

SUPSI

Novità fiscali

L'attualità del diritto tributario svizzero
e internazionale

N° 1 – gennaio 2020

DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

Novità legislative in ambito fiscale per l'anno 2020 **3**
Anna Maestrini

Matrimonio e fiscalità: problematiche passate e presenti.
Quali soluzioni future? **6**
Claudia Viscardi Galli

Il trattamento fiscale dei giochi in denaro **21**
Anna Maestrini

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO

Direttiva ATAD: nuovo regime CFC e modifiche alla tassazione
dei dividendi black list **27**
Vito Alexander Paciello

DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE E DELL'UE

La collaborazione coordinata e continuativa e le convenzioni
contro le doppie imposizioni **36**
Marco Greggi

Intelligenza artificiale: responsabilità nella progettazione
e utilizzo di sistemi **39**
Arianna Bonaldo e Gianvirgilio Cugini

IVA E IMPOSTE INDIRETTE

La fattura elettronica in Italia: i chiarimenti dell'Agenzia
delle Entrate **45**
Andrea Werner Beilin e Francesco Maria Mariani

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DI DIRITTO SVIZZERO

Le nozioni di dimora fiscale e di attività lucrativa
nei rapporti internazionali **51**
Fabiana Amato

La collaborazione coordinata e continuativa e le convenzioni contro le doppie imposizioni

Nota a Interpello n. 271 del 18 luglio 2019



Marco Greggi

Professore di diritto tributario
Dipartimento di giurisprudenza, Università di Ferrara

Il presente articolo si inserisce nell'ambito del progetto di ricerca KA 2017-1-LI01-KA203-000088

Con l'interpello qui in commento l'Amministrazione finanziaria italiana conferma che i proventi percepiti nell'ambito di contratti di collaborazione coordinata e continuativa transfrontaliera ricadono nell'art. 15 del Modello di convenzione OCSE. Pur condividendo tale interpretazione, si osserva che in taluni casi i compensi percepiti sono inquadrabili come redditi di lavoro autonomo in Italia, e di ciò si dovrebbe tenere conto nell'applicazione della disciplina pattizia corrispondente.

I. Introduzione: i termini del problema	36
II. Il quadro normativo di riferimento: in Italia	36
III. Segue: ... e nel diritto tributario internazionale	37
IV. Conclusioni	38

I. Introduzione: i termini del problema

L'Interpello n. 271/2019 rilasciato dall'Agenzia delle Entrate getta una nuova luce sul regime fiscale delle cd. "collaborazioni coordinate e continuative" nell'ambito delle convenzioni internazionali (il caso trattato dall'Amministrazione italiana, in particolare, riguarda la Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Danimarca [CDI ITA-DK][1][2].

L'Agenzia delle Entrate è puntuale in questo caso nel riportare come il reddito percepito dal collaboratore sia tassabile solo nello Stato di residenza di questo, a meno che l'attività di collaborazione (non specificata nell'interpello) non sia svolta nell'altro Paese (in Italia, dunque). Se così dovesse essere, dovrebbe trovare applicazione la disciplina domestica, che prevede una ritenuta alla fonte del 30%, salva l'applicazione dell'art. 15 CDI ITA-DK. Questa norma permette la tassazione

nel solo Stato di residenza del collaboratore quando: (i) il lavoratore non dimori nell'altro Stato per più di 183 giorni; (ii) il pagamento del corrispettivo sia effettuato da un soggetto residente nello Stato di residenza o per suo conto, e quando il suddetto pagamento non sia comunque effettuato da una stabile organizzazione di questo nell'altro Stato (cioè in Italia) (cfr. art. 15 par. 2 lett. a-b-c CDI ITA-DK).

Si tratta di una risposta tutto sommato condivisibile in una logica equitativa, che però lascia aperti alcuni punti di incertezza che conviene chiarire e che riguardano:

- l'individuazione del tipo di reddito assoggettato ad imposta;
- le norme ad esso riferibili nel diritto tributario internazionale;
- la corretta individuazione dell'articolo della CDI ITA-DK concretamente applicabile.

La tesi che qui si intende sostenere è che non sempre (e non automaticamente) ogni cd. "collaborazione coordinata e continuativa" possa essere disciplinata dall'art. 15 CDI ITA-DK[3]: è necessario, infatti, verificare il tipo di attività concretamente svolta, dopo aver altresì controllato se, anche nel diritto tributario internazionale, le attività di collaborazione possano essere sempre ed invariabilmente assimilate al lavoro dipendente.

II. Il quadro normativo di riferimento: in Italia ...

Il rapporto di "collaborazione coordinata e continuativa" in Italia è stato, nei decenni, tanto evocativo quanto di incerti confini[4]: a tratti era stato considerato uno strumento per formalizzare rapporti lavorativi che non erano inquadrati nella tradizionale subordinazione (e che per il loro contenuto non potevano

[1] Ratificata ed eseguita con la Legge (L.) dell'11 luglio 2002, n. 170.

[2] L'interpello è disponibile al seguente link: https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/insi/normativa+e+prassi/risposte+agli+interpelli/interpelli/archivio+interpelli/interpelli+2019/luglio+2019+interpelli/interpello+271+2019/Risposta+n.+271_2019.pdf (consultato il 10.01.2020).

[3] Il riferimento è alla CDI ITA-DK esaminata nel caso di specie, ma l'art. 15 è anche quello che nella numerazione del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE) disciplina i redditi del lavoro dipendente.

[4] La prima formalizzazione è avvenuta nell'ambito del cd. "Pacchetto Treu" (L. n. 196 del 24 giugno 1997).

essere considerati di lavoro autonomo propriamente detto), a volte istituto giuridico piegato a comportamenti abusivi, stigmatizzati nella migliore letteratura giuslavorista della penisola^[5].

Non sorprende, quindi, che della collaborazione coordinata e continuativa, e della sua normalizzazione, si sia interessato il Legislatore italiano in tutti gli snodi più cruciali, e per così dire storici, degli ultimi decenni. La cd. "Riforma Biagi"^[6], la cd. "Riforma Fornero"^[7] e da ultimo anche il cd. "Jobs Act"^[8] hanno affrontato la collaborazione, nel tentativo di circoscrivere la portata applicativa e quindi di garantire maggiori tutele al lavoratore.

Il Legislatore del 2003 aveva in effetti avvertito l'abuso della forma collaborativa e aveva vietato i suddetti rapporti "atipici", imponendo, in luogo delle co.co.co. (collaborazioni coordinate e continuative), delle co.co.pro. (collaborazioni coordinate a progetto). In sostanza, la stipula del contratto era possibile, ma solo se esso si inseriva in un progetto specifico di lavoro (delineato, puntuale e, soprattutto, a termine)^[9]. La naturale evoluzione era quella del contratto a tempo indeterminato. Per converso, la stipula di co.co.co. era ancor possibile per le pubbliche amministrazioni (ove i pericoli di abuso erano evidentemente inferiori).

Elemento essenziale della collaborazione nella riforma Biagi era la autonomia dell'attività prestata: è il collaboratore a decidere tempi e modalità dell'attività commissionata da controparte^[10].

Successivamente la cd. "Riforma Fornero"^[11] è intervenuta sul tessuto delle collaborazioni, rimuovendo la necessità della formalizzazione del progetto, ma al tempo stesso disincentivando questa forma di impiego nel settore privato. Il contratto di collaborazione, infatti, era diventato antagonista rispetto alle altre formule classiche del contratto a tempo determinato e (ancora di più) quello a tempo indeterminato.

Da ultimo il *Jobs Act* ha reintrodotto la vecchia collaborazione

[5] Alcune forme abusive nell'utilizzo improprio di modelli contrattuali sono individuate ad esempio in MARCO BIAGI/MICHELE TIRABOSCHI, *Istituzioni di diritto del lavoro*, Milano 2012, pp. 152 e 182; RICCARDO DEL PUNTA, *Il diritto del lavoro fra due secoli: dal protocollo Giugni al decreto Biagi*, in: Ichino Pietro (a cura di), *Il diritto del lavoro nell'Italia repubblicana*, Milano 2008, p. 361.

[6] L. delega n. 30 del 14 febbraio 2003. La delega è stata poi attuata con il Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 276 del 10 settembre 2003.

[7] L. n. 92 del 28 giugno 2012, poi successivamente modificata.

[8] La delega con L. n. 183 del 10 dicembre 2014, ha avuto attuazione con diversi decreti legislativi, tutti rientranti nella cd. "riforma". Al fini che qui interessano il più rilevante è il D.Lgs. n. 81 del 15 giugno 2015.

[9] Il cd. "Jobs Act" ha in parte riportato indietro le lancette dell'orologio, rimuovendo il vincolo della progettualità alle collaborazioni, ma restringendo le ipotesi applicative del contratto.

[10] La prassi ha poi visto anche la pratica di cd. "mini" co.co.co. collaborazioni coordinate e continuative occasionali, di durata non superiore a 30 giorni e per importi complessivi non eccedenti in un anno i 5'000 euro. Le collaborazioni cd. "mini" sono venute meno in seguito all'entrata in vigore del cd. "Jobs Act".

[11] In generale sul punto FRANCO CARINCI, *Commentario alla Riforma Fornero*: (L. n. 92/2012 e L. n. 134/2012), Milano 2012.

vietandone l'utilizzazione a tutti i casi in cui questa consista, in concreto, in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative, di contenuto ripetitivo e con modalità di esecuzione organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi ed al luogo di lavoro.

Insomma, negli ultimi 15 anni il diritto del lavoro italiano ha oscillato tra un estremo cd. "negazionista" della collaborazione in quanto tale (e sfornita di un progetto di impiego che la giustificasse) a un altro estremo "possibilista" (quello attuale) ove la collaborazione è ammessa, ma al di fuori di mansioni tipicamente subordinate.

Dal punto di vista fiscale, sorprendentemente, la situazione è molto più semplice^[12]: i proventi derivanti da collaborazioni coordinate sono trattati come redditi di lavoro dipendente, salvo che non vengano percepiti nel quadro di attività professionali. Nella prospettiva del diritto tributario internazionale, tali emolumenti erogati a soggetto non residente sono tassati con ritenuta alla fonte del 30% come gli altri redditi equiparati a quelli di lavoro dipendente (art. 24, comma 1-ter, del Decreto del Presidente della Repubblica [D.P.R.] n. 600/1973).

Se, tuttavia, il compenso è percepito nel quadro di un'attività professionale (si pensi a una collaborazione di un architetto o di un ingegnere a uno studio di progettazione nell'ambito di un vasto progetto) allora è questa tipologia di reddito a prevalere, anche se poi dal punto di vista impositivo la situazione non cambia radicalmente^[13].

Il punto, tuttavia, è che il regime fiscale non dipende dal tipo di contratto, ma dal tipo di attività svolta in costanza di contratto, nel rispetto della disciplina sul lavoro. Questa distinzione, ben lungi dall'essere accademica, emerge con evidenza proprio nei rapporti internazionali.

III. Segue: ... e nel diritto tributario internazionale

Il testo dell'interpello è particolarmente parco dal punto di vista descrittivo fattuale: non è chiaro che tipo di attività venisse concretamente svolta dalla contribuente danese in Italia. È però chiaro che nella CDI ITA-DK le prestazioni e le collaborazioni coordinate potrebbero astrattamente ricadere in almeno quattro diverse collocazioni:

- 1) tra i redditi di impresa commerciale, qualora la collaborazione astrattamente abbia luogo tra imprenditori (ipotesi più che altro accademica dal momento che in questo caso ben altri sono i modelli contrattuali normalmente adottati^[14]);
- 2) tra le prestazioni di lavoro dipendente *tout court* (l'art. 15, che è quello poi privilegiato dall'Agenzia delle Entrate);

[12] ENRICO DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano 2011, p. 177; in generale, ANTONIO URICCHIO, *I redditi di lavoro tra autonomia e dipendenza*, Bari 2006.

[13] Infatti, l'art. 25, comma 2, D.P.R. n. 600/1973 individua la ritenuta alla fonte in un ammontare pari al 30%.

[14] Però va ricordato che la norma italiana citata in nota 13 estende la ritenuta alla fonte anche ai proventi di attività professionali svolte nel quadro di un reddito di impresa.

- 3) nell'art. 14 (abolito attualmente dal M-OCSE, ma ancora presente e, quindi, applicabile nella CDI ITA-DK[15]) che riguarda l'attività di lavoro autonomo;
- 4) infine nell'art. 21, vera e propria clausola di chiusura, che comprende le ipotesi residuali non espressamente trattate in altri articoli della CDI ITA-DK[16].

Determinante diventa allora l'interpretazione della fattispecie, e la sua collocazione sul tessuto della CDI ITA-DK: come è noto, l'attività ermeneutica di una convenzione contro le doppie imposizioni avviene sia in base ai principi generali della Convenzione di Vienna sull'interpretazione dei trattati[17], sicuramente applicabili anche alla materia fiscale, sia soprattutto alla luce dell'art. 3 par. 2 CDI ITA-DK che si è ispirato senza eccezioni al M-OCSE.

Orbene, per ragioni di brevità in questa sede vale solo ricordare che in base alla Convenzione di Vienna[18] normalmente si attribuisce rilevanza al M-OCSE e al suo Commentario, vigenti *ratione temporis*, se effettivamente impiegati per la stipula del trattato: ciò poiché possono essere entrambi considerati come lavori preparatori all'accordo internazionale e, quindi, utili per ricostruire la *ratio* delle disposizioni da applicare.

Per altro lato, l'art. 3 ricordato attribuisce valenza dirimente al significato che le parole hanno nel diritto tributario dello Stato in cui la convenzione trova applicazione: quindi, in questo caso, l'Italia. Insomma il regime fiscale internazionale della collaborazione dipende dal suo trattamento in Italia.

Qui però vale la pena ricordare, come si accennato precedentemente, che non sempre la collaborazione coordinata e continuativa determina un reddito di lavoro dipendente, dato che bisogna avere in considerazione il tipo di attività posta in essere, e le caratteristiche soggettive di chi la realizza. A titolo d'esempio, un professionista (magari iscritto ad un albo) che stipula un contratto di collaborazione per attività intellettuale attinente alla sua sfera lavorativa non percepisce un reddito di lavoro dipendente, ma di lavoro autonomo. Di qui la necessità di chiarire, anche nel caso di specie l'effettiva natura dell'attività.

Non è, come si è detto, un mero esercizio di stile. La CDI ITA-DK prevede all'art. 14 disposizioni specifiche per l'attività professionale, più ampie addirittura forse di quelle regolate a livello domestico, e per queste fissa inderogabilmente la tassazione nel luogo di residenza del soggetto percettore, indipendentemente dalla sua permanenza all'estero (e salva la presenza di una sua sede fissa nell'altro stato). Insomma l'Agenzia delle Entrate ha raggiunto una soluzione convincente,

ma obliterando davvero tanti passaggi intermedi nel corretto percorso logico.

IV. Conclusioni

In un'epoca di crescente mobilità transfrontaliera (almeno all'interno dell'Unione europea e nei Paesi vicini, come la Svizzera) sia professionisti che lavoratori necessitano di un quadro chiaro e trasparente di norme applicabili ai redditi percepiti. Tale esigenza di chiarezza si fa ancor più cogente quando il rapporto in questione avviene attraverso formule atipiche o comunque *borderline* a cavallo tra autonomia e subordinazione.

L'interpello pubblicato ha il lodevole esito di contribuire a costruire un quadro di fiducia e sicurezza, anche se forse nel farlo lascia alle sue spalle sensibili spazi d'ombra: in questo senso forse sarebbe più opportuno immaginare a livello euro-unitario una forma di intervento mediante direttiva orientata a rimuovere le distorsioni al mercato recate da una possibile doppia imposizione internazionale (ancorché mitigata dal riconoscimento *ex post* di un credito d'imposta).

Tale intervento avrebbe peraltro il vantaggio di fissare una volta e per tutte quell'approdo cui l'Amministrazione finanziaria mostra comunque di saper faticosamente addivenire.

[15] Le ragioni della sua abolizione sono sintetizzate in: OCSE, *Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*, Parigi 2000, p. 7 ss.

[16] Si tratta dell'art. 23 CDI ITA-DK. La sua menzione qui avviene più che altro per motivi di completezza: al più se ne potrebbe ipotizzare un'applicazione, con qualche riserva, alle prestazioni occasionali che in Italia trovano disciplina all'art. 67 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR).

[17] GIUSEPPE MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova 2003, p. 587.

[18] Art. 32 della Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati del 23 maggio 1969 (ratificata con L. n. 112 del 12 febbraio 1974).