However, all relevant facts and circumstances will need to be taken into account before such a determination can be made and there may be cases where it can be shown that a stock-option is related to combined specific periods of previous and future services (e.g. options are granted on the basis of the employee having achieved specific performance targets for the previous year, but they become exercisable only if the employee remains employed for another three years).

266 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 15 12.14 Where, based on the preceding principles, a stock-option is considered to be derived from employment exercised in more than one State, it will be necessary to determine which part of the stock-option benefit is derived from employment exercised in each State for purposes of the application of

the Article and of Articles 23 A and 23 B. In such a case, the employment benefit attributable to the stockoption should be considered to be derived from a particular country in proportion of the number of days during which employment has been exercised in that country to the total number of days during which the employment services from which the stockoption is derived has been exercised. For that purpose, the only days of employment that should be taken into account are those that are relevant for the stock-option plan, e.g. those during which services are rendered to the same employer or to other employers the employment by whom would be taken into account to satisfy a period of employment required to acquire the right to exercise the option. 12.15 It is possible for member countries to depart from the case-by-case application of the above principles (in paragraphs 12.7 to 12.14) by agreeing to a specific approach in a bilateral context. For example, two countries that tax predominantly at exercise of an option may agree, as a general principle, to attribute the income from an option that relates primarily to future services to the services performed by an employee in the two States between date of grant and date of exercise. Thus, in the case of options that do not become exercisable until the employee has performed services for the employer for a specific period of time, two States could agree to an approach that attributes the income from the option to each State based on the number of days worked in each State by the employee for the employer in the period between date of grant and date of exercise. Another example would be for two countries that have similar rules for the tax treatment of employee stock-options to adopt provisions that would give to one of the Contracting States exclusive taxation rights on the employment benefit even if a minor part of the employment services to which the option relates have been rendered in the other State. Of course, member countries should be careful in adopting such approaches because they may result in double taxation or double non-taxation if part of the employment is exercised in a third State that does not apply a similar approach. Observations on the Commentary 13. France considers that paragraph 8.13 should not be interpreted as being sufficient in itself to question a formal contractual relationship. If, with respect to paragraph 8.13, the services rendered by an individual constitute an integral part of the business of the enterprise to which these services are provided, the situation should then be analysed in accordance with the provisions of paragraph 8.14. 13.1 With respect to paragraph 6.2, Germany holds the view that a partnership as such should be considered as the employer (as under the national law of most OECD member States even if these States do not tax the partnership as such). The residence of the partnership would then have to be determined hypothetically as if the partnership were liable to tax by reason of one of the criteria mentioned in paragraph 1. MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 267 COMMENTARY ON ARTICLE 15 Reservations on the Article 14. Slovenia reserves the right to add an article which addresses the situation of teachers,



professors and researchers, subject to various conditions, and to make a corresponding modification to paragraph 1 of Article 15. 15. Denmark, Norway and Sweden reserve the right to insert special provisions regarding remuneration derived in respect of an employment exercised aboard an aircraft operated in international traffic by the air transport consortium Scandinavian Airlines System (SAS). 16. Germany and Norway reserve the right to include an express reference in paragraph 2 to income earned by hired-out personnel of one Contracting State working in the other Contracting State, in order to clarify the understanding that the exception in paragraph 2 does not apply in situations of “international hiring-out of labour”. 17. Ireland, Norway and the United Kingdom reserve the right to insert in a special article provisions regarding income derived from employment relating to offshore hydrocarbon exploration and exploitation and related activities. 18. 19. [Deleted] Switzerland reserves its position on subparagraph a) of paragraph 2 and wishes to insert in its conventions the words “in the fiscal year concerned” instead of the words “in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned”. 20. In view of its particular situation in relation to shipping, Greece will retain its freedom of action with regard to the provisions in the Convention relating to remuneration of crews of ships in international traffic. 21. Greece reserves the right to insert special provisions regarding income from employment relating to offshore activities.