

Alessandro Valente

# L'applicazione dell'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE ai redditi prodotti dagli influencer

Articolo pubblicato sulla Rivista "Fiscalità & Commercio Internazionale" n. 7/2023

# L'applicazione dell'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE ai redditi prodotti dagli influencer

di **Alessandro Valente**

## L'approfondimento

La qualificazione dei redditi derivanti dall'attività di influencer ha posto numerosi problemi in merito alle modalità di tassazione degli stessi. La possibile presenza di redditi prodotti in diversi Stati esteri pone tematiche in merito al corretto inquadramento giuridico e all'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Discussa è, a livello giurisprudenziale e di prassi, l'applicazione o meno dell'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE a tali attività.

L'incalzante sviluppo tecnologico ha visto l'emersione di nuove attività professionali quali *influencer*, *youtuber*, *blogger* e *gamer*.

La qualificazione dei redditi derivanti da tali tipologie di attività ha posto numerosi problemi a livello teorico e operativo in merito alle modalità di tassazione degli stessi. La possibile presenza di redditi prodotti in diversi Stati esteri pone tematiche in merito al corretto inquadramento giuridico e all'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Con specifico riferimento alla figura degli *influencer*, occorre evidenziare che con tale neologismo si intende individuare un personaggio di

successo, popolare in particolare nei *social network*, che è in grado di influire sui comportamenti e sulle scelte di un determinato pubblico<sup>1</sup> e di potenziali consumatori.

La figura degli *influencer* è utilizzata nelle strategie di *marketing* di molte aziende e imprese multinazionali al fine di raggiungere il maggior numero di potenziali acquirenti. Si comprende dunque l'elevato livello di professionalità richiesto a tali figure al fine di procedere alla promozione e alla pubblicità di prodotti di diversi marchi. Contropartita della professionalizzazione di tale attività si rinviene nei compensi piuttosto elevati che possono essere corrisposti a tali figure<sup>2</sup>.

Ne consegue la necessità di inquadrare correttamente sotto il profilo tributario i compensi percepiti da soggetti non residenti in virtù di quanto disposto dal Modello di Convenzione OCSE

**Alessandro Valente** - Director, International Tax & Transfer Pricing at Crowe UAE - Crowe Valente / Crowe UAE

### Note:

- 1 Cfr. "Influencer" in *Vocabolario Treccani* ([https://www.treccani.it/vocabolario/influencer\\_res-728101ee-89c5-11e8-a7cb-00271042e8d9\\_%28Neologismi%29/](https://www.treccani.it/vocabolario/influencer_res-728101ee-89c5-11e8-a7cb-00271042e8d9_%28Neologismi%29/))
- 2 Per approfondimenti D. Molenaar - H, Grams, "Influencer Income and Tax Treaties: A Response", in *Bulletin For International Taxation*, n. 9/2020; cfr. Cfr. M. Ravaccia, "Le implicazioni di diritto tributario internazionale delle nuove professioni: il caso degli influencer", in *La Gestione straordinaria delle imprese*, n. 6/2020.

# Redditi di lavoro autonomo e dipendente

nonché dalla giurisprudenza e dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria<sup>3</sup>.

## L'applicazione dell'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE

Al fine di procedere alla tassazione dei redditi percepiti da parte dei soggetti residenti nel territorio dello Stato, occorre ricordare che l'art. 3 del D.P.R. n. 917/1986 (T.U.I.R.) dispone la tassazione dei redditi ovunque essi siano prodotti (c.d. *world-wide taxation principle*). Per i soggetti non residenti il prelievo fiscale è attratto nel territorio dello Stato in base al criterio oggettivo della territorialità della fonte del reddito, sulla base dei criteri di cui all'art. 23 del T.U.I.R.

La potestà impositiva da parte dello Stato italiano deve però tenere conto della disciplina contenuta nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia con Stati esteri.

Il Modello di Convenzione OCSE prevede una particolare disciplina per gli artisti e gli sportivi. L'art. 17 rubricato "*Entertainers and Sportspersons*" disciplina i redditi derivanti dall'attività personale, prestata nell'ambito di un rapporto di lavoro dipendente od indipendente, percepiti da artisti e sportivi.

In considerazione delle particolari caratteristiche dell'attività svolta, accade spesso che gli artisti e gli sportivi non residenti permangano nel territorio dello Stato per un periodo di tempo molto ridotto, strettamente necessario all'esecuzione della prestazione programmata, senza disporre in via generale di alcuna base fissa in Stati diversi da quello di residenza.

Come precedentemente evidenziato, nonostante la ridotta permanenza nello Stato può accadere che tali soggetti conseguano elevati redditi, giustificando così la presenza nel Modello OCSE di un articolo ad essi esclusivamente dedicato.

L'esigenza di tutelare la potestà impositiva dei singoli Stati ha infatti previsto l'opportunità di adottare un criterio di imponibilità diverso da quelli previsti dagli artt. 7<sup>4</sup> e 15<sup>5</sup> del Modello

OCSE riguardanti i redditi prodotti da professionisti indipendenti ovvero dai lavoratori dipendenti.

In deroga a quanto previsto dagli artt. 7 e 15 citati, anche in assenza di una base fissa o di un periodo minimo di permanenza nello Stato della fonte, i redditi conseguiti dagli artisti e sportivi devono ritenersi imponibili nello Stato in cui viene svolta l'attività da cui traggono origine anziché nello Stato di residenza del percettore.

In particolare, il par. 1 dell'art. 17 dispone che "*Notwithstanding the provisions of Article 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artist, or a musician, or as a sportsperson, from that resident's personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State*".

## Ambito soggettivo

Da un punto di vista soggettivo, l'art. 17 del Modello OCSE risulta applicabile nei confronti degli *entertainers* e delle *sportspersons*. Trattasi di professionisti dello spettacolo, quali artisti di teatro, artisti di cinema, artisti della radio o della televisione, musicisti nonché sportivi.

Nonostante il carattere eccezionale della norma avrebbe richiesto una definizione quanto più precisa e puntuale possibile in merito all'ambito di applicazione, l'elencazione non ha carattere

## Note:

- 3 Sulla materia cfr. S. Palestini - R. Esposito, "Tassazione di modelli e testimonial nelle Convenzioni in materia di imposte sul reddito", in *Amministrazione & Finanza*, n. 5/2022, pag. 41.
- 4 L'art. 7 del Modello di Convenzione OCSE, rubricato "*Business profits*" dispone al par. 1: "*Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State*".
- 5 L'art. 15 del Modello di Convenzione OCSE, rubricato "*Income from Employment*" dispone al par. 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*".

# Redditi di lavoro autonomo e dipendente

esaustivo, ma si limita a richiamare alcune delle categorie di contribuenti a cui l'art. 17 risulta applicabile. Tale carattere esemplificativo consente di interrogarsi in merito alla possibile applicazione della norma in questione anche alla nuova figura degli *influencer* che appare molto contigua alle tipologie specificamente previste dalla disposizione.

Anche il Commentario all'art. 17 del Modello OCSE sottolinea che la molteplicità delle forme con cui l'attività artistica e sportiva può essere esercitata non permette di definire in modo univoco il contenuto della nozione di artista o sportivo e si limita ad elencare, a titolo esemplificativo, alcune categorie di soggetti che devono essere considerati tali.

Il Commentario, con riferimento agli artisti, pone l'accento sull'attività di intrattenimento specificando che rientrano nell'applicazione dell'art. 17 gli attori di teatro, gli attori in un film o in uno spettacolo televisivo, ovvero coloro che partecipano a manifestazioni politiche, sociali, religiose o di beneficenza che abbiano le caratteristiche di uno spettacolo.

Non rientrano in tale categoria di soggetti, per espressa previsione del par. 3 del Commentario all'art. 17, le attività svolte da un *visit conference speaker* (e.g., un ex politico noto) ovvero delle modelle (e.g., la presentazione di prodotti durante una sfilata con sessioni fotografiche)<sup>6</sup>.

Con riferimento agli sportivi il par. 5 del Commentario all'art. 1 fa riferimento non solo agli atleti tradizionalmente intesi come tali (quali i corridori, i saltatori ed i nuotatori), ma copre anche figure di atleti quali i giocatori di golf, cricket e tennis nonché i piloti di competizioni motociclistiche<sup>7</sup>.

Rientrano nella disciplina di tale articolo anche le altre attività connesse a fenomeni di spettacolo, quali i giochi del biliardo, degli scacchi e del *bridge*<sup>8</sup>.

Può accadere, nella realtà, che si concretizzino situazioni in cui è difficile stabilire quando l'attività svolta da un determinato soggetto

possa (o debba) essere qualificata come attività di un professionista dello spettacolo, un musicista, uno sportivo o invece non rientri nel perimetro di tale nozione.

Non è chiaro, come si vedrà in seguito, se l'attività degli *influencer* costituisca un'attività rientrante tra le attività di spettacolo e posseda il carattere della professionalità richiesto dall'art. 17 della Convenzione del Modello OCSE. La questione, non risolta dal Commentario, può non essere di semplice soluzione e può dar luogo ad interpretazioni differenti nei diversi Stati<sup>9</sup>.

Peraltro, poiché la *ratio* della norma di assoggettare ad imposizione nello Stato della fonte i redditi derivanti da prestazioni connesse all'attività dello spettacolo di carattere personale, sembra possibile affermare che il requisito della professionalità non deve essere inteso in senso

## Note:

6 Con riferimento riconducibilità dell'attività svolta da modelli/indossatori nell'ambito dell'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE, la giurisprudenza è contrastante. A favore della comprensione dell'attività degli indossatori nell'art. 17 si rileva Comm. trib. prov. di Milano 4 marzo 2008, n. 343/42/07 e Comm. trib. reg. Milano 25 febbraio 2015, n. 647/24/15, in *Sistema Integrato Eutekne*. In senso contrario Comm. trib. prov. di Milano 24 giugno 2015, n. 5775/46/15; Comm. trib. prov. di Firenze 15 febbraio 2016, n. 247/4/16, (con commento di G. Palumbo, "La modella non è 'artista'", in *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 8 marzo 2016) e Cass. 7 settembre 2018, n. 21865, richiamata nel testo. Nella risoluzione Min. Finanze 16 giugno 1980, n. 12/191 non è stata individuata un'attività artistica vera e propria nei servizi fotografici svolti da indossatori/fotomodelli, anche se tale conclusione deve essere valutata caso per caso, tenendo conto della personalità dei fotomodelli.

7 Cfr. il paragrafo 5 del Commentario.

8 Cfr. il paragrafo 6 del Commentario.

9 Oppure si pensi al caso di un artista non professionista che percepisce un rilevante compenso per la partecipazione ad uno spettacolo che lo impegna per un periodo relativamente lungo di tempo, ovvero alla fase di passaggio, non infrequente nel mondo dello spettacolo, dalla condizione di dilettante a quella di professionista che può prolungarsi per un certo periodo di tempo durante il quale potrebbe non essere semplice individuare i caratteri distintivi dell'una o dell'altra condizione. Il fatto che al di fuori dello spettacolo in esame il soggetto percettore del reddito non svolga (o abbia svolto) abitualmente un'attività nel settore dello spettacolo non sembra essere di per sé sufficiente per affermare la non applicabilità delle disposizioni contenute nell'art. 17 del Modello OCSE e la conseguente non imponibilità dei compensi percepiti nello Stato in cui l'attività medesima è prestata.

# Redditi di lavoro autonomo e dipendente

eccessivamente restrittivo, in modo da non limitare la portata applicativa della norma<sup>10</sup>.

Un ulteriore aspetto da dover valutare è quello inerente all'individuazione delle persone che:

- nell'ambito della realizzazione di uno spettacolo, svolgono un'attività di contenuto artistico nel senso definito dall'art. 17;
- e quelle che svolgono invece un'attività di carattere personale regolata dagli artt. 7 e 15 del Modello OCSE.

A tal fine il Commentario al par. 3 chiarisce anche che non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 17 il personale amministrativo o di supporto, tra cui vengono espressamente richiamati i tecnici delle riprese, i produttori, i registi, i coreografi, il personale tecnico, ecc.

Ulteriore tema critico si configura qualora un medesimo soggetto percepisca un unico compenso ma svolga più attività differenti, di cui solo una è ricompresa nell'ambito di applicazione dell'art. 17. Ad esempio, un regista o produttore che ha una parte quale attore nel film che dirige o produce. In virtù di quanto disposto dal par. 4 del Commentario<sup>11</sup>, la questione può essere risolta valutando quale dell'attività (di attore ovvero di regista/produttore) assume un carattere predominante rispetto all'altra. Lo stesso Commentario, peraltro, non esclude che in determinati casi possa essere opportuno ricorrere al riparto proporzionale del compenso complessivamente percepito. Con riferimento ai redditi derivanti dalla pubblicità o dalle c.d. sponsorizzazioni il Commentario, al par. 9, ritiene applicabile l'art. 17 qualora la pubblicità o la sponsorizzazione siano direttamente od indirettamente correlate alla partecipazione dell'artista o sportivo ad un determinato evento nel territorio dello Stato<sup>12</sup>. In assenza di tale correlazione, invece, ai redditi di cui trattasi non dovrebbe essere applicabile l'art. 17, ma le disposizioni contenute negli artt. 7 o 15 del Modello OCSE.

Il Commentario Modello OCSE 2017 all'art. 17 riporta alcuni principi che dovrebbero essere

applicati al fine di risolvere quei casi in cui potrebbe essere non agevole stabilire se un dato reddito deriva dall'attività professionale dell'artista o sportivo<sup>13</sup>.

Un ulteriore aspetto, affrontato nel Commentario all'art. 17, concerne i casi in cui un artista o sportivo svolge la propria attività in Stati diversi. In tal caso, risulta necessario determinare quale parte del reddito complessivamente percepito è da attribuire alle attività svolte in ciascun Paese<sup>14</sup>.

## Note:

10 Sembra possibile escludere l'applicabilità dell'art. 17 in favore di altre norme convenzionali solo nei casi di palese assenza del requisito della professionalità, avendo riguardo non solo al carattere di abitualità dell'attività svolta ed alla presenza di una remunerazione, ma anche ad ogni altro carattere che può essere di volta in volta di supporto nella soluzione del problema.

11 Cfr. il paragrafo 4 del Commentario.

12 Cfr. il paragrafo 9 del Commentario.

13 Secondo quanto previsto dal nuovo paragrafo 9.1 del Commentario all'art. 17:

“The following principles may be useful to deal with such cases:

- The reference to an ‘entertainer or sportsperson’ includes anyone who acts as such, even for a single event. Thus, Article 17 can apply to an amateur who wins a monetary sports prize or a person who is not an actor but who gets a fee for a once-in-a-lifetime appearance in a television commercial or movie.

- As noted in the previous paragraphs, the activities of an entertainer or sportsperson do not include only the appearance in an entertainment or sports event in a given State but also, for example, advertising or interviews in that State that are closely connected with such an appearance.

- Merely reporting or commenting on an entertainment or sports event in which the reporter does not himself participate is not an activity of an entertainer or sportsperson acting as such. Thus, for instance, the fee that a former or injured sportsperson would earn for offering comments during the broadcast of a sports event in which that person does not participate would not be covered by Article 17.

- Preparation, such as rehearsal and training, is part of the normal activities of entertainers and sportspersons. If an entertainer or sportsperson is remunerated for time spent on rehearsal, training or similar preparation in a State (which would be fairly common for employed entertainers and sportspersons but could also happen for a self-employed individual, such as an opera singer whose contract would require participation in a certain number of rehearsals), the relevant remuneration, as well as remuneration for time spent travelling in that State for the purposes of performances, rehearsal and training (or similar preparation), would be covered by the Article. This would apply regardless of whether or not such rehearsal, training or similar preparation is related to specific public performances taking place in that State (e.g. remuneration that would be paid with respect to the participation in a pre-season training camp would be covered)”.

14 A tal fine, il paragrafo 9.2 del Commentario, introdotto dalla versione 2014, suggerisce di fare riferimento ai seguenti principi:

(segue)

# Redditi di lavoro autonomo e dipendente

## Ambito oggettivo

Una volta accertato che la figura dell'*influencer* possa rientrare nel novero degli artisti, occorre verificare che siano presenti i requisiti oggettivi di cui all'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE.

Da un punto di vista oggettivo, gli artisti e sportivi possono percepire diverse tipologie di corrispettivi in forme differenti i quali, a seconda dei rapporti contrattuali da cui originano, possono essere qualificati ai fini convenzionali quali redditi di impresa o derivanti da attività professionale (art. 7), canoni (art. 12), redditi da lavoro dipendente (art. 15) ovvero redditi derivanti dall'attività artistica e sportiva in senso stretto, nei confronti dei quali trova applicazione l'art. 17 del Modello OCSE.

In merito all'applicazione del Modello di Convenzione OCSE, si è quindi posto il problema di stabilire quali fattispecie ricomprendere nell'ambito applicativo dell'art. 17 e quali invece assoggettare ai regimi ordinariamente previsti dalle altre norme convenzionali.

L'art. 17 deve ritenersi applicabile ai redditi percepiti dall'artista o sportivo in dipendenza dell'attività propriamente artistica o sportiva svolta in un determinato Stato. In assenza di un rapporto di dipendenza diretta tra l'attività esercitata ed il reddito conseguito, la norma convenzionale correttamente applicabile non deve essere ricercata nell'art. 17 quanto piuttosto in uno degli altri articoli del Modello OCSE.

In applicazione del principio precedentemente enunciato, i redditi corrisposti all'artista o sportivo in dipendenza dell'annullamento di uno spettacolo, di una gara, o di un altro evento già programmato non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 17 ma delle altre norme convenzionali di volta in volta applicabili<sup>15</sup>. In tal caso, infatti, l'artista o sportivo non ha esercitato alcuna attività di carattere personale nel territorio dello Stato e, proprio per tale circostanza, percepisce un'indennità dalla parte organizzatrice nazionale che non è imponibile nello Stato

della fonte se non in forza di disposizioni convenzionali diverse da quelle di cui all'art. 17.

Considerazioni simili possono essere svolte con riferimento ai redditi derivanti dallo sfruttamento dell'immagine dell'artista o sportivo<sup>16</sup>.

Deve inoltre essere sottolineato che né il Modello OCSE né il Commentario contengono indicazioni con riferimento alle modalità di determinazione del reddito imponibile derivante dall'attività artistica o sportiva e delle aliquote

## Note:

(segue nota 14)

- "An element of income that is closely connected with specific activities exercised by the entertainer or sportsman in a State (e.g. a prize paid to the winner of a sports competition taking place in that State; a daily allowance paid with respect to participation in a tournament or training stage taking place in that State; a payment made to a musician for a concert given in a State) will be considered to be derived from the activities exercised in that State.

- As indicated in paragraph 1 of the Commentary on Article 15, employment is exercised where the employee is physically present when performing the activities for which the employment remuneration is paid. Where the remuneration received by an entertainer or sportsman employed by a team, troupe or orchestra covers various activities to be performed during a period of time (e.g. an annual salary covering various activities such as training or rehearsing; travelling with the team, troupe or orchestra; participating in a match or public performance, etc.), it will therefore be appropriate, absent any indication that the remuneration or part thereof should be allocated differently, to allocate that salary or remuneration on the basis of the working days spent in each State in which the entertainer or sportsman has been required, under his or her employment contract, to perform these activities".

15 Cfr. il paragrafo 9 del Commentario. A conclusioni opposte a quelle previste dalla soluzione accolta dall'OCSE, invece, si sarebbe giunti se fosse stato adottato il principio secondo il quale i redditi percepiti a titolo di indennità o risarcimento in sostituzione di altri redditi sono da assoggettare al medesimo trattamento impositivo dei redditi non conseguiti o perduti.

16 A tal fine, la versione 2017 del Modello OCSE precisa al paragrafo 9.5 che "It is frequent for entertainers and sportsman to derive, directly or indirectly (e.g. through a payment made to the star-company of the entertainer or sportsman), a substantial part of their income in the form of payments for the use of, or the right to use, their 'image rights', e.g. the use of their name, signature or personal image. Where such uses of the entertainer's or sportsman's image rights are not closely connected with the entertainer's or sportsman's performance in a given State, the relevant payments would generally not be covered by Article 17 (see paragraph 9 above). There are cases, however, where payments made to an entertainer or sportsman who is a resident of a Contracting State, or to another person, for the use of, or right to use, that entertainer's or sportsman's image rights constitute in substance remuneration for activities of the entertainer or sportsman that are covered by Article 17 and that take place in the other Contracting State. In such cases, the provisions of paragraph 1 or 2, depending on the circumstances, will be applicable".

# Redditi di lavoro autonomo e dipendente

ad esso applicabili rimandando così alle disposizioni previste dalla normativa interna degli Stati contraenti<sup>17</sup>.

Ne consegue che le norme interne possono quindi istituire forme di imposizione diverse, con o senza il ricorso all'istituto della ritenuta alla fonte, prevedendo oneri deducibili ed aliquote variabili da Stato a Stato<sup>18</sup>.

Il Commentario consente agli Stati contraenti la possibilità di escludere dall'ambito di applicazione dell'art. 17 i redditi conseguiti da artisti o sportivi in dipendenza della partecipazione ad eventi finanziati con denaro pubblico. Nelle *Additional considerations relating to paragraphs 1 and 2*, il Commentario all'art. 17 evidenzia che qualora lo Stato di residenza del percipiente i redditi applichi il metodo dell'esenzione per l'eliminazione della doppia imposizione, tale Stato dovrà astenersi dall'assoggettare a tassazione i suindicati redditi, anche se lo Stato dove le attività sono state svolte non può, a sua volta, esercitare la propria potestà impositiva. In tali casi, pertanto, dovrebbe essere utilizzato il metodo del credito d'imposta<sup>19</sup>.

In via generale, l'art. 17 trova applicazione se l'artista o lo sportivo svolge attività per uno Stato e percepisce redditi da detto Stato. Alcuni trattati annoverano disposizioni che escludono dal campo di applicazione dell'art. 17 gli artisti e gli sportivi che prestano i loro servizi in organizzazioni sovvenzionate con fondi pubblici<sup>20</sup>.

La *ratio* dell'esclusione deve essere ricercata nella volontà di non rendere necessario un incremento delle somme finanziate con denaro pubblico in conseguenza dell'imposizione da parte dello stesso Stato in cui è erogato il finanziamento o dell'altro Stato contraente<sup>21</sup>. L'esigenza di prevenire fenomeni elusivi impone peraltro di definirne in dettaglio l'ambito applicativo, anche attraverso l'adozione della clausola speciale suggerita dal Commentario all'art. 17 del Modello OCSE.

## L'eliminazione della doppia imposizione

Come precedentemente evidenziato, l'art. 17 del Modello OCSE prevede l'imponibilità dei redditi conseguiti dagli artisti e sportivi nello Stato della fonte.

La non imponibilità nello Stato di residenza del percettore potrebbe favorire la presenza di casi di non imposizione qualora, per qualsiasi ragione, lo Stato della fonte non assoggetti o non possa assoggettare ad imposizione i redditi conseguiti dall'artista o sportivo<sup>22</sup>.

In considerazione delle difficoltà talvolta incontrate dai singoli Stati nell'individuare e

### Note:

17 Cfr. il paragrafo 10 del Commentario.

18 Per un'analisi delle disposizioni previste dall'ordinamento italiano, cfr. A. Magliaro, S. Censi, "Dall'immagine alla notorietà: la tassazione delle nuove forme di ricchezza nell'epoca dei *social*", in *il fisco*, n. 20/2021; E. Vial, "La tassazione dei compensi erogati ad artisti ed atleti non residenti alla luce della sentenza della Corte di Giustizia europea del 12 giugno 2003", in *il fisco*, n. 35/2003, pag. 5487; M. Altomare - S. Massarotto, "Per gli *esports* e il calcio virtuale regime fiscale incerto", in *il fisco*, n. 20/2020; G. Bizzioli - D. Mologni, "Profili convenzionali dei redditi da sfruttamento dei diritti dell'immagine", in *Corr. Trib.*, 2021, pag. 377.

19 Il Commentario OCSE precisa che un analogo risultato potrebbe essere ottenuto prevedendo un diritto d'imposizione accessorio per lo Stato di residenza del percipiente, se lo Stato in cui l'attività viene esercitata non può esercitare la potestà impositiva attribuitagli ai sensi dei paragrafi 1 e 2 dell'art. 17 del Modello OCSE. Gli Stati contraenti hanno la possibilità di applicare uno qualsiasi di questi metodi al fine di garantire che il reddito non si sottragga all'imposizione.

20 Come rilevato nel Commentario, gli Stati che intendono eliminare dal campo di applicazione dell'art. 17 del Modello OCSE le manifestazioni sovvenzionate con fondi pubblici hanno la facoltà di includere una disposizione specifica; in tale caso, l'esenzione dovrebbe essere basata su criteri oggettivi e di facile definizione per assicurarne l'applicazione solo in determinate ipotesi. La disposizione potrebbe essere formulata come segue: "*The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply to income derived from activities performed in a Contracting State by entertainers or sportspersons if the visit to that State is wholly or mainly supported by public funds of one or both of the Contracting States or political subdivisions or local authorities thereof. In such a case, the income is taxable only in the Contracting State in which the entertainer or the sportsperson is a resident*".

21 Sul punto cfr. K. Vogel, *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital (with particular reference to German treaty practice)*, Deventer, 1991, pag. 848.

22 Per approfondimenti in tema di doppia non imposizione cfr. P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 1116 ss.

# Redditi di lavoro autonomo e dipendente

nell'assoggettare ad imposizione la totalità dei redditi conseguiti dagli artisti e sportivi in dipendenza di attività esercitate nel rispettivo territorio, la previsione di un'esenzione assoluta nello Stato di residenza del percettore potrebbe non essere opportuna<sup>23</sup>.

Al fine di mitigare situazioni di doppia imposizione internazionale dei redditi conseguiti dagli artisti e sportivi, il Commentario suggerisce di non adottare il metodo dell'esenzione ma il metodo del credito di imposta, in base al quale il reddito di fonte estera conseguito dall'artista o sportivo residente è comunque imponibile nello Stato di residenza, salvo il riconoscimento di un credito tendenzialmente pari alle imposte assolte all'estero sul medesimo reddito.

In alternativa al metodo del credito di imposta, qualora dovesse essere adottato il metodo dell'esenzione, il Commentario suggerisce comunque di prevedere una potestà impositiva sussidiaria in favore dello Stato di residenza del percettore nel caso in cui lo Stato della fonte non tragga, o non possa trarre, beneficio dell'imponibilità stabilita in suo favore dall'art. 17.

## **Influencer non residenti: la tassazione dei redditi secondo la giurisprudenza e la prassi**

Come precedente evidenziato, il termine "artista" utilizzato dall'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE deve essere inteso in maniera ampia. È necessario, dunque verificare se l'attività svolta dagli *influencer* possa essere o meno ricondotta nel perimetro di attività di *entertainment* di cui all'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE.

Più nel dettaglio, il requisito principale dell'attività svolta deve essere quella di intrattenere il destinatario della comunicazione.

I giudici della Commissione tributaria provinciale di Milano nella sentenza del 26 giugno 2015, n. 5775/46/15 hanno evidenziato, con riferimento a prestazioni rese da indossatrici, modelle, parrucchieri fotografi e *stylist*, che l'attenzione deve porsi anche all'*animus* dei partecipanti

all'evento. Viene infatti evidenziato: "il problema centrale sta nel fatto di stabilire se le prestazioni rese da indossatrici, truccatori, parrucchieri, fotografi, *stylist*, ed altre categorie similari coinvolte nelle presentazioni dei capi di abbigliamento siano da considerare 'prestazioni artistiche' nel senso fatto proprio dall'art. 17 del Modello Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni (...). Ebbene, secondo questo giudice, tutte le figure professionali impiegate in tale attività non sono assimilabili alla nozione di 'artista dello spettacolo' nell'accezione accolta dall'art. 17 del Modello OCSE. Una sfilata di moda, così come un servizio fotografico, ha un contenuto ed una finalità prettamente promozionale: serve a dimostrare ai potenziali clienti il prodotto, cioè il capo di abbigliamento, che per sua natura si può meglio apprezzare quando è indossato. Dunque l'indossatrice esibisce un prodotto, non sé stessa; anche le pose e gli atteggiamenti assunti durante la sfilata o il servizio fotografico sono funzioni all'esibizione del capo di abbigliamento, e non valgono certo a connotare la prestazione dell'indossatrice come prestazione artistica."

Già dal tenore di tale pronuncia appare chiaro come occorre valutare nel caso concreto se l'attività svolta dagli *influencer* assuma connotati di intrattenimento oppure costituisca un'attività meramente pubblicitaria o informativa. In tal senso potrebbe essere utile valutare le conoscenze tecniche a disposizione dell'*influencer* in merito all'evento oggetto di attività<sup>24</sup>.

Ulteriore elemento da verificare è quello della notorietà dell'*influencer* in merito all'evento stesso. Qualora la notorietà dovesse costituire

### **Note:**

<sup>23</sup> Cfr. il paragrafo 12 del Commentario.

<sup>24</sup> Il par. 4 del Commentario OCSE all'art. 17 evidenzia che "If, however, the performing element is a negligible part of what he does in that State, the whole of the income will fall outside the Article". In tal senso M. Ravaccia, "Le implicazioni di diritto tributario internazionale delle nuove professioni: il caso degli *influencer*", in *La Gestione straordinaria delle imprese*, n. 6/2020.



# Redditi di lavoro autonomo e dipendente

un elemento discriminante potrebbe essere più facile ricondurre l'attività in quella di intrattenimento<sup>25</sup>. L'aspetto della attività di carattere pubblico costituisce elemento fondamentale per gli *influencer* il cui obiettivo è quello di raggiungere il pubblico (*i.e.*, il maggior numero di *followers*) mediante l'attività effettuata con i *social media*.

Ne consegue che affinché i redditi percepiti dagli *influencer* rientrino nelle disposizioni di cui all'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE devono essere riconducibili ad un'attività di intrattenimento. Qualora invece i compensi siano percepiti in relazione all'utilizzo del nome o dell'immagine e siano privi di collegamento con l'attività di intrattenimento, gli stessi rientrano nell'ambito dell'art. 12 del Modello di Convenzione OCSE.

Le attività che non hanno un carattere di intrattenimento e ove non è previsto l'utilizzo del nome o dell'immagine dell'*influencer*, dovrebbero essere oggetto di tassazione *ex art.* 7 del Modello di Convenzione OCSE.

Anche la prassi dell'Amministrazione finanziaria si è pronunciata di recente in merito al trattamento fiscale dei compensi riconosciuti a modelli e *testimonial* (attori, cantanti, *influencer*) non residenti in Italia per attività di *photo shooting* e per la cessione dei diritti di utilizzazione dell'immagine svolte sul territorio italiano nei confronti una società di diritto francese del settore della moda.

La risposta all'interpello dell'Agenzia delle entrate n. 700 dell'11 ottobre 2021, evidenzia alcuni principi rilevanti e, nonostante non affronti la questione alla luce delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, enuncia alcuni principi fondamentali<sup>26</sup>.

In base a quanto disposto dall'Agenzia delle entrate, i compensi erogati a "modelli" professionisti per l'attività di *photo shooting* e i compensi erogati per i correlati diritti di utilizzazione dell'immagine costituiscono redditi di lavoro autonomo *ex art.* 53, comma 1, del T.U.I.R., se l'attività presenta i requisiti di abitualità e professionalità richiesti dalla normativa.

I compensi in questione, secondo l'Amministrazione finanziaria, possono essere qualificati come redditi di lavoro autonomo, in quanto, anche se non strettamente riconducibili all'attività di cantante, attore o *influencer* svolta dagli stessi come professione abituale sono comunque ad essa connessi. Sono configurabili come compensi di lavoro autonomo *ex art.* 54, comma 1-*quater*, del T.U.I.R. quelli ricevuti per i diritti di immagine in quanto, comunque, riferibili all'attività di attore, cantante o *influencer* svolta professionalmente.

Con riferimento a tali soggetti, le prestazioni devono considerarsi territorialmente rilevanti *ex art.* 23, comma 1, lett. d), del T.U.I.R., dovendosi tenere in considerazione il luogo di svolgimento dell'attività artistica o professionale alla quale i proventi sono correlati (nel caso sottoposto all'interpello, l'Italia). A nulla rileva il luogo in cui è esercitata l'attività di sfruttamento del diritto all'immagine.

L'interpello suindicato non prende in considerazione la qualificazione dei proventi su base convenzionale. Dirimente diventa la presenza o meno di una stabile organizzazione in Italia in quanto l'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE in merito alla tassazione degli artisti, prescinde dalla presenza di una base fissa. La qualificazione come redditi da lavoro autonomo impone di verificare all'interno di ciascuna Convenzione quali siano i requisiti fondamentali. Ad esempio, l'art. 14 della Convenzione Italia-Francia richiederebbe, ai fini della tassazione del lavoro autonomo in Italia, la presenza di una stabile organizzazione in Italia dei soggetti interessati (modelli, *influencer*, ecc.). Tale aspetto non è normalmente presente per questo genere di attività.

#### Note:

25 In tal senso M. Ravaccia, *Le implicazioni di diritto tributario internazionale delle nuove professioni: il caso degli influencer*, op. cit.

26 Per ulteriori approfondimenti cfr. L. Corso - G. Odetto, "Modelli e *influencer* non residenti tassati in Italia per le prestazioni rese in Italia", in Eutekne.info del 12 ottobre 2021.

## Redditi di lavoro autonomo e dipendente

Con la risposta interpello n. 139 del 3 marzo 2021, l'Agenzia delle entrate, con riferimento ai compensi corrisposti a un'attrice residente in Spagna relativi alla cessione dei diritti di immagine, è stato ritenuto applicabile l'art. 17 della Convenzione Italia-Spagna (con imponibilità in Italia per l'attività svolta nel territorio dello Stato) stante la natura accessoria e strumentale della cessione dei diritti di immagine rispetto alla prestazione artistica.

È noto che l'attività dei modelli si colloca in una "zona grigia". La giurisprudenza di legittimità, con la sentenza n. 21865/2018, in una fattispecie avente ad oggetto modelli non residenti che effettuavano prestazioni video in Italia, remunerate da una società residente ad una società di diritto svizzero ha escluso che il caso possa rientrare tra le attività artistiche ai sensi dell'art. 17 della Convenzione contro le doppie imposizioni. Nel caso in questione sono stati ritenuti applicabili gli artt. 14 e 7 della Convenzione stipulata con la Svizzera, con la conseguenza che, stante la mancanza di una base fissa, nel primo caso, ovvero di una stabile organizzazione, nel secondo, i redditi sono stati dichiarati non assoggettabili a tassazione in Italia né a ritenuta<sup>27</sup>.

I giudici di legittimità hanno evidenziato che "le prestazioni dei modelli in sfilate e servizi fotografici non sono prestazioni di artisti dello spettacolo, in quanto non contano le capacità artistiche dei modelli ma solo la loro attitudine a presentare il prodotto per la commercializzazione attraverso pose e atteggiamenti".

Con la recente sentenza della Corte di cassazione del 3 marzo 2022, n. 7108, si consolida l'orientamento secondo cui l'attività dei modelli, con riferimento alla realizzazione di sfilate di moda, deve qualificarsi come reddito di natura professionale rientrante nell'ambito di applicazione dell'art. 14 delle Convenzioni, qualora le Convenzione concretamente preveda ancora tale disposizione<sup>28</sup>.

La sentenza evidenzia come non potrebbe invocarsi una diversa interpretazione come quella che

era emersa nella sentenza n. 17955/2012<sup>29</sup>, in quanto "in quella fattispecie la società contribuente aveva commissionato ad altra società, residente all'estero, 'l'intera organizzazione di un evento di moda', ossia 'un vero e proprio evento mondano a tipo sfilata, con relativo allestimento scenico e con finalizzazione all'intrattenimento pubblico'. Nella specie, invece, la società contribuente si è limitata a conferire l'incarico a 6 società con sede a Londra di reperire professionisti per la realizzazione delle sfilate di moda e, in particolare, per procurare consulenti stilisti, parrucchieri e truccatori, oltre che modelli".

La Corte di cassazione specifica, inoltre, che non può trovare applicazione l'art. 17 della Convenzione, riguardante le "prestazioni artistiche", che consente di assoggettare a tassazione le prestazioni nel luogo di esecuzione a prescindere dall'esistenza di una stabile organizzazione ciò in quanto "per loro natura (...) consentono di conseguire notevoli redditi in un breve lasso temporale".

I giudici di legittimità ribadiscono che: "il Modello di Convenzione OCSE, art. 17, non è applicabile all'attività di modelli e modelle, trattandosi di attività destinata alla realizzazione di video pubblicitari e non di spettacoli artistici; si tratta, in realtà, di attività di carattere personale,

### Note:

27 Per ulteriori approfondimenti cfr. S. Palestini - R. Esposito, "Tassazione di modelli e testimonial nelle Convenzioni in materia di imposte sul reddito", in *Amministrazione & Finanza*, n. 5/2022, pag. 41.

28 Si evidenzia che l'art. 14 del Modello di Convenzione OCSE è stato espunto a seguito dell'aggiornamento del 2000.

29 Nella sentenza della Corte di cassazione n. 17955/2012 i giudici di legittimità hanno evidenziato che essendo "stata commissionata l'intera organizzazione di un evento di moda ('tutto quanto necessario per l'organizzazione)", si avesse "come logico corollario che trattavasi, giustappunto, nella specie, di un vero e proprio evento mondano a tipo sfilata, con relativo allestimento scenico e con finalizzazione all'intrattenimento pubblico" e che "in mancanza di più puntuali riferimenti, non si giustifica la conclusione di non riconducibilità della prestazione suddetta ai canoni dell'attività artistica e/o di spettacolo secondo la comune accezione; canoni che, invece, in linea generale, una sfilata di moda è perfettamente in grado di integrare".

# Redditi di lavoro autonomo e dipendente

propria dei prestatori autonomi, con conseguente applicazione del Modello OCSE, art. 14”. Per contro con riferimento all’art. 17 del Modello di Convenzione OCSE viene evidenziato che: “quanto alle prestazioni artistiche, il Modello di Convenzione OCSE, art. 17, paragrafo 1, prevede che il reddito percepito da un artista di teatro, del cinema, della radio o della televisione o un musicista, o da uno sportivo, per la sua attività personale esercitata nell’altro Stato, può essere tassato in questo altro Stato, per cui il soggetto può essere tassato sia nello Stato di esecuzione dell’opera o della prestazione, sia in quello di residenza. Per tale ragione, la tassazione dei redditi dell’artista o dello sportivo può avvenire in uno Stato per il solo fatto che la prestazione è ivi resa, a prescindere dalla sussistenza di una stabile organizzazione che il Modello OCSE, art. 14, invece, richiede affinché il lavoratore autonomo possa essere tassato nello Stato in cui eroga la prestazione”.

## Considerazioni conclusive

In relazione a quanto sin qui evidenziato, appare chiaro che le prestazioni rese dagli *influencer* si collocano in una zona grigia.

Non è agevole identificare *a priori* quale sia la tassazione dei compensi percepiti da tali professionisti. È dunque necessaria l’analisi del caso concreto per poter procedere al corretto inquadramento della fattispecie. In linea di principio può evidenziarsi che i redditi derivanti dalle prestazioni di modelli e *testimonial* non residenti per l’esecuzione di video pubblicitari o servizi

fotografici volti alla promozione di beni o *brand* rientrano nell’ambito di applicazione dell’art. 14 delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, quali redditi professionali (nei casi in cui tale clausola dovesse essere ancora presente).

In questi casi non è possibile applicare l’art. 17 del Modello di Convenzione OCSE, quali redditi derivanti da un’attività artistica in quanto le attività in questione difettano di contenuto “artistico” e le prestazioni non sono svolte al fine di intrattenere il pubblico ma per sponsorizzare e promuovere la diffusione di un prodotto o di un *brand*.

Affinché un’attività possa rientrare nel novero di quelle coperte dall’art. 17 del Modello di Convenzione OCSE è necessario che l’attività di *entertainment* assuma connotati prevalenti rispetto alle altre attività.

Poiché a livello domestico, come evidenziato anche dalla giurisprudenza e dalla prassi dell’Agenzia delle entrate, i compensi erogati a modelli e *influencer* professionisti, in presenza dei requisiti di abitualità e professionalità, costituiscono redditi da lavoro autonomo (*ex art. 53, comma 1, del T.U.I.R.*), nel caso di soggetto non residente occorrerà avere riguardo, ai fini della tassazione, del luogo di svolgimento della prestazione lavorativa.

In presenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni, invece, occorrerà verificare se il reddito possa rientrare nell’art. 17 riguardante la tassazione degli artisti e degli sportivi ovvero in altre tipologie di reddito. Diventa, dunque necessaria un’analisi delle singole fattispecie, non potendo configurarsi una regola generale.