

Provvigioni per le vendite all'estero tassate solo in Italia

In assenza di una stabile organizzazione dell'agente nell'altro Stato, i redditi sono tassati nel solo Stato di residenza del percipiente

/ **Marcello ASCENZI**

Stabilire a quali condizioni le provvigioni per intermediazione, mediazione, procacciamento di affari e, in particolare, per servizi di agenzia siano considerate tassabili in Italia in capo al **non residente** e, viceversa, quando siano tassabili all'estero per servizi resi dal soggetto residente in Italia è un esercizio articolato, in quanto, da un lato, i Trattati contro le doppie imposizioni non prevedono disposizioni specifiche in materia e, dall'altro, la qualificazione di tali redditi, secondo la normativa domestica, non è univoca ma dipende da aspetti quali la modalità con cui viene esercitata l'attività (occasionale o abituale), il tipo di rapporto (di agenzia o di consulenza), la modalità di erogazione del compenso (provvigioni o indennità di cessazione).

L'analisi di questa articolata materia (in questa sede limitata agli agenti che non configurano S.O. dell'impresa mandante estera) passa attraverso l'interpretazione della normativa domestica e convenzionale.

In primo luogo, il combinato disposto degli [artt. 55](#) del TUIR e [2195](#) c.c. qualifica tali redditi, se non occasionali, come **redditi di impresa**; è altresì previsto l'obbligo di ritenuta, in base all'[art. 25-bis](#) del DPR 600/73, sulle provvigioni comunque denominate (anche occasionali, che se tali rientrano nella diversa categoria dei redditi diversi), per le prestazioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari, sempre che la prestazione presenti i caratteri del contratto di agenzia, in quanto non sempre è ben marcato il confine tra intermediazione e consulenza, riconducibile quest'ultima alla categoria dei redditi professionali.

Il tema è stato oggetto di dibattito nel caso dei **procursori calcistici** la cui prestazione, prima dell'introduzione del Registro nazionale Agenti sportivi (RNAS), sembrava ed era nella pratica riconducibile alla categoria dei redditi professionali; l'istituzione dell'obbligo di iscrizione al RNAS, pena la nullità del passaggio del giocatore, fa ritenere tali servizi attratti nella categoria dei redditi di intermediazione, se effettivamente conducono alla conclusione di un contratto per prestazioni sportive.

Infine, le indennità di cessazione del rapporto di agenzia (FIRR e indennità suppletiva di clientela) vengono ricondotte nella categoria dei redditi di **lavoro autonomo**, per espressa previsione dell'[art. 53](#) comma 2 lett. e) del TUIR ed assoggettate al regime della tassazione separata, ai sensi dell'[art. 17](#) comma 1 lett. d), salvo opzione per la tassazione ordinaria.

Fornito il quadro sulla qualificazione dei redditi, va evidenziato che l'[art. 23](#) comma 1 lett. e) del TUIR considera prodotti in Italia i redditi di impresa, tra cui quelli di agenzia, derivanti da attività esercitate nel territorio mediante **stabili organizzazioni**; diversamente, i redditi occasionali, ai sensi dell'[art. 23](#) comma 1 lett. f) del TUIR, sono considerati prodotti in Italia se derivanti da attività ivi svolte. Infine, le indennità di cessazione del rapporto, ai sensi dell'[art. 23](#) comma 2 lett. a) del TUIR, sono considerate prodotte nel territorio se corrisposte dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da S.O. nel territorio stesso di soggetti non residenti.

Le richiamate disposizioni domestiche trovano limitazioni e deroghe in presenza di Convenzioni contro le doppie imposizioni, ma, vista l'assenza di regole convenzionali specifiche per questa fattispecie, occorre rifarsi al principio generale per cui le disposizioni vanno interpretate in base al significato che hanno per la **legislazione dello Stato** che le applica.

Pertanto, nel caso dell'Italia i redditi di agenzia, qualificati come redditi di impresa, saranno di fonte Italiana se attribuibili ad una S.O., come previsto dall'[art. 7](#) del Modello, mentre i redditi dei procacciatori occasionali, qualificati come redditi diversi, dovrebbero essere imponibili nel solo Stato di residenza ai sensi dell'[art. 21](#); infine le indennità di cessazione, essendo qualificate come redditi di lavoro autonomo, saranno tassate ai sensi all'[art. 14](#) del Modello.

In applicazione dei criteri del citato [art. 14](#), per determinare la fonte del reddito, occorrerà considerare la **residenza del beneficiario** durante l'intera vita lavorativa (*cf.* risposta ad interpello n. [35/2019](#)); quindi, per esempio, se il soggetto non residente al momento del ricevimento dell'indennità ha esercitato in Italia per 6 anni dove era residente e successivamente per 4 nell'altro Stato ove è ed è stato residente, l'Italia avrà diritto di tassare il 60% dell'indennità, a patto che i redditi maturati negli ultimi 4 anni non siano riferibili ad una base fissa in Italia.

Nel definire gli obblighi di tassazione all'estero del soggetto residente in Italia andrà fatto un analogo esercizio, verificando la qualificazione dei redditi in base alla normativa del Paese estero e per tale via interpretando il Trattato con possibili differenze da Paese a Paese, anche se le conclusioni dovrebbero essere simili a quanto visto per l'Italia. Inoltre sia per il nostro che per gli altri Paesi, se **più favorevole**, si potrà fare riferimento alle singole normative domestiche.