

BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE S.R.L.
società fiduciaria e di revisione contabile

Milano, 01 aprile 2026

Oggetto:

COLLABORATORE NON RESIDENTE – OBBLIGHI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA

(testo pubblicato in data 15 aprile 2026 su “Il Commercialista Telematico”)

Abstract

- 1) **Premessa**
- 2) **La nozione di “collaboratore”**
- 3) **Il regime fiscale nazionale del collaboratore non residente**
- 4) **Gli obblighi del sostituto d'imposta**
- 5) **Le convenzioni contro le doppie imposizioni.**
- 6) **L'applicazione della convenzione alle collaborazioni di cui alla lettera c-bis dell'articolo 50 del TUIR.**
- 7) **Le criticità dell'applicazione dell'articolo 15 del modello di convenzione alle collaborazioni di cui alla lettera c-bis dell'articolo 50 del TUIR.**
- 8) **Conclusioni**

Abstract

Il collaboratore residente in un paese con il quale l'Italia ha stipulato la convenzione contro le doppie imposizioni può chiedere al sostituto d'imposta italiano l'applicazione diretta del più favorevole trattamento convenzionale.

Nel modello OCSE di convenzione non esiste una disposizione specificamente applicabile ai redditi da collaborazione. L'applicazione della convenzione è problematica con particolare riferimento al tema del luogo ove è resa la prestazione.

Il sostituto d'imposta è tenuto ad applicare la normativa interna (ritenuta del 30%) ma non è obbligato ad applicare direttamente il trattamento convenzionale. La scelta di applicare il diverso trattamento convenzionale è una facoltà e non un obbligo e tale scelta è operata sotto la responsabilità del sostituto d'imposta.

Peraltro, il collaboratore non residente, che ritenga applicabile al suo caso specifico il diverso trattamento convenzionale, ha il diritto di inoltrare l'apposita richiesta di rimborso all'amministrazione fiscale del cosiddetto “Paese della fonte” del reddito (Italia).

BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE

1) Premessa

Con questa nota si illustrano le regole fiscali che le imprese – nella loro qualità di sostituti d'imposta - devono applicare nella gestione dei rapporti con collaboratori non residenti.

Per inquadrare il tema, è necessario esaminare preliminarmente il regime fiscale nazionale applicabile, le cui disposizioni sono obbligatorie per il sostituto d'imposta.

Successivamente, si esaminerà il regime derivante dalle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, la cui applicazione diretta da parte del sostituto d'imposta costituisce una facoltà e non un obbligo.

2) La nozione di “collaboratore”.

La nozione di “collaboratore” di cui ci occupiamo in questa nota è data dalla lettera c-bis dell'articolo 50 del Testo Unico delle imposte dirette che di seguito si trascrive:

Testo unico imposte dirette – Articolo 50 , lettera c-bis) - Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

1. Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente:

*c-bis) le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società', associazioni e altri enti con o senza personalità' giuridica, alla **collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili**, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché' quelli percepiti in relazione ad altri **rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività' svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita**, sempreché' gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività' di lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 53, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente;*

La Circolare ministeriale n.207/E del 16 dicembre 2000 ha commentato la nozione di “collaboratore” di cui alla lettera c-bis dell'articolo 50 del TUIR. Si propongono di seguito i brani salienti della circolare citata.

Circolare ministeriale n.207/E del 16 dicembre 2000

1.5.5 Art 34 - Disposizioni in materia di redditi di collaborazione coordinata e continuativa

Con l'articolo 34 della legge in commento (ndr. Legge n.342 del 21 novembre 2000 n.34) e' stato modificato il trattamento fiscale applicabile ai redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

In particolare, la lettera b) dell'articolo citato, tramite l'inserimento nell'articolo 47 del TUIR della lettera c-bis), che definisce le varie fattispecie di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, qualifica fiscalmente i redditi erogati in relazione a tali rapporti quali "redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente".

La nuova disposizione, oltre ad indicare alcuni rapporti di collaborazione coordinata e continuativa tipici, come ad esempio quelli di sindaco, di amministratore ed altri, definisce quali elementi identificativi degli "altri rapporti di collaborazione" l'assenza del vincolo di subordinazione (la cui presenza farebbe rientrare il reddito nell'ambito dei redditi di lavoro dipendente) nonché' la mancanza di un'organizzazione di mezzi (requisito necessario, invece, ai fini della qualificazione del reddito d'impresa).

La norma in esame, comunque, prevede espressamente che, qualora gli uffici o le collaborazioni rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività' di lavoro dipendente ovvero nell'oggetto dell'attività' di lavoro autonomo, i compensi percepiti siano soggetti alle regole previste per tali redditi.

Possono, quindi, configurarsi delle situazioni in virtù' delle quali il professionista effettua collaborazioni non rientranti nell'oggetto della professione esercitata. Tali attività' non costituiranno reddito di lavoro autonomo ma rientreranno tra i redditi assimilati al lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 47 del TUIR.

Si precisa, al riguardo, che ai fini dell'IVA tali prestazioni non risulteranno imponibili in quanto, sulla base dei principi generali in materia di imposta sul valore aggiunto, ricavabili dalla legislazione nazionale e comunitaria, un'attività' di lavoro dipendente o assimilata non è' idonea a incardinare il presupposto soggettivo di applicazione del tributo.

BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE

Pertanto, alla luce delle nuove disposizioni, l'articolo 5 del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972 deve essere interpretato nel senso che restano assoggettate all'imposta sul valore aggiunto le sole prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che rientrano nell'oggetto dell'attività svolta per professione abituale.

L'attuale previsione normativa, inoltre, non prevede più' tra i caratteri essenziali della collaborazione coordinata e continuativa la natura intrinsecamente artistica o professionale della prestazione stessa, con la conseguenza che potranno rientrare nell'ambito delle collaborazioni anche attività manuali ed operative.

Una volta ricompresa la fattispecie delle collaborazioni nell'ambito dell'articolo 47 del TUIR, alla medesima si applicano, in virtù del richiamo operato dall'articolo 48-bis del TUIR, le regole dettate dall'articolo 48 per il lavoro dipendente.

Ciò comporta, tra l'altro, il riconoscimento delle detrazioni previste per il lavoro dipendente, che andranno calcolate in proporzione alla durata del contratto. Va sottolineata l'abrogazione della disposizione contenuta nel primo periodo del comma 8 dell'articolo 50 del TUIR, che consentiva la deduzione forfetaria delle spese.

Per effetto del nuovo assetto normativo, saranno assoggettate a tassazione, in base all'articolo 48 del TUIR, tutte le somme e i valori a qualunque titolo percepiti dai collaboratori, anche sotto forma di erogazioni liberali. Inoltre troverà applicazione il comma 2 dell'articolo 48 del TUIR che prevede l'esclusione di alcuni compensi dall'imponibile; al riguardo si precisa che, qualora le fattispecie previste dall'articolo in esame facciano riferimento a categorie o alla generalità dei dipendenti, tali disposizioni saranno applicabili anche a specifiche categorie o alla generalità dei collaboratori.

Un effetto particolarmente rilevante della nuova disciplina concerne la possibilità di applicare anche ai collaboratori coordinati e continuativi le disposizioni di cui alle lettere g) e g-bis) dell'articolo 48 del TUIR in tema di stock options. Delle agevolazioni in discorso, concernenti le assegnazioni di azioni ai dipendenti, potranno perciò fruire, ad esempio, anche gli amministratori e i sindaci di società sempreché il relativo incarico non sia riconducibile all'oggetto proprio dell'attività professionale esercitata. Si fa presente che di tali agevolazioni i collaboratori potranno beneficiare già dall'anno 2001, ancorché le assegnazioni delle azioni siano state deliberate nell'anno 2000.

Si segnala, inoltre, che con l'introduzione della disposizione in esame anche il trattamento fiscale dei rimborsi per spese di viaggio alloggio e vitto, sostenute dai collaboratori coordinati e continuativi, subirà sostanziali modifiche.

L'articolo 50, comma 8, del TUIR, infatti, prevedeva l'esclusione dalla base imponibile dei rimborsi per le spese in parola, se documentate, corrisposte al collaboratore per prestazioni rese fuori dal comune di residenza.

Dal 2001, invece, sarà applicabile anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa la disciplina delle trasferte contenuta nell'articolo 48, comma 5 del TUIR, in ordine ai limiti oltre i quali le indennità di trasferta concorrono a formare il reddito imponibile. Al riguardo si precisa che le indennità di cui trattasi sono quelle corrisposte allorché il dipendente sia chiamato a svolgere una attività fuori dalla sede naturale in cui è tenuto contrattualmente a svolgere il proprio lavoro e, pertanto, non potranno più essere dedotte dal reddito del collaboratore i rimborsi delle spese sostenute per il raggiungimento della sede di lavoro.

L'introduzione dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nell'ambito dell'articolo 47 del TUIR determina, inoltre, l'applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 24 del DPR n. 600 del 29 settembre 1973, in materia di ritenute sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Ciò comporta che ai redditi percepiti dai collaboratori coordinati e continuativi non verrà più' applicata la ritenuta del 20 per cento prevista dall'articolo 25 del citato decreto, ma sarà operata, all'atto del pagamento del compenso, una ritenuta calcolata sulla base dell'aliquota propria degli scaglioni di reddito corrispondenti al reddito complessivo del collaboratore stesso.

In base all'articolo 24 del DPR n. 600 del 1973, pertanto, il committente che effettua le ritenute dovrà entro il 28 febbraio dell'anno successivo, ovvero alla data di cessazione del rapporto, effettuare il conguaglio tra le ritenute operate e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo dei compensi, tenendo conto delle detrazioni spettanti. Egli dovrà quindi rilasciare una certificazione (CUD), recante, tra l'altro, l'indicazione delle detrazioni applicate sulla base della durata del rapporto di collaborazione.

Si fa presente che l'articolo 34 in commento ha provveduto, coerentemente, a modificare talune norme in materia di ritenute, contenute negli articoli 24 e 25 del DPR n. 600 del 1973. In virtù delle richiamate modifiche, in relazione alle indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione, si rende applicabile da parte del sostituto d'imposta una ritenuta d'acconto, in misura fissa, del 20 per cento.

BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE

Si fa presente, inoltre, che per i redditi in commento corrisposti a soggetti non residenti continua ad essere operata una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 30 per cento, ai sensi del comma 1-ter, inserito nel citato articolo 24 della disposizione in esame.

A completamento di quanto finora esposto si precisa che il terzo comma dell'articolo 34 stabilisce che tutti i riferimenti operati alla disciplina contenuta nell'articolo 49, comma 2, lettera a) andranno riferiti, a partire dal 2001 alle previsioni contenute nella lettera c-bis) del comma 1 dell'articolo 47 del TUIR.

3) Il regime fiscale nazionale del collaboratore non residente.

L'articolo 2 comma 1 del TUIR (testo unico delle imposte dirette – dpr n.917 del 22 dicembre 1986) stabilisce che **sono soggetti passivi irpef** non solo le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato, ma **anche le persone fisiche non residenti.**

L'articolo 2 del TUIR, ai commi 2 e 2 bis, detta le regole in base alle quali la persona fisica, ai fini delle imposte dirette, si considera residente nel territorio dello Stato. Dalle stesse regole, *a contrariis*, si desumono i criteri in base ai quali la persona fisica, ai fini delle imposte dirette, si considera soggetto non residente nel territorio dello Stato. ¹

Nel seguito, assumiamo che il “collaboratore” possa essere considerato, ai fini delle imposte dirette, soggetto non residente secondo le regole dell'articolo 2 del TUIR. Pertanto, in questa nota non sono trattate le problematiche connesse alle condizioni, elencate dall'articolo 2 del TUIR, in base alle quali la persona fisica è considerata ai fini fiscali soggetto non residente in Italia.

La potestà impositiva dello Stato nei confronti delle persone fisiche non residenti è, ovviamente, limitata ai soli redditi che le persone fisiche non residenti producono nel territorio dello Stato.

A tale scopo, l'articolo 23 del TUIR elenca i redditi delle persone fisiche non residenti che si considerano, ai fini delle imposte dirette, prodotti nel territorio dello Stato. ²

¹ **Testo unico imposte dirette - Articolo 2 - Soggetti passivi.**

1. Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.

2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente.

2-bis. Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.

² **Testo unico imposte dirette - Articolo 23 - Applicazione dell'imposta ai non residenti.**

1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato:

a) i redditi fondiari;

b) i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali;

c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50;

d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;

e) i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;

f) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione:

1) delle plusvalenze di cui alla lettera c-bis) del comma 1, dell'articolo 67, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute;

BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE

I criteri dettati dall'articolo 23 del TUIR, per considerare prodotti in Italia i redditi delle persone fisiche non residenti, sono due: il criterio del collegamento territoriale e, alternativamente, il criterio della residenza del soggetto che eroga il reddito alla persona fisica non residente.

In altre parole:

- a) in base al criterio del collegamento territoriale, alcuni redditi prodotti dalle persone fisiche non residenti sono imponibili in Italia, in quanto derivanti da beni esistenti o da attività esercitate in Italia;
- b) in base al criterio della residenza del soggetto che eroga il reddito, alcuni altri redditi prodotti dalle persone fisiche non residenti sono imponibili in Italia, in quanto erogati da soggetti residenti in Italia, indipendentemente dal territorio nel quale è stata esercitata l'attività dalla quale deriva il reddito.

Limitiamo in questa sede l'esame dell'articolo 23 del TUIR con riferimento ai:

- redditi da lavoro dipendente ed
- ai redditi di collaborazione (assimilati a quelli di lavoro dipendente).

Redditi da lavoro dipendente – soggetto non residente.

L'articolo 23 comma 1 lettera c) del TUIR stabilisce che, ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti, si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato.

In altre parole, per il reddito da lavoro dipendente vale il criterio del collegamento territoriale: il reddito del non residente derivante da lavoro dipendente è imponibile in Italia quando la prestazione lavorativa è resa nel territorio dello Stato Italiano.

2) delle plusvalenze di cui alla lettera c-ter) del medesimo articolo derivanti da cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonché da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti;

3) dei redditi di cui alle lettere c-quater) e c-quinquies) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati;

g) i redditi di cui agli articoli 5, 115 e 116 imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti.

1-bis. I redditi diversi realizzati mediante la cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società ed enti non residenti, il cui valore, per più della metà, deriva, in qualsiasi momento nel corso dei trecentosessantacinque giorni che precedono la loro cessione, direttamente o indirettamente, da beni immobili situati in Italia si considerano prodotti nel territorio dello Stato. La disposizione del primo periodo non si applica con riferimento alla cessione di titoli negoziati in mercati regolamentati. (3)

2. Indipendentemente dalle condizioni di cui alle lettere c), d), e) e f) del comma 1 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti:

a) le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c), d), e) e f) del comma 1 dell'art. 16;(1)

b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c-bis), f), h), h-bis), i) e l) del comma 1 dell'articolo 47 (n.d.r : ora articolo 50);

c) i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico;

d) i compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato.

BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE

Redditi di collaborazione (assimilati a quelli di lavoro dipendente) – soggetto non residente.

Viceversa, l'articolo 23 comma 2 lettera b) del TUIR stabilisce che si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti da soggetti residenti nel territorio dello Stato, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alla lettera c-bis) dell'articolo 50 del TUIR, indipendentemente dalle condizioni di cui alla lettera c) del comma 1 dello stesso articolo 23 del TUIR.

In altre parole, per il reddito da collaborazione percepito dal soggetto non residente vale il criterio della residenza del soggetto erogante: il reddito del collaboratore non residente è imponibile in Italia, in quanto erogato da soggetto residente (es. impresa italiana) in Italia, indipendentemente dal luogo ove la prestazione del collaboratore sia stata resa (Italia o estero).

Si noti quindi che il reddito del “collaboratore” non residente, ancorché assimilato al reddito da lavoro dipendente, è disciplinato con un criterio diverso da quello utilizzato per il lavoro dipendente.

Il reddito da lavoro dipendente del non residente è imponibile in Italia solo se la prestazione è resa in Italia; viceversa, **il reddito del “collaboratore” non residente è imponibile in Italia in quanto erogato da un soggetto residente in Italia, indipendentemente dal luogo (Italia o estero) nel quale è resa la prestazione del collaboratore.**

4) Gli obblighi del sostituto d'imposta.

Se il soggetto residente che eroga il reddito al collaboratore non residente è un sostituto d'imposta (es. impresa italiana), questi dovrà farsi carico degli adempimenti previsti dalla legge, affinché il collaboratore non residente assolva l'imposta sui redditi in Italia.

L'articolo 24 comma 1-ter del dpr n.600 del 29 settembre 1973³ stabilisce gli obblighi del sostituto d'imposta in materia redditi corrisposti a collaboratori non residenti. In base a questa norma, il sostituto d'imposta deve operare una ritenuta a titolo d'imposta del 30% sulla parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 50 comma 1, lettera c-bis) del TUIR corrisposti a soggetti non residenti.

In altre parole, **l'impresa italiana deve operare una ritenuta d'imposta del 30% sulla parte imponibile dei redditi di collaborazione erogati al collaboratore non residente.**

³ **d.p.r n.600 del 29/09/1973 - Articolo 24 - Ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**

1. I soggetti indicati nel comma 1, dell'articolo 23, che corrispondono redditi di cui all'articolo 47, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), devono operare all'atto del pagamento degli stessi, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sulla parte imponibile di detti redditi, determinata a norma dell'articolo 48-bis del predetto testo unico. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti redditi non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto e' tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta. Si applicano, in quanto compatibili, tutte le disposizioni dell'articolo 23 e, in particolare, i commi 2, 3 e 4. Sulla parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 16, comma 1, lettera c), del medesimo testo unico, la ritenuta e' operata a titolo di acconto nella misura del 20 per cento.

1-bis. Sulla parte imponibile dei compensi di cui all'articolo 48-bis, comma 1, lettera d-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), e' operata una ritenuta a titolo d'imposta con l'aliquota prevista per il primo scaglione di reddito, maggiorata delle addizionali vigenti.

1-ter. Sulla parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 47 (n.d.r. ora, articolo 50), comma 1, lettera c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), in materia di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento.

1-quater. Sulla parte imponibile delle prestazioni pensionistiche complementari di cui all'articolo 50, comma 1, lettera h-bis) del TUIR e' operata una ritenuta con l'aliquota stabilita dagli articoli 11 e 14 del [decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252](#).

BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE

Per stabilire quale sia la parte imponibile del reddito sul quale operare la ritenuta del 30%, l'articolo 52 del TUIR richiama le stesse regole stabilite dall'articolo 51 del TUIR in materia di determinazione del lavoro dipendente.

In particolare, l'articolo 51 comma 5 del TUIR esclude dalla base imponibile il rimborso delle spese di trasferta documentate (viaggio, trasporto, alloggio, vitto).

Pertanto, il sostituto d'imposta dovrà operare la ritenuta d'imposta del 30%, calcolata solo sul compenso erogato e non anche sulle spese di trasferta rimborsate secondo le regole stabilite dall'articolo 51 comma 5 del TUIR.

5) Le convenzioni contro le doppie imposizioni.

I soggetti percettori di redditi transnazionali – e cioè i redditi percepiti da un soggetto residente in uno Stato ma provenienti da un altro Stato - sono normalmente destinatari di pretese impositive che provengono sia dallo Stato di residenza del soggetto percettore dei redditi che dall'altro Stato – cosiddetto Stato della fonte – dal quale tali redditi provengono.

Questa doppia pretesa impositiva comporta il rischio della cosiddetta doppia imposizione. In altre parole, il medesimo reddito rischia di essere tassato due volte, una volta nello Stato dal quale proviene, una seconda volta nello Stato di residenza del percettore. Per venire incontro a questi inconvenienti, gli Stati stipulano trattati bilaterali con altri Stati, comunemente noti come convenzioni contro le doppie imposizioni, al fine di regolare i vari aspetti inerenti le modalità di tassazione dei redditi transnazionali.

Al fine di rendere più omogenea possibile la struttura ed il contenuto delle convenzioni, l'OCSE (*Organization for Economic Co-operation and Development*) ha emanato un modello di convenzione al quale dovrebbero conformarsi tutti i Paesi aderenti all'OCSE stesso. Questo modello di convenzione è anche corredato di un commentario ufficiale alle singole disposizioni del modello stesso.

Accade non di rado che la convenzione contro le doppie imposizioni in vigore fra due Stati contenga delle disposizioni diverse rispetto alle disposizioni di legge interne dello Stato dal quale il reddito proviene (Stato della fonte).

Ad esempio, la convenzione dispone che un determinato reddito sia imponibile solo nello Stato di residenza del percettore; invece, la legislazione interna dell'altro Stato dal quale il reddito proviene stabilisce che lo stesso reddito sia imponibile in questo altro Stato e pertanto soggetto ad una data ritenuta.

Oppure, un altro esempio: la convenzione dispone che un determinato reddito, oltre che nello Stato di residenza del percettore, sia imponibile anche nello Stato dal quale il reddito proviene, ma la ritenuta a favore dello Stato di provenienza del reddito non può eccedere una data misura; invece, la legislazione interna dello Stato di provenienza dispone una ritenuta più elevata di quella massima stabilita nella convenzione.

Come comportarsi in questi casi?

In caso di divergenza fra il diritto interno ed i trattati internazionali, prevale il trattato internazionale secondo il principio di cui al comma 1 dell'articolo 117 della Costituzione.

Pertanto, quando la convenzione internazionale contiene disposizioni più favorevoli al contribuente rispetto a quelle interne, il percettore del reddito transnazionale può rivolgersi direttamente all'amministrazione fiscale dello Stato dal quale il reddito proviene (Italia nel nostro caso), al fine di chiedere il rimborso della tassazione subita eccedente quella convenzionale.

Si tenga conto che la richiesta di rimborso del non residente allo Stato dal quale il reddito proviene (Italia nel nostro caso) si concretizza in una procedura macchinosa e lunga, che sia il percettore non residente che l'amministrazione fiscale dello Stato di provenienza del reddito (Italia nel nostro caso) cercano di evitare.

BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE

Per evitare la procedura della richiesta di rimborso della tassazione subita eccedente quella convenzionale, **il soggetto non residente può richiedere al sostituto d'imposta di applicare direttamente il più favorevole trattamento convenzionale.**

Si segnala che **le convenzioni sono degli strumenti a favore dei percettori di redditi transnazionali, ma non per questo hanno potere coercitivo nei confronti dei soggetti che erogano il reddito, nella loro funzione di sostituti d'imposta.**

Il Ministero delle finanze in una delle numerose circolari e risoluzioni emanate sul tema (circolare ministeriale n.68/E del 24 maggio 2000) ha affermato che:

*“L'intensificarsi degli scambi internazionali e **pressanti esigenze di snellezza** hanno indotto l'amministrazione fiscale italiana a prevedere in generale procedure atte a **consentire l'applicazione diretta delle disposizioni delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni da parte dei sostituti d'imposta**”.*

“Le pressanti esigenze di snellezza” invocate dal Ministero delle finanze valgono per l'amministrazione fiscale e per il percettore non residente ma **non valgono**, invece, **per il sostituto d'imposta sul quale si tende a scaricare l'onere dell'applicazione diretta delle disposizioni convenzionali.**

L'applicazione diretta delle convenzioni non è solo un onere per il sostituto d'imposta. E anche una responsabilità.

L'amministrazione finanziaria italiana ha ribadito che **i sostituti d'imposta possono, sotto la propria responsabilità, applicare direttamente l'esenzione o le minori aliquote previste nelle convenzioni** vigenti fra l'Italia ed il Paese di residenza del beneficiario del reddito. In tale ipotesi, il sostituto d'imposta ha l'obbligo di acquisire dai beneficiari del reddito la documentazione comprovante la sussistenza delle condizioni richieste per l'applicazione della convenzione.

La stessa amministrazione finanziaria italiana ha peraltro precisato che **l'applicazione diretta da parte del sostituto d'imposta di una convenzione contro le doppie imposizioni costituisce una facoltà e non un obbligo del sostituto medesimo.**

Se il sostituto d'imposta non intende avvalersi di tale facoltà e procede, quindi, all'applicazione della ritenuta nella misura prevista dalla normativa interna, il soggetto non residente, come già detto, può presentare all'amministrazione finanziaria una istanza per ottenere il rimborso, previa esibizione della documentazione che dimostri il possesso dei requisiti richiesti dalla norma convenzionale.

Sull'affermazione che **la applicazione diretta delle convenzioni non è un obbligo ma una facoltà** che il sostituto d'imposta esercita sotto la propria responsabilità, si vedano la circ. min. n.86 del 13/9/1977, la circ. min. n.115 del 12/4/1978, la circ. min. n.147 del 25/11/1978, la risoluzione n.95/E del 10/6/1999, la risoluzione n.68/E del 24/5/2000, la risoluzione n.183/E del 24/9/2203, la risoluzione n.56/E del 3/5/2005.

Riassumendo, il sostituto d'imposta:

- subisce la pressione del percettore non residente per l'applicazione diretta della convenzione;
- non ha l'obbligo di applicare il trattamento convenzionale;
- qualora decida, sotto la sua responsabilità, di applicare il trattamento convenzionale, ha l'onere di valutare la sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi di tale trattamento e di acquisire la relativa documentazione di supporto;
- in caso di erronea applicazione delle convenzioni, il sostituto d'imposta si assume il rischio delle successive contestazioni da parte dell'amministrazione finanziaria italiana che, *“per le proprie pressanti esigenze di snellezza”*, ha *“consentito”* al sostituto la facoltà di applicazione diretta delle convenzioni.

L'applicazione diretta della convenzione da parte del sostituto d'imposta è un esercizio non sempre facile.

BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE

Infatti non tutte le convenzioni ricalcano il modello OCSE e pertanto occorre, di volta in volta, effettuare un esame di merito dei singoli casi.

Spesso i percipienti che richiedono l'applicazione diretta delle convenzioni presentano aspetti problematici di natura soggettiva, per i quali non è sempre agevole stabilire, ad esempio:

- se possano effettivamente essere considerati soggetti non residenti;
- se siano gli effettivi beneficiari del reddito;
- se abbiano in Italia basi fisse o stabili organizzazioni per l'esercizio dell'attività;
- quale sia il luogo ove effettivamente svolgono l'attività.

Alla luce di quanto sopra, **non è infrequente il caso di sostituti di imposta che rifiutano tout court di applicare i trattamenti convenzionali oppure esercitano tale facoltà limitandola, però, solo ai casi di più facile ed immediata soluzione.**

6) L'applicazione della convenzione alle collaborazioni di cui alla lettera c-bis dell'articolo 50 del TUIR.

La collaborazione, come quella di cui alla lettera c-bis dell'articolo 50 del TUIR, è un tipo di attività non espressamente considerata dal modello di convenzione OCSE.

Si pone, quindi, il problema di individuare quale sia l'articolo del modello di convenzione OCSE applicabile, **in via analogica**, alla collaborazione **di cui alla lettera c-bis dell'articolo 50 del TUIR.**

Si è già visto che la normativa fiscale italiana ha assimilato tali redditi ai redditi lavoro dipendente. Appare pertanto ragionevole ritenere applicabile l'articolo 15 del modello di convenzione OCSE che tratta del lavoro subordinato.⁴

Un primo elemento che propende a favore dell'applicazione analogica dell'articolo 15 del modello di convenzione è contenuto nello stesso modello di convenzione all'articolo 3 comma 2, che trattando del significato da attribuire alle espressioni non diversamente definite nel testo della convenzione, stabilisce che esse hanno il significato loro attribuito dalla legislazione interna dello Stato.

In senso conforme all'applicazione analogica dell'articolo 15 del modello di convenzione si è espressa l'Assonime con circolare n.6 del 25 gennaio 2001. L'amministrazione fiscale italiana non ha invece affrontato

⁴ MODEL TAX CONVENTION – OECD - *ARTICLE 15 INCOME FROM EMPLOYMENT 1. Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State. 2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if: a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State. 3. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment, as a member of the regular complement of a ship or aircraft, that is exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, other than aboard a ship or aircraft operated solely within the other Contracting State, shall be taxable only in the first-mentioned State.*

BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE

direttamente il tema ma, incidentalmente, ha confermato il riferimento all'articolo 15 del modello di convenzione al **punto 2.3 della circolare n.9 del 26 gennaio 2001**.⁵

L'articolo 15, al paragrafo 1 del modello di convenzione, stabilisce che il reddito del dipendente non residente è tassabile nel suo Paese di residenza, a meno che il suo impiego non sia svolto nell'altro Stato (Italia nel nostro caso).

Il dipendente non residente, che svolge il suo impiego in Italia, è pertanto tassato in Italia limitatamente ai redditi derivanti da questo impiego. Se invece il dipendente non residente svolge il suo impiego all'estero sarà tassato nel suo Paese di residenza anche se il reddito gli è corrisposto da un datore di lavoro residente in Italia.

Il paragrafo 2 dell'articolo 15 detta una regola specifica per i cosiddetti impieghi brevi (in Italia) dei non residenti (*short-term employments*).

Secondo questa regola, il dipendente non residente che lavora in Italia, è tassato nel suo Paese di residenza a condizione che:

- a) il suo soggiorno in Italia non superi la metà dell'anno;
- b) sia remunerato da un datore di lavoro non residente in Italia;
- c) il datore di lavoro estero non abbia in Italia una stabile organizzazione.

Questa regola viene incontro a quei lavoratori esteri (quali agenti/rappresentanti, addetti alle costruzioni, ingegneri) dipendenti di imprese estere che lavorano in Italia per brevi periodi. In tali casi, anche se l'attività è svolta in Italia, il reddito del lavoratore estero non è tassabile in Italia, tenendo conto che la sua permanenza in Italia è breve, il suo datore di lavoro non è residente in Italia e non ha in Italia stabilimenti, rappresentanze e simili.

Il paragrafo 3 dell'articolo 15 aggiunge infine una altra regola specifica per i dipendenti che lavorano su navi ed aerei. I loro redditi sono imponibili nel Paese ove ha sede la direzione dell'impresa dalla quale dipendono. Quindi, i dipendenti non residenti, quali marinai e personale di bordo degli aerei, sono tassati in Italia se lavorano per imprese di navigazione e di trasporto aereo che hanno la direzione in Italia.

⁵ **circolare n.9/E del 26 gennaio 2001**

2.3 Collaboratore coordinato e continuativo residente all'estero

D. Quale deve essere, a partire dal 1 gennaio 2001, il trattamento fiscale (e previdenziale) di un collaboratore coordinato e continuativo che presta la propria attività' in Italia a società' Italiana, ma risiede ed è fiscalmente domiciliato all'estero (Slovenia)?

R. Nel caso in cui la prestazione svolta rientri fra quelle indipendenti, secondo la definizione rinvenibile nelle Convenzioni contro le Doppie Imposizioni Italia - Jugoslavia e, per lo svolgimento di tale attività', il soggetto non utilizzi una base fissa in Italia, o non permanga in Italia più' di 183 giorni, il suo reddito sarà' imponibile solo nello Stato di residenza.

Tuttavia:

1) se il soggetto svolge un'attività' indipendente in Italia per più' di 183 giorni il reddito ricavato da tale attività' sarà' imponibile in entrambi i Paesi; 2) se dispone di una base fissa per lo svolgimento dell'attività' (ipotesi che sembra attagliarsi al caso proposto), il reddito attribuibile a tale base fissa sarà' imponibile in entrambi i Paesi;

3) se la prestazione svolta non rientra fra quelle indipendenti il reddito sarà' imponibile, in via generale, in entrambi i Paesi, salva l'eventuale applicazione del paragrafo 2) dell'art. 15 della Convenzione sopra citata.

In particolare, negli esempi proposti, l'imposizione in Italia sarà' pari al 30%, a titolo d'imposta, così' come disposto dall'[art. 24 del D.P.R.600/73](#).

7) Le criticità dell'applicazione dell'articolo 15 del modello di convenzione alle collaborazioni di cui alla lettera c-bis dell'articolo 50 del TUIR.

L'articolo 15 della convenzione è stato redatto pensando alle modalità di svolgimento del lavoro subordinato, per il quale uno degli elementi caratterizzanti del rapporto è **la sede ove il dipendente deve recarsi per lavorare** in determinati orari.

Generalmente, per i dipendenti è agevole individuare la sede di lavoro.

Infatti, molteplici sono i documenti e le registrazioni connesse al rapporto di lavoro dipendente. Si pensi – solo per citarne alcuni - ai libri matricola, alle registrazioni delle presenze, dei permessi, alle buste paga, alle assicurazioni antinfortunistiche, agli organigrammi nominativi e funzionali, agli ordini di servizio.

Per i casi particolari, quali trasferte temporanee all'estero e lavoratori su navi ed aerei, i paragrafi 2 e 3 dell'articolo 15 del modello di convenzione – come abbiamo visto - provvedono con le regole speciali sopra descritte.

Il commentario ufficiale OCSE afferma che il paragrafo 1 dell'articolo 15 del modello di convenzione OCSE stabilisce la regola generale per la quale *“income from employment is taxable where the employment is actually exercised”*. Il commentario aggiunge che *“employment is exercised in the place where the employee is physically present when performing the activities”*.

La regola generale dell'articolo 15 della convenzione è quindi ispirata al **principio del collegamento territoriale** in base al quale il reddito da lavoro dipendente è tassabile lì dove il lavoro è svolto.

In questo senso, la regola generale dell'articolo 15 della convenzione non è diversa dalla norma interna per l'applicazione dell'imposta ai non residenti. Infatti, come già visto, l'articolo 23 comma 1 lettera c) del TUIR stabilisce che il reddito da lavoro dipendente del soggetto non residente è imponibile in Italia quando la prestazione lavorativa è resa in Italia.

Pertanto, il criterio del collegamento territoriale per la tassazione del reddito da lavoro dipendente dei non residenti vale sia per la normativa interna che per quella convenzionale aderente al modello di convenzione OCSE.

Non si può dire altrettanto per i redditi da collaborazione di cui alla lettera c-bis dell'articolo 50 del TUIR percepiti da soggetti non residenti.

Per questi redditi, infatti, la norma interna per l'applicazione dell'imposta ai non residenti è diversa dalla regola generale dell'articolo 15 del modello di convenzione. Come già visto, la norma convenzionale dell'articolo 15 ricalca il criterio del collegamento territoriale; viceversa, la norma interna (articolo 23 comma 2 lettera b) del TUIR) si basa sul diverso criterio della residenza del soggetto che eroga il reddito.

Conseguentemente, per la norma interna, i redditi da collaborazione sono imponibili in Italia se erogati da un soggetto (impresa) residente in Italia, indipendentemente dal luogo ove la prestazione del collaboratore sia svolta (Italia e/o estero). Viceversa, per l'articolo 15 del modello di convenzione, i redditi da lavoro dipendente ai quali sono assimilati i redditi da collaborazione non occasionale sono imponibili in Italia solo se la prestazione è svolta in Italia.

In materia di redditi di collaborazione dei non residenti, la divergenza esistente fra la norma interna (basata sul criterio della residenza del soggetto erogante) e la norma convenzionale (basata sul criterio del collegamento territoriale), rende spesso problematica l'applicazione analogica di una norma pensata e scritta per i lavoratori subordinati (articolo 15 del modello di convenzione) ad una fattispecie diversa: i rapporti di collaborazione di cui alla lettera c-bis dell'articolo 50 del TUIR.

La divergenza fra la norma interna e quella convenzionale dovrebbe indurre i sostituti di imposta a valutare con molta cautela l'applicazione analogica della norma convenzionale (articolo 15 del modello di convenzione) ai redditi erogati ai collaboratori esteri.

Infatti, come già detto, non esistendo nel modello di convenzione una norma specifica per i redditi di collaborazione, si ricorre in via analogica all'articolo 15 del modello di convenzione che, però, è stato scritto per il lavoro subordinato che è una fattispecie le cui caratteristiche non sono sempre applicabili ai rapporti di collaborazione.

L'applicazione analogica dell'articolo 15 del modello di convenzione comporta necessariamente l'applicazione della regola generale del collegamento territoriale che vale pertanto anche per i redditi dei collaboratori non residenti.

Si è già detto che per i dipendenti, è generalmente agevole documentare inequivocabilmente il luogo ove il lavoratore ha svolto la prestazione. Infatti, molteplici sono i documenti e le registrazioni connesse al rapporto di lavoro dipendente.

Nei rapporti di collaborazione invece - data la diversa natura del rapporto di lavoro se confrontato con quello subordinato - non si riscontrano tutte quelle formalità tipiche del lavoro dipendente e conseguentemente le prove documentali riguardanti le modalità ed il luogo di svolgimento del rapporto possono risultare molto più vaghe oppure, in alcuni casi, addirittura inconsistenti.

Il problema della documentazione del luogo di svolgimento della prestazione del collaboratore è di più facile soluzione quando il collaboratore svolge delle prestazioni che siano effettivamente "assimilate" al dipendente. Ad esempio, il collaboratore non residente legato ad un progetto, la cui esecuzione - contrattualmente convenuta - deve essere svolta esclusivamente presso una predeterminata località estera.

Lo stesso problema è, invece, di più difficile - o impossibile - soluzione quando la prestazione del collaboratore è una prestazione essenzialmente di "risultato". In tal caso, elementi quali il luogo, gli orari e le modalità di svolgimento della prestazione non sono rilevanti e di conseguenza non sono contrattualmente stabiliti.

In questi casi, il collegamento territoriale - che è la base per l'applicazione dell'articolo 15 del modello di convenzione - diventa vago o nel migliore dei casi resta indeterminato.

Questo secondo tipo di collaborazioni - per le quali rispettivamente il committente si attende ed il collaboratore si obbliga a conseguire essenzialmente un "risultato" - sono molto poco o per nulla "assimilate" al lavoro subordinato. In tal caso, l'applicazione analogica dell'articolo 15 del modello di convenzione diventa problematica, in quanto si tenta di far emergere un elemento fondamentale per il collegamento territoriale - quale il luogo di svolgimento della prestazione - che è indeterminato, sia in fatto sia nelle evidenze contrattuali.

Ed è indeterminato proprio perché è elemento non rilevante per le parti che, lo ripetiamo, sono interessate essenzialmente al "risultato" che il committente si attende ed il collaboratore si obbliga a conseguire e non invece al luogo ed alle modalità di svolgimento dell'incarico.

8) Conclusioni

Il reddito del collaboratore non residente è tassato in Italia se erogato da un soggetto residente in Italia, indipendentemente dal luogo (Italia o estero) ove la prestazione del collaboratore sia resa.

Il soggetto residente in Italia sostituto d'imposta che eroga il reddito al collaboratore non residente deve operare la ritenuta a titolo d'imposta del 30%.

BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE

Il collaboratore non residente in Italia ma in un paese con il quale l'Italia ha stipulato la convenzione contro le doppie imposizioni può chiedere al sostituto d'imposta italiano l'applicazione diretta del più favorevole trattamento convenzionale.

Nel modello OCSE di convenzione non esiste una disposizione specificamente applicabile ai redditi da collaborazione. Si ritiene applicabile, in via analogica, l'articolo 15 del modello di convenzione che tratta dei redditi da lavoro dipendente in base al quale i redditi da lavoro dipendente svolto all'estero non sono imponibili nello stato della fonte (Italia nel nostro caso).

Per cui, il sostituto d'imposta che intendesse applicare direttamente la convenzione (articolo 15 del modello OCSE) potrebbe non operare la ritenuta del 30% solo per i redditi erogati a collaboratori non residenti per prestazioni svolte in luoghi al di fuori dell'Italia (collegamento territoriale).

La problematicità del collegamento territoriale riferita al collaboratore non residente, la cui sede di lavoro non è definita in modo analogo al rapporto di lavoro subordinato, non consente al sostituto di imposta di applicare il trattamento convenzionale (tassazione nel Paese di residenza del collaboratore) senza incorrere nel rischio di vedere contestato il proprio operato.

Il sostituto d'imposta è tenuto ad applicare la normativa interna (ritenuta del 30%) ma non è obbligato ad applicare direttamente il trattamento convenzionale. La scelta di applicare, infatti, il diverso trattamento convenzionale è una facoltà e non un obbligo e tale scelta è operata sotto la responsabilità del sostituto d'imposta.

Il sostituto d'imposta, pertanto, ove applicasse il trattamento convenzionale diverso dalla normativa interna a casi problematici e cioè ai casi in cui in luogo ove sia stata resa la prestazione non è univocamente determinabile, si assumerebbe il rischio delle eventuali e conseguenti contestazioni da parte dell'amministrazione fiscale italiana.

Pertanto, il collaboratore non residente, che ritenga applicabile al suo caso specifico il diverso trattamento convenzionale, ha il diritto di inoltrare l'apposita richiesta di rimborso all'amministrazione fiscale del cosiddetto "Paese della fonte" del reddito (Italia).

Si veda, a tal fine sul sito web dell'agenzia delle entrate: convenzioni contro le doppie imposizioni – soggetti non residenti in Italia.

Milano, 01 aprile 2026

Pierangelo Bianco
Dottore Commercialista