

Alcune riflessioni sul trattamento fiscale dei *gig-worker* (*) *Some reflections on the tax treatment of gig workers*

di Francesca Amaddeo e Silvia Giorgi - 16 luglio 2026

Abstract

La *gig-economy* rappresenta un fenomeno in costante crescita e che, nell'ambito della digitalizzazione, ha sempre più attirato l'attenzione e della comunità internazionale e dei singoli Stati sotto diverse prospettive. L'accento, solitamente, è posto sul ruolo delle piattaforme digitali e sul loro trattamento fiscale, tralasciando, invece, il regime impositivo proprio dei c.d. *gig-worker*. Quest'ultimo pone problemi di qualificazione del reddito, da lavoro dipendente o da lavoro autonomo, ma anche, specie sul piano internazionale, il rischio di non imposizione o frammentazione del reddito.

Parole chiave: *gig economy*, *gig worker*, autonomia, subordinazione, nomadi digitali

Abstract

The gig economy represents a constantly growing phenomenon which, within the context of digitalization, has increasingly attracted the attention of both the international community and individual States from various perspectives. The focus is usually placed on the role of digital platforms and their tax treatment, while neglecting the tax regime applicable to so-called gig workers. The latter raises issues regarding the classification of income as either employment income or self-employment income, as well as – particularly at the international level – the risk of non-taxation or income fragmentation.

Keywords: *gig economy*, *gig worker*, self-employer, dependent worker, digital nomad

SOMMARIO: 1. Introduzione. - 2. *Sharing economy* e *gig-economy*: qualche definizione. - 3. I *gig-workers*: inquadramento e criticità. - 4. Il *gig-worker* nella prospettiva lavoristica (cenni). - 5. Il *gig-worker* tra autonomia e subordinazione nella prospettiva tributaria. - 6. Il *gig worker* transnazionale. - 7. Conclusioni.

1. Termini come digitalizzazione ed economia digitale sono entrati, ormai, a far parte della nostra quotidianità, così come fenomeni oggetto d'attenzione, da un punto di vista fiscale, sia a livello internazionale sia nazionale. A partire dal Progetto BEPS (*Action 1*)¹, si è assistita ad una progressiva presa di coscienza in termini di necessità di regolamentazione specifica per questo settore: le norme consolidate, infatti, hanno cominciato a risultare obsolete, inadeguate ad una nuova realtà che non richiede più una presenza/collegamento fisico con un territorio.

Ne sono seguite diverse iniziative, a diversi livelli, sfociate, ad esempio, nei c.d. Pilastri OCSE, ma anche nelle singole *digital tax* implementate dai singoli Stati.

Tuttavia, l'economia digitale racchiude al suo interno molteplici sfaccettature e segmenti di mercato che risultano ad oggi inesplorati o, comunque, meritevoli di ulteriori approfondimenti². Uno di questi è sicuramente la c.d. *gig-economy*.

Il wording “*gig-*” trova la propria origine nel secondo dopoguerra, adottato da alcuni musicisti, nella specie jazzisti, i quali definirono così i “mini” ingaggi che venivano loro offerti³. Ad oggi “la musica è cambiata” e con il termine *gig-economy* si intende quell'economia dei c.d. lavoretti, incentrata su prestazioni fornite da lavoratori (*gig-worker*) ad alcuni committenti/richiedenti, per il tramite di piattaforme online⁴.

Ogni qualvolta veniamo in contatto con un servizio di *delivery* (ad esempio, JustEat, Deliveroo, ecc.), così come quando usufruiamo di un servizio di trasporto (ad esempio, Uber), oppure ancora ci confrontiamo con un affitto breve, tramite, ad esempio, Airbnb, ecco che veniamo in contatto con la *gig-economy*.

Trattandosi di un fenomeno ancora poco disciplinato, la sua regolamentazione solleva interrogativi interdisciplinari, che spaziano dalla fiscalità alla previdenza, passando per il diritto del lavoro.

2. Nell'ambito dell'economia digitale, nel tempo si è distinta la c.d. *sharing economy*, composta, secondo la Commissione UE, da modelli di *business* dove piattaforme digitali creano «*an open market for the temporary usage of goods and services*» generalmente offerti da privati su base occasionale⁵. In questo senso si sono espressi anche l'OCSE e il G20, i quali hanno delineato la *sharing economy* come un mercato in cui vengono scambiati beni e servizi tra privati, a pagamento o a titolo gratuito⁶.

Anche a livello nazionale, alcuni Paesi hanno fornito alcune proprie definizioni. Ad esempio, in Grecia, «*[t]he sharing economy is defined as any model where digital platforms create an open market for the temporary use of goods or services which are often provided by individuals*». Ancora, in Norvegia, «*[s]haring economy means economic activity enabled or facilitated via digital platforms that coordinate the provision of a service or the exchange of services, skills, assets, property resources or capital without transferring ownership and primarily between private individuals*»⁷.

Tuttavia, nonostante spesso vengano utilizzati come sinonimi, *sharing economy* e *gig-economy* rappresentano due segmenti economici diversi. La *gig-economy*, infatti, si distingue per l'aver creato un ambiente dinamico caratterizzato da posizioni lavorative “temporanee”, dove le piattaforme sono solite collaborare con lavoratori indipendenti per incarichi a breve termine. Nel 2016, la Commissione europea la definiva come «*an economy in which digital technologies enable teams to be assembled around a given project – and often across borders – while platforms seamlessly connect buyers with sellers*»⁸. La definizione più recente è rinvenibile nella Direttiva (UE) 2831/2024, dedicata al miglioramento delle condizioni di lavoro mediante piattaforme digitali e di cui si dirà nel prosieguo, laddove si definisce il “*lavoro mediante piattaforme digitali*”, come «*il lavoro organizzato tramite una piattaforma di lavoro digitale e svolto nell'Unione da un individuo sulla base di un rapporto contrattuale tra la piattaforma di lavoro digitale o un intermediario e l'individuo, indipendentemente*

dal fatto che esista un rapporto contrattuale tra l'individuo o un intermediario e il destinatario del servizio» (art. 2, par 1, lett. b)⁹.

Ad oggi la struttura classica di un'attività rientrante nella *gig-economy* vede coinvolti tre principali attori: i) il *provider*, solitamente una persona fisica, che condivide beni, risorse, tempo e/o competenze a fronte di corrispettivo; ii) l'utente, ossia il consumatore di tali beni, risorse, tempo e/o competenze; iii) la piattaforma di lavoro digitale, che funge da intermediario permettendo a *providers* e utenti di entrare in contatto tramite un canale digitale.

Secondo la citata Direttiva (UE) 2831/2024, ad esempio, la piattaforma di lavoro digitale è «una persona fisica o giuridica che fornisce un servizio che [...] i) è fornito, almeno in parte, a distanza tramite strumenti elettronici, ad esempio, tramite un sito web o un'applicazione mobile; ii) è fornito su richiesta di un destinatario del servizio; iii) comporta, quale componente necessaria ed essenziale, l'organizzazione del lavoro svolto da individui a titolo oneroso, indipendentemente dal fatto che tale lavoro sia svolto online o in un determinato luogo; iv) comporta l'uso di sistemi di monitoraggio automatizzati o di sistemi decisionali automatizzati» (art. 2, par. 1, lett. a).

Più precisamente, secondo gli studi e le analisi più recenti, condotti a livello internazionale, è possibile distinguere due macro-categorie di *gig-work*: i) lavori *gig* con una base fissa, dove le piattaforme digitali fungono da intermediario per lo svolgimento fisico di un'attività, ad esempio, la prestazione di un servizio svolta fisicamente in un determinato luogo (c.d. *location-based gig-job*), e ii) *online gig jobs*, dove lo scambio avviene interamente online, in assenza di qualsivoglia nesso fisico (c.d. *online gig-jobs*)¹⁰.

3. La *gig-economy*, quale branca dell'economia digitale, solleva non poche criticità in termini fiscali. Infatti, il modello di *business* proposto si discosta molto da quelle che possono essere attività ordinarie, sicché risulta difficoltoso poter applicare in maniera appropriata le norme vigenti, tendenzialmente ancorate alla presenza fisica.

A livello internazionale, ovviamente, l'attenzione è stata principalmente focalizzata su quello che è il trattamento fiscale della piattaforma, la quale, agendo come intermediario, è il contribuente "più attrattivo" per i singoli Paesi. Si pensi, infatti, agli introiti in termini di gettito che Uber o Airbnb possono generare all'interno delle singole economie. In questo senso, l'OCSE ha avviato quello che oggi è noto come Pillar I, le discussioni sul quale, tuttavia, risultano ancora aperte e lungi dall'addivenire ad una soluzione condivisa, mentre diversi Paesi hanno deciso di operare in via unilaterale introducendo singole *web-tax* o *digital tax*.

Il presente contributo, tuttavia, intende focalizzarsi su quello che è l'aspetto ad oggi apparentemente più marginale, ossia il trattamento fiscale del lavoratore della piattaforma, i c.d. *gig-workers*. Secondo le stime della Banca Mondiale, i *gig-workers* rappresentano tra il 4,4% e il 12,5% della forza lavoro globale¹¹.

Stando alle definizioni più recenti fornite dalla citata Direttiva (UE) 2831/2024, il "lavoratore delle piattaforme digitali" è «qualsiasi persona che svolge un lavoro

mediante piattaforme digitali e che ha, o si ritiene che abbia, un contratto di lavoro o un rapporto di lavoro quali definiti dal diritto, dai contratti collettivi o dalle prassi in vigore negli Stati membri, tenendo conto della giurisprudenza della Corte di Giustizia».

Tuttavia, la corretta individuazione di chi siano i *gig-worker*, il loro inquadramento contrattuale/di *status* lavorativo (dipendente/autonomo) e le relative conseguenze anche in termini fiscali sono compiti tutt'altro che agevoli.

La maggiore problematica attiene alla classificazione dei *gig-workers* come lavoratori dipendenti o autonomi.

Secondo gli studi condotti dall'ILO, diversamente da quanto accade negli ordinari rapporti di lavoro, i *gig-workers* sono generalmente inquadrati come lavoratori indipendenti, piuttosto che come dipendenti: non percepiscono, pertanto, un regolare salario, ma la loro retribuzione dipende dal completamento di una determinata attività o dal raggiungimento di un determinato obiettivo. Inoltre, incombe in capo a loro la responsabilità per il soddisfacimento dei clienti raggiunti tramite la piattaforma, assumendosi il rischio che il cliente rifiuti, *in toto* o in parte, la prestazione ricevuta, ecc.¹².

Tuttavia, com'è noto, tale inquadramento costituisce una pietra miliare nella definizione del relativo trattamento fiscale dei redditi da lavoro percepiti.

In primo luogo, infatti, in base alla natura del rapporto di lavoro, se dipendente o indipendente, cambia la distribuzione degli oneri relativi al versamento sia delle imposte sia degli oneri sociali. In presenza, infatti, di un datore di lavoro è questi che deve provvedere, tendenzialmente operando una ritenuta, a entrambi gli aspetti. Diversamente, il lavoratore autonomo è responsabile per il versamento sia delle proprie imposte sia dell'aspetto previdenziale. Calando tale distinguo nell'ambito della *gig-economy*, ciò implicherebbe, da un lato, molteplici oneri e responsabilità in capo alla piattaforma digitale (in qualità di datore di lavoro), a fronte, invece, di un minor dispendio in termini economici e burocratici in caso di rapporto di collaborazione con un indipendente. Tendenzialmente, come accennato *supra*, la *policy* adottata dalla piattaforma è quella di assumere i lavoratori come formalmente indipendenti, cambiando di volta in volta le condizioni contrattuali quadro, sgravandosi così da tali incombenze. Ci troviamo, tuttavia, di fronte ad una scelta meramente di convenienza: nella maggior parte dei casi, adottando un approccio *substance over the form* i lavoratori sono in realtà dipendenti a tutti gli effetti. Ne consegue un trattamento discriminatorio nei confronti dei *gig-workers*, che si trovano in condizioni di minore tutela sotto diversi profili¹³.

L'assenza di un'apposita regolamentazione, così come di una definizione univoca dello *status* di *gig-worker*, comporta trattamenti differenti in Stati diversi, specie in circostanze *cross-border*, e con particolare attenzione alla determinazione della base imponibile, delle aliquote applicabili, delle deduzioni e degli incentivi concessi.

Gli elementi evidenziati sia dalla comunità internazionale sia dalla dottrina come principali ostacoli al corretto inquadramento fiscale del *gig-worker* sono: i) la qualificazione del tipo di lavoro svolto; ii) la natura dei servizi prestati e l'assenza di

trasparenza in termini di scambio di informazioni; *iii*) la frammentazione del reddito percepito dal *gig-worker*.

4. Quanto al tema qualificatorio, nella prospettiva italiana, l'Amministrazione finanziaria ha, tendenzialmente, uno scarso interesse a compiere un'indagine sostanzialista nei termini sopra descritti¹⁴.

Salvi casi in cui la riqualificazione del rapporto determina una maggior pretesa impositiva – si pensi ai noti filoni domestici in tema di riqualificazione degli appalti c.d. non genuini in somministrazione irregolare di manodopera, in cui il recupero (solitamente in materia di IRAP ed IVA) ricade tuttavia sul committente¹⁵ – il soggetto passivo “lavoratore” paga, comunque, le imposte sul reddito e soggiace al meccanismo della ritenuta.

Noto che il lavoratore dipendente ha un regime di tassazione semplificato, in quanto la componente patrimoniale è già disposta dal datore di lavoro, non è tenuto ad adempimenti contabili anche perché si presume che non ci siano costi inerenti alla produzione del reddito.

Quanto al regime della ritenuta, sul piano procedurale le due categorie si diversificano: in un caso, con aliquote progressive (reddito di lavoro dipendente, *ex art.* 23 D.P.R. n. 600/1973) e nell'altro con aliquote proporzionali (reddito di lavoro autonomo, *ex art.* 25 D.P.R. n. 600/1973)¹⁶, oltre che al riconoscimento della soggettività passiva ai fini IVA. In ogni caso, l'Erario è pur sempre garantito anche da uno schema che difficilmente consente di sfuggire alle maglie dell'imposizione.

Soltanto l'opzione per il c.d. regime forfettario potrebbe incidere sia sul profilo del recupero d'imposta, posto che in linea di principio il contribuente beneficerà di un minor carico impositivo ed eviterà il meccanismo della ritenuta e, dal 2025, anche su quello della c.d. certificazione unica.

In verità non è detto che ciò si traduca necessariamente in un risparmio di imposta per il *gig-worker*, in quanto, la deduzione forfettaria dei costi potrebbe essere meno conveniente di quella analitica o, comunque, qualora il lavoratore non percepisca altri redditi, il regime sostitutivo precluderebbe la fruizione di eventuali detrazioni, con ciò potendo risultare, in concreto, non particolarmente conveniente per il contribuente a reddito medio-basso.

Questo contesto di riferimento spiega perché, a quanto consta, non risulta per il momento una casistica sul punto in quanto, anche in un'aritmetica logica costi-benefici, il dispendio di energie amministrative per l'ipotetico controllo e la complessa indagine sostanziale sulla natura del rapporto lavorativo produrrebbe un vantaggio moderato, per non dire nullo, sul gettito.

Ciononostante, il tema della qualificazione non deve essere sottovalutato.

In primo luogo, poiché conduce a meditare se vi sia e se sia necessaria uniformità sul piano interno, quanto meno tra il settore tributario e quello lavoristico.

In secondo luogo, per quanto la *gig-economy* sia, come detto, l'economia dei “lavoretti”, non può escludersi che il fenomeno possa includere anche contribuenti a reddito elevato o, comunque, soggetti passivi che, in virtù della possibile

parcellizzazione del reddito tra più giurisdizioni, finiscono per beneficiare di un'imposizione pressoché nulla, sfruttando le asimmetrie qualificatorie e l'assenza di trasparenza in termini di scambio di informazioni.

In ambito lavoristico, inizialmente, i *gig workers* sono stati qualificati come lavoratori autonomi, valorizzando, in particolare con riferimento a *rider* e fattispecie similari, l'elemento della libertà di accettare la chiamata.

Tuttavia, è stato rapidamente sfatato il presupposto della inconciliabilità tra la libertà di scegliere se e quando lavorare e la natura subordinata della prestazione del *rider*, quantomeno nella fase in cui la stessa è effettivamente svolta¹⁷.

Gli orientamenti oggi prevalenti sono inclini a un inquadramento nella specie del lavoro autonomo etero-organizzato, ex art. 2 D.Lgs. n. 81/2015¹⁸, o in quello subordinato, ai sensi dell'art. 2094 c.c., senza che tra le due diverse fattispecie sussistano particolari differenze in termini pratico-applicativi, giacché la giurisprudenza prevalente è favorevole all'integrale applicazione della disciplina di tutela del lavoro subordinato anche al lavoro autonomo etero-organizzato, con esclusione delle sole previsioni ontologicamente incompatibili con l'assenza di un vero e proprio rapporto di natura subordinata¹⁹.

In questo scenario domestico si è innestata la Direttiva 2024/2831 del 23 ottobre 2024 relativa al miglioramento delle condizioni di lavoro nel lavoro mediante piattaforme digitali. Senza poter indugiare in questa sede nel dettaglio della disciplina europea volta ad armonizzare gli standard protettivi degli Stati membri, basti rammentare talune previsioni rilevanti con riferimento alla questione qualificatoria. In primo luogo, l'art. 4 della medesima, secondo cui gli Stati membri si dotano di procedure adeguate ed efficaci per verificare e garantire la determinazione della corretta situazione occupazionale delle persone che svolgono un lavoro mediante piattaforme digitali, al fine di accertare l'esistenza di un rapporto di lavoro. Tale giudizio si basa principalmente sui fatti relativi all'effettiva esecuzione del lavoro, compreso l'uso di sistemi di monitoraggio automatizzati o di sistemi decisionali automatizzati nell'organizzazione del lavoro mediante piattaforme digitali, indipendentemente dal modo in cui il rapporto è qualificato in un eventuale accordo contrattuale tra i soggetti interessati.

Oltre all'indifferenza della qualificazione contrattuale, la Direttiva introduce, all'art. 5, una presunzione con funzione anti-elusiva, destinata in astratto a favorire l'inquadramento dei *gig-workers* nella subordinazione ai fini giuslavoristici²⁰. È, infatti, precisato che la presunzione legale, prevista per agevolare i lavoratori delle piattaforme, si applica nei procedimenti in cui è controversa la situazione occupazionale, mentre ne sono esclusi, fra gli altri, i procedimenti tributari, salva diversa previsione sulla base del diritto nazionale²¹.

5. Sul piano interno, era stata avanzata una proposta per la creazione di una categoria impositiva *ad hoc* per i lavoratori delle piattaforme. La proposta di legge A.C. 3564/2016 tentava di fornire una qualificazione al reddito percepito dagli operatori mediante la piattaforma digitale, definendolo «Reddito da attività di economia della

condivisione non professionale» cui veniva destinata un'apposita sezione della dichiarazione dei redditi. L'idea era quindi, quella della creazione di una categoria autonoma, concepita per l'appunto per "lavoretti", attività "collaborative" non professionali e, pertanto, assoggettata ad uno dei tanti regimi sostitutivi forfettari (in particolare, era prevista un'aliquota fissa del 10% per chi non superasse la soglia di reddito di 10.000 euro).

Tale proposta – criticabile sia per la non necessaria previsione di un'autonoma fattispecie reddituale, sia per l'ennesima determinazione forfettizzata del reddito – non ha, poi, avuto alcun seguito. Ad oggi, dunque, la qualificazione dei *gig workers* continua a muoversi sul crinale autonomia-dipendenza.

In linea di principio la qualificazione giuslavoristica non è direttamente applicabile in materia tributaria, in quanto, si ritiene che i due sistemi siano mossi da funzioni e finalità diverse: l'esigenza protettiva del contraente "debole", cara alla prospettiva giuslavoristica, non dovrebbe animare, invece, le finalità del legislatore tributario preoccupato, invece, di adeguare il prelievo al principio costituzionale di capacità contributiva²².

A livello definitorio, in estrema sintesi, vi è solo una parziale convergenza tra i due comparti ordinamentali quanto alla definizione dei redditi di lavoro dipendente, mentre si registra un maggior distacco con riferimento all'autonomia²³, anche in ragione della tendenza espansiva del reddito d'impresa nel sistema delle imposte sui redditi²⁴.

Nel sistema tributario domestico, non c'è nessun rinvio in senso tecnico alla disciplina civilistica o previdenziale²⁵ anche se la formulazione di cui all'art. 49, comma 1, TUIR ripropone la formula dell'art. 2094 c.c., definendo redditi di lavoro dipendente quelli derivanti dal lavoro «*prestato alle dipendenze e sotto la direzione di altri*»²⁶. Con formula che ricomprende tanto la subordinazione pura quanto, si ritiene, la collaborazione etero-organizzata di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 81/2015²⁷; al di là della definizione generale, numerose fattispecie assimilate dilatano la nozione fiscalmente rilevante che, dunque, non coincide con quella civilistica. L'inquadramento dipende dal dato formale della qualificazione contrattuale del rapporto, salva, per l'appunto un'eventuale indagine sostanzialista sulle modalità con cui l'attività è svolta, in relazione alle mansioni previste dal datore di lavoro e ai poteri esercitati da quest'ultimo.

Il lavoro subordinato è, anche nella prospettiva tributaria, quello eterodiretto dal punto di vista spaziale e temporale, ossia organizzato dal datore di lavoro²⁸; il prestatore non organizza, dunque, direttamente il lavoro ma mette a disposizione del datore le proprie energie psico-fisiche. La subordinazione si configura come soggezione del lavoro all'altrui iniziativa e, dunque, come impossibilità del prestatore di rivolgere la propria attività direttamente al mercato, essendo ineludibile la frapposizione di un soggetto terzo (ossia il datore di lavoro).

Per contro, il lavoratore autonomo di cui all'art. 53 TUIR si impegna a fornire un bene o un servizio, di natura per lo più intellettuale, gestendo liberamente la propria attività

lavorativa, potenzialmente verso una molteplicità di clienti, secondo le modalità di tempo e spazio a lui più congeniali²⁹.

Partendo dal dato formale, il *gig worker* dal punto di vista contrattuale non viene, a quanto consta, qualificato espressamente come lavoratore dipendente; ciò, per l'appunto, perché la formale libertà di accettare la chiamata è stata ritenuta sintomatica di autonomia, oltre per il fatto che ciò garantisce chiaramente una maggior flessibilità del rapporto. Occorre, quindi, chiedersi, se in assenza di una espressa qualificazione pattizia, si possa concludere per la natura subordinata del rapporto sulla base della definizione generale di cui all'art. 49 TUIR, tutto sommato coincidente con quella lavoristica e se possa trovare applicazione, sulla base della disciplina nazionale, la presunzione di subordinazione che gli Stati membri dovrebbero introdurre sulla base della Direttiva 2024/2831.

L'analisi non può che incentrarsi sulle concrete modalità di esecuzione del rapporto, preannunciando, dunque, che, probabilmente, non si perverrà ad una soluzione univoca.

Come anticipato, la *gig-economy* nasce come economia dei lavoretti, come forma di remunerazione integrativa e flessibile, con rapporti instaurati con una piattaforma digitale che, spesso, attraverso gli algoritmi, organizzano l'esecuzione del lavoro, la retribuzione per il lavoro svolto e il rapporto tra i clienti e gli operatori. Il lavoro mediante piattaforme digitali può essere svolto esclusivamente online mediante strumenti elettronici o con forme ibride che combinano la fase iniziale di comunicazione online con una successiva attività nel mondo fisico.

Se il modello di riferimento è quello verosimilmente tenuto a mente dalla Direttiva 2024/2831, è probabile che l'indagine sul rapporto conduca alla qualificazione in termini di lavoro sostanzialmente dipendente in quanto, anche a prescindere da diversi riferimenti formali, il *gig worker* sembra essere a tutti gli effetti "*alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore*". Ciò in quanto, come puntualmente evidenziato dalla dottrina giuslavoristica, la libertà di scegliere se accettare o meno la chiamata non è incompatibile con la subordinazione, allorché si valorizzi la circostanza per cui, di fatto, le mansioni sono imposte e organizzate dalla piattaforma che controlla e dirige i lavoratori, verificandone risultati e produttività³⁰.

Anche nella prospettiva tributaria, il *gig-worker* risulta, di fatto eterodiretto, e non effettivamente autonomo nell'organizzazione del proprio lavoro.

Ciò è confermato dal fatto che non si rivolge direttamente al mercato, alla platea dei clienti e che la piattaforma non funge – quanto meno nel "prototipo" di *gig economy* – da mero intermediario tra domanda e offerta ma da vero e proprio "direttore" dell'attività, organizzando le mansioni e prestabilendo i tempi.

Il "mercato" non sceglie il prestatore sulla base del rapporto personalizzato e fiduciario che tipicamente contraddistingue il lavoratore autonomo. Il "mercato" sceglie la piattaforma di cui il lavoratore, di fatto, è mera emanazione: si sceglie l'erogazione di un servizio, organizzato secondo le modalità e l'affidabilità che la piattaforma (e non il prestatore) garantisce e rispetto alle quali le caratteristiche "personali" del lavoratore sono del tutto indifferenti e fungibili. Verso il "mercato" la

prestazione del singolo è spersonalizzata in quanto rileva esclusivamente il rapporto con la piattaforma.

È, invece, verso la piattaforma che il lavoratore assume sostanzialmente un dovere diretto di diligenza e affidabilità, secondo parametri e tempi stabiliti dalla prima, anche attraverso algoritmi che, processando i dati, dettano i tempi di esecuzione della prestazione per un'ottimale erogazione del servizio, quantificano la retribuzione spettante e controllano gli standard di produttività del *gig worker*.

A conclusioni pratiche non dissimili si perverrebbe anche qualificando il rapporto come collaborazione etero-organizzata ex art. 2 D.Lgs. n. 81/2015, in quanto, ai fini reddituali, rientrerebbe comunque nella definizione fiscalmente rilevante dei redditi di lavoro dipendente³¹, proprio perché, comunque, rileverà il fatto che il rapporto sia instaurato nei confronti di uno stesso soggetto (la piattaforma), con direttive impartite da quest'ultimo e una retribuzione periodica prestabilita.

Si potrebbe, invece, pervenire a diverse conclusioni allorquando la piattaforma sia un semplice mezzo di reperimento della clientela e, dunque, si limiti a creare l'occasione per la prestazione lavorativa. Se, in definitiva, permanga un'autentica libertà del prestatore di organizzare il proprio lavoro, residuando solo l'obbligo di realizzare l'opera o il servizio voluto dal committente, secondo lo schema del contratto d'opera di cui all'art. 2222 c.c., senza alcun ruolo attivo della piattaforma nell'organizzazione e nel monitoraggio/controllo di produttività.

In sostanza, sarebbero qualificabili come rapporti di lavoro autonomo soltanto quelli in cui la piattaforma si limiti ad un ruolo di intermediazione e l'eventuale monitoraggio abbia l'esclusiva finalità di parametrare la remunerazione spettante alla piattaforma stessa per tale servizio. In tal caso – cui certo non allude il “modello” di *gig worker* preso di mira dalla Direttiva 2024/2831 – permane il rapporto personale tra cliente e prestatore, la cui attività non è, dunque, spersonalizzata e “fagocitata” dall'organizzazione, ma funzionale al risultato atteso dal committente. È, dunque, un'attività diretta al mercato, seppur attraverso la mediazione della piattaforma, cui residua una funzione di “segnalazione” del professionista, senza alcun ruolo organizzativo, né, tanto meno, direttivo e di controllo.

La qualificazione del *gig-worker* si colloca, dunque, in un'area grigia che impone un'analisi sostanziale ed in concreto delle modalità di esecuzione della prestazione, attraverso la lente dei rapporti lavoratore-piattaforma-mercato.

6. Le prestazioni lavorative rese nell'ambito della *gig economy* possono, poi, generare problemi di localizzazione ed eventuale frammentazione del reddito.

De iure condito, sia a livello convenzionale (art. 15 Modello OCSE, analogamente Modello UN), sia interno (art. 23 TUIR) opera il criterio territoriale del luogo fisico in cui è resa la prestazione, senza che assuma rilevanza il fatto che la prestazione sia resa alle dipendenze o, comunque, a seconda delle possibili qualificazioni, su commissione di un soggetto residente o non residente.

Infatti, tanto qualificando il rapporto come di lavoro dipendente, quanto autonomo, il criterio di localizzazione guarda esclusivamente alla presenza fisica del prestatore, e

non alla sede di chi si avvantaggia della prestazione o del soggetto su cui ricade il costo del lavoro³². Il che non pone criticità con riferimento alle prestazioni materiali (consegne, riparazioni, trasporto ...) in quanto il riferimento al luogo in cui la prestazione è resa o l'attività è esercitata esprime effettivamente un collegamento con lo Stato sufficientemente idoneo a giustificare l'imposizione.

Piuttosto, l'attuale assetto dovrebbe essere forse ripensato con riferimento alle prestazioni intellettuali rese mediante piattaforma ovvero a quelle digitalizzate e dematerializzate che fisiologicamente "sviliscono" lo spazio fisico in cui è localizzato il lavoratore, perdendo il collegamento con il luogo e, con esso, il "bagaglio concettuale" che giustifica la potestà impositiva.

Oltre a ciò, è amplificato il rischio di produzione di un reddito "nomade" e frammentato³³, con correlata possibilità che una parte cospicua possa essere sottratta ad imposizione. Nonostante l'obsolescenza delle regole esistenti sia da tempo denunciata³⁴ e la consapevolezza delle istituzioni circa fenomeni di non imposizione abbia indotto ad ipotizzare soluzioni impositive alternative³⁵, il nomadismo che potrebbe caratterizzare alcuni *gig worker* non ha, per il momento, condotto a ripensare i criteri di allocazione.

Sono state ipotizzate diverse soluzioni: dalla creazione di un'unica omnicomprensiva categoria dei "redditi da lavoro", senza distinzioni tra dipendente e *self-employed*, alla tassazione del reddito alla fonte solo se il soggetto è fisicamente presente nel territorio per un periodo complessivo di almeno 90 giorni in un periodo di 12 mesi che abbia inizio o termine nell'anno fiscale in questione; oppure se la persona fisica svolge le proprie attività lavorative tramite una stabile organizzazione, anche sotto forma di "*home office*", o una base fissa in quel Paese, e, in ogni caso, è fisicamente presente per un numero minimo di giorni all'anno³⁶.

Per arginare possibili salti di imposta, è stata avanzata la proposta di tassare nel Paese in cui ha sede il datore di lavoro. Interessante a tal proposito è la soluzione individuata per mitigare l'impatto sul Paese di residenza del lavoratore in termini di aumento della spesa pubblica e mancato incremento del gettito fiscale: il Comitato economico e sociale europeo ha, infatti, proposto una sorta di scambio di informazioni *ad hoc* tra gli Stati interessati. Questi potrebbero, infatti, decidere di ripartire il gettito fiscale in funzione della presenza effettiva dei lavoratori nei Paesi stessi, attraverso i dati forniti dal datore di lavoro all'Autorità fiscale del proprio Paese, meccanismo "centralizzato" che potrebbe ovviare anche all'eventuale doppia imposizione³⁷.

Come anticipato, le diverse elaborazioni e prospettive non si sono, ad oggi, tradotte in interventi diretti, anche perché ciò implicherebbe una svolta "epocale" e uno stravolgimento di criteri di localizzazione sedimentati e condivisi dalla comunità internazionale.

7. L'inquadramento tributario della *gig-economy* lascia, quindi, aperti una serie di interrogativi fiscali, specie per quanto riguarda i *gig worker*. Il loro trattamento fiscale rimane, dunque, in balia di uno stato di incertezza collegato all'inevitabile questione qualificatoria a monte, con ripercussioni sia a livello domestico sia a livello

internazionale. Le problematiche sollevate nei diversi studi analizzati nell'ambito del presente contributo confermano che se è vero che il fenomeno nasce come economia dei lavoretti, le molteplici sembianze con cui il rapporto lavorativo può manifestarsi e le concrete modalità di svolgimento dell'attività non consentono soluzioni univoche: presenza o meno di un luogo "fisico" di svolgimento della prestazione nonché ruolo e poteri della piattaforma incidono sulla qualificazione del rapporto e sullo spettro delle possibili criticità fiscali.

A tale complessità devono aggiungersi le svariate categorie di gig-jobs, ciascuna delle quali porta considerazioni differenti. È possibile rilevare, infatti, come per lavori *gig* con una base fissa, ove la prestazione di un servizio venga svolta fisicamente in un determinato luogo (c.d. *location-based gig-job*), le problematiche in termini di fiscalità internazionale sembrano essere meno invasive, in quanto il riferimento al luogo in cui la prestazione è resa o l'attività è esercitata esprime un collegamento con lo Stato sufficientemente idoneo a giustificare l'imposizione. Diverso è, invece, il riferimento ai c.d. *online gig-jobs* dove la digitalizzazione e, di conseguenza, l'assenza di un nesso fisico richiedono un necessario adeguamento delle norme (internazionali e domestiche) ancora ancorate ad un concetto di *nexus* ormai obsoleto. In entrambe le casistiche, permane la problematica relativa alla qualificazione del rapporto ai fini del corretto trattamento tributario, in quanto, nonostante la qualificazione cartolare e formale, il rapporto nella gran parte dei casi potrebbe essere sostanzialmente di lavoro dipendente. L'auspicio è che l'iniziativa unionale avviata con la Direttiva 2024/2831 possa contribuire a adottare una direttrice comune relativa all'inquadramento di questi lavoratori, valida oltre i confini del diritto del lavoro, estendendosi, quindi, anche all'ambito fiscale.

() Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 2/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*. I paragrafi n. 1, 2 e 3 sono stati scritti da Francesca Amaddeo; i paragrafi n. 4, 5 e 6 da Silvia Giorgi; il paragrafo n. 7 è stato scritto da entrambe le Autrici.

¹ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, in: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (consultato il 7 aprile 2026).

² OECD, *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*, OECD Publishing, 2021, in: <https://doi.org/10.1787/51825505-en> (consultato il 7 aprile 2026), 19.

³ BERETTA G., *The Taxation of the “Sharing Economy”*, in *Bull. Intl. Tax*, 2016, vol. 70, n. 11, in: <https://doi.org/10.59403/fe3c5r> (consultato il 7 aprile 2026), n. 5: «The ‘gig economy’ can be defined as a freelance economy, in which workers support themselves with a variety of part-time jobs that do not provide traditional benefits such as healthcare. In its earliest usage, the term ‘gig’ referred to jazz club musicians of the 1920s. The phrase ‘gig economy’ was instead coined at the height of the financial crisis in early 2009, when the unemployed made a living by gigging or working several part-time jobs»; ZIMMER B., “Gig”: Once a Word for a Joke, Now for an Economy, in *The Wall Street Journal*, 7 Aug. 2015; AMADDEO F., *Taxing the Gig Economy: Challenges for Building a Coherent Framework*, in *Eur. Tax*, 2026, vol. 66, n. 1, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, in: <https://doi.org/10.59403/1qmmbrdr> (consultato il 7 aprile 2026).

⁴ VALANT J., *A European agenda for the collaborative economy*, EPRS - European Parliamentary Research Service, Nov. 2016, accessed 23 Nov. 2025, in: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2016/593510/EPRS_BRI\(2016\)593510_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2016/593510/EPRS_BRI(2016)593510_EN.pdf) (consultato il 7 aprile 2026); GRLICA I., *How the Sharing Economy Is Challenging the EU VAT System*, in *Intl. VAT Monitor*, 2017, vol. 28, n. 2, in: <https://doi.org/10.59403/rx256> (consultato il 7 aprile 2026); TEJEIRO G.O. - VÁZQUEZ J.M., *Taxation of the Ride-Sharing Economy: Source Taxation through Service Permanent Establishment Provisions Revisited - The Case under the Argentine Treaty Network*, in *Bull. Intl. Tax*, 2019, vol. 73, n. 12, 667-668, in: <https://doi.org/10.59403/1g1hrba> (consultato il 7 aprile 2026); BERETTA G., *The European Agenda for the Collaborative Economy and Taxation*, in *Eur. Tax*, 2016, vol. 56, n. 9, in: <https://doi.org/10.59403/kb7q0n> (consultato il 7 aprile 2026).

⁵ VALANT J., *A European agenda for the collaborative economy*, cit.

⁶ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS*, OECD, 2018, 208, in: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en> (consultato il 7 aprile 2026).

⁷ OECD, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers: Forum on Tax Administration*, OECD Publishing, 2019, in: <https://doi.org/10.1787/574b61f8-en> (consultato il 7 aprile 2026), 21.

⁸ *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions – a European agenda for the collaborative economy*, COM(2016) 356 final (2 June 2016).

⁹ AMADDEO F., *Taxing the Gig Economy: Challenges for Building a Coherent Framework*, cit.

¹⁰ WORLD BANK GROUP, *Working Without Borders, The Promise and Peril of Online Gig Work*, World Bank Publication, 2025, in: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstreams/81a1bf93-26b7-41e9-903f-4542687ad5db/download> (consultato il 7 aprile 2026).

¹¹ WORLD BANK GROUP, *Working Without Borders, The Promise and Peril of Online Gig Work*, cit.

¹² INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION, *Exploring the gig economy: Challenges and opportunities, Prospects*, ILO, 2025, in: https://www.ilo.org/sites/default/files/2025-06/ILO%20-%20Mini%20Guide_%28Digital%29_13jun.pdf (consultato il 7 aprile 2026); ILO/ISSA/OECD, *Providing adequate and sustainable social protection for workers in the gig and platform economy*, 6 febbraio 2023, in: <https://www.ilo.org/publications/providing-adequate-and-sustainable-social-protection-workers-gig-and-0> (consultato il 7 aprile 2026).

¹³ AMADDEO F., *Taxing the Gig Economy: Challenges for Building a Coherent Framework*, cit.

¹⁴ CROVATO F., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2025, 247.

¹⁵ Ma anche detto “filone”, si grande rilevanza applicativa, spesso presuppone una riqualificazione fiscale che, pur basandosi su categorie prettamente giuslavoristiche, viene intesa come autonoma e distinta. Tanto che spesso alla riqualificazione dell’Amministrazione finanziaria non si accompagna alcun intervento da parte dell’INPS sotto il profilo previdenziale.

¹⁶ Per la ricostruzione sistematica si rammentano i contributi di SACCHETTO C., *I redditi di lavoro autonomo*, Milano, 1984; TARIGO P., *I redditi di lavoro autonomo*, in TESAURO F. (a cura di), *Giur. Sistematica di diritto tributario. Imposta sul reddito delle persone fisiche*, tomo I, Torino, 1994, 404; URICCHIO A.F., *Flessibilità del lavoro ed imposizione tributaria. Il reddito dei lavori tra autonomia e dipendenza*, Bari, 2004; MONDINI A., *La frammentazione fiscale del lavoro autonomo nei regimi impositivi del suo reddito*, in *Lavoro Diritti Europa*, 2021, 4. Da ultimo, con riferimento alla recente riforma tributaria, STEVANATO D., *Il reddito di lavoro autonomo verso l’omnicomprensività della base imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, 5, 555.

¹⁷ DE SIMONE G., *Lavoro digitale e subordinazione. Prime riflessioni*, in *Riv. giur. lav.*, 2019, 1, I, 8.

¹⁸ Per una ricostruzione delle variegate posizioni, MAIO V., *Il lavoro per le piattaforme digitali tra ADL - Argomenti di Diritto del Lavoro*3,

¹⁹ Cfr. Cassazione, sez. lav., 24 gennaio 2020, n. 1663, in *Lavoro Diritti Europa*, 2020, 1, con nota di MAGNANI M., *Al di là dei ciclofattorini. Commento a Corte di Cassazione n. 1663/2020*.

²⁰ Si legge, dunque, all'art. 5 che «Si presume che il rapporto contrattuale tra una piattaforma di lavoro digitale e una persona che svolge un lavoro mediante tale piattaforma costituisca un rapporto di lavoro qualora si riscontrino fatti che indicano direzione e controllo, conformemente al diritto nazionale, ai contratti collettivi o alle prassi in vigore negli Stati membri, tenendo conto della giurisprudenza della Corte di giustizia».

²¹ Sulla Direttiva europea, GIUBBONI S., *Spunti sulla qualificazione del rapporto di lavoro dei riders delle piattaforme digitali in ottica europea*, in *Lavoro Diritti Europa*, 2024, 4.

²² Il diritto tributario è, infatti, interessato ad adeguare l'imposizione ad un fatto economico espressivo di capacità contributiva, disinteressandosi ai profili di tutela. Peraltro, nella prospettiva previdenziale la componente retributiva è assunta per valutare diritti e non certo doveri, diversamente a quanto accade in sede fiscale, CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, 91.

²³ URICCHIO A., *Il reddito dei lavori tra autonomia e dipendenza*, Bari, 2006.

²⁴ SALVINI L., *Le attività economiche nelle imposte sul reddito nell'IVA e nell'IRAP*, in SALVINI L. (a cura di), *Diritto tributario delle attività economiche*, Torino, 2019, 2-25.

²⁵ PURI P., *Armonizzazione, razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni fiscali e previdenziali concernenti i redditi di lavoro dipendente ai fini fiscali e contributivi*, in MICCINESI M. (a cura di), *Commento agli interventi di Riforma Tributaria*, Padova, 1999, 277.

²⁶ CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, cit.; FICARI V., *La nozione di reddito di lavoro dipendente*, in FICARI V. (a cura di), *I redditi di lavoro dipendente*, Torino, 2003.

²⁷ STANCATI G., *Modelli di lavoro e qualificazione reddituale: il caso paradigmatico dei riders*, in *Rass. trib.*, 2021, 3, 704.

²⁸ La giurisprudenza tributaria confrontatasi con il tema della riqualificazione – soprattutto in materia di contestazioni inerenti alla possibile riqualificazione degli appalti in somministrazione illecita di manodopera – ha individuato alcuni indici sintomatici dell'eterodirezione, tra cui, ad esempio, la quantificazione del compenso ad ore con conseguente vincolo di presenza, l'abilitazione all'utilizzo del sistema informatico della società, l'e-mail dedicata con indirizzo identico a quello utilizzato dal personale dipendente e con indicazione della qualifica di addetto al controllo di gestione, nonché l'inquadramento nell'organigramma della società con la predetta qualifica.

²⁹ È noto che l'art. 53 TUIR definisce il reddito di lavoro autonomo attraverso i quattro connotati dell'autonomia, dell'abitudine, della professionalità intellettuale e dell'assenza dell'imprenditorialità, con una definizione che, dunque, ruota attorno alla differenziazione con le altre tipologie reddituali.

³⁰ GIOVANNONE M., *Il lavoro tramite piattaforma nell'ordinamento europeo*, in BIASI M. (a cura di), *Diritto del lavoro e intelligenza artificiale*, Milano, 2024, 504.

³¹ Tuttavia, val la pena sottolineare come accanto all'assoggettamento in senso proprio al potere direttivo datoriale debba essere valorizzata anche l'eventuale situazione di dipendenza economico-organizzativa del prestatore di lavoro, una sorta di "visione organizzativa della subordinazione" che amplia l'area della subordinazione rispetto a quella della collaborazione etero-organizzata.

³² CROVATO F., *La global mobility nella fiscalità nazionale e internazionale*, Milano, 2024, 171.

³³ KOSTIĆ V., *In Search of the Digital Nomad - Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties*, in *World Tax Journal*, 2019, vol. 11, n. 2, 189.

³⁴ GRAETZ M.J., *The David Tillinghast Lecture: Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policy*, in *Tax Law Rev.*, 2001, vol. 54, n. 3, 269.

³⁵ Cfr. Parere del Comitato economico e sociale europeo, C/2024/2479, pubblicato in Gazzetta Ufficiale UE, serie C, il 23 aprile 2024.

³⁶ BERETTA G., *"Work on the Move": Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties*, in *International Tax Studies* (ITAXS), IBFD, Amsterdam, 2022.

³⁷ Parere del Comitato economico e sociale europeo, C/2024/2479, cit.