



Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma

## COMMISSIONE FISCALITÀ INTERNAZIONALE

10 ottobre 2013

# Tassazione dei redditi di lavoro autonomo e dei redditi di artisti e sportivi prodotti in Italia da soggetti non residenti

Carlo Maria Paoletta  
Dottore commercialista in Roma



## Premessa

- Carattere comune dei redditi oggetto di analisi: si tratta di redditi percepiti da soggetti non residenti
- Pertanto l'Italia assume rilievo quale Stato della fonte
- Per i soggetti non residenti il reddito imponibile è formato "*soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato*" (art. 3 del TUIR)



## Redditi di lavoro autonomo

- Piani normativi di riferimento
  - ❑ Normativa convenzionale → Artt. 7 e 14 del Modello di Convenzione OCSE;
  - ❑ Normativa interna → Norme del TUIR in materia di qualificazione, localizzazione e determinazione dei redditi di lavoro autonomo (artt. 23, 53 e 54) nonché norme del d.P.R. n. 600/1973 relative alle modalità di tassazione mediante ritenuta alla fonte (art. 25);
  - ❑ Piano comunitario → rileva in modo indiretto → possibile carattere discriminatorio della tassazione dei lavoratori autonomi non residenti rispetto a quelli residenti alla luce della giurisprudenza comunitaria



## Normativa interna – Localizzazione dei redditi in Italia

- In base alla normativa interna, i redditi di lavoro autonomo percepiti da soggetti non residenti si considerano prodotti in Italia se "*derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato*" (art. 23, comma 1, lett. d) TUIR)
- Tale disciplina deve essere coordinata con quella di fonte convenzionale, di cui diremo nel prosieguo
- Solo qualora (i) il reddito possa considerarsi prodotto in Italia in base alla normativa interna e (ii) l'Italia sia dotata di potestà impositiva in base alle norme convenzionali si farà luogo alla tassazione del reddito



## Normativa interna – Modalità di tassazione

- In linea di principio, il reddito percepito da un lavoratore autonomo non residente è tassato mediante l'applicazione di una ritenuta alla fonte
- La norma di riferimento è quella dell'art. 25, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 che prevede l'applicazione di una ritenuta a titolo di imposta del 30% sui compensi per prestazioni di lavoro autonomo corrisposti a soggetti non residenti, anche se si tratta di prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese.
- La ritenuta del 30% non si applica sui compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero e su quelli corrisposti a stabili organizzazioni di soggetti non residenti



## Normativa interna – Modalità di tassazione

- Nel caso di compenso corrisposto ad una stabile organizzazione di un soggetto non residente, l'Agenzia delle entrate si è pronunciata (cfr. risoluzione n. 154 del 2009, che riprende la risoluzione n. 80 del 2007) a favore dell'applicabilità della ritenuta prevista dall'art. 25, comma 1, del d.P.R. n. 600/1973 per i lavoratori autonomi residenti (ritenuta del 20% a titolo di acconto)
- L'assimilazione del soggetto non residente che abbia una base fissa in Italia al professionista residente sostenuta dall'Agenzia trova conferma nei principi generali che ispirano il sistema delle ritenute alla fonte, in cui le stabili organizzazioni di soggetti non residenti vengono di norma equiparate alle società e agli imprenditori residenti
- Quanto al reddito prodotto dalla base fissa di un lavoratore autonomo non residente, le citate risoluzioni nn. 154 del 2009 e 80 del 2007 hanno altresì chiarito che la base fissa è soggetto passivo IRES che esercita un'attività non commerciale. Come tale, essa determinerà il reddito avendo riguardo alle norme stabilite per gli enti non commerciali non residenti (art. 153 e 154 del TUIR) e, quindi, con le regole proprie di ciascuna categoria di reddito previste ai fini IRPEF (principio c.d. atomistico di determinazione del reddito degli enti non commerciali).



## Casi particolari – Committente non residente o carente dei requisiti necessari per assumere la veste di sostituto d'imposta

- L'applicazione della ritenuta alla fonte presuppone:
  - ❑ che il soggetto committente della prestazione di servizi sia un soggetto residente in Italia (o la stabile organizzazione italiana di un soggetto estero)
  - ❑ che sia qualificato ai sensi dell'art. 23 del d.P.R. 600 del 1973 come soggetto in grado di assumere le vesti di sostituto d'imposta
- *Quid iuris* se manca una delle predette condizioni? Come viene concretamente tassato il compenso corrisposto al prestatore non residente?
- Posto che non può farsi luogo all'applicazione della ritenuta, si ritiene che il prestatore non residente debba presentare la dichiarazione, determinando il reddito imponibile in base alle norme sul reddito di lavoro autonomo
- Nonostante la mancanza di contabilità, dovrebbe potersi ammettere la deduzione da parte del soggetto non residente delle spese relative alla produzione del reddito
- Il soggetto non residente può comunque valersi delle deduzioni e detrazioni indicate dall'art. 24 del TUIR



## Normativa convenzionale

- Come anticipato, l'effettivo assoggettamento ad imposizione del reddito di lavoro autonomo percepito da un non residente è subordinato alla titolarità da parte dell'Italia di potestà impositiva in base alle norme convenzionali
- Art. 14 del Modello OCSE: la norma è stata abrogata con la revisione del Modello OCSE del 2000
- L'abrogazione è stata motivata dall'OCSE in virtù dell'assimilabilità del concetto di "base fissa" (cui faceva riferimento l'art. 14) a quello di stabile organizzazione
- Pertanto, ai fini della disciplina dei redditi di lavoro autonomo occorre ora fare riferimento ai principi previsti ai fini dell'attribuzione della potestà impositiva in materia di redditi d'impresa
- Tuttavia, l'art. 14 assume comunque rilievo in quanto la maggior parte delle convenzioni stipulate dall'Italia prevede una distinta disciplina dei redditi di lavoro autonomo





## Contenuto del previgente art. 14 del Modello OCSE

- La norma attribuiva **potestà impositiva esclusiva** allo Stato di residenza del lavoratore, salva l'esistenza di una base fissa nello Stato della fonte
- In presenza di una base fissa per l'esercizio dell'attività, attribuiva una **potestà impositiva concorrente** anche allo Stato della fonte, limitatamente ai redditi imputabili alla base fissa
- Come confermato anche nel 2000 dall'OCSE, ai fini dell'individuazione di una base fissa si fa tendenzialmente riferimento ai ben noti criteri elaborati in tema di stabile organizzazione
- Requisito della base fissa più restrittivo rispetto alla normativa interna  
→ Italia può assoggettare a tassazione il lavoratore autonomo non residente solo qualora questi disponga di una base fissa per l'esercizio dell'attività, salvo casi particolari



## Disciplina dei redditi di lavoro autonomo nelle CDI concluse dall'Italia

- Occorre rilevare, infatti, che diverse CDI concluse dall'Italia recano una disciplina relativa ai redditi di lavoro autonomo non del tutto conforme a quella del previgente art. 14 del Modello OCSE
- Deroga più frequentemente riscontrabile:
  - ❑ attribuzione di una **potestà impositiva concorrente** allo Stato della fonte anche qualora il lavoratore soggiorni in tale ultimo Stato per un periodo complessivamente superiore a 183 giorni nell'anno solare considerato (cfr., ad esempio, CDI Italia-Cina, CDI Italia-Ghana)



## Profili di criticità

- Alla luce del quadro esposto, possono evidenziarsi almeno due profili di criticità della normativa:
  - ❑ Diversità delle modalità di tassazione del reddito per i soggetti non residenti (tassazione proporzionale sull'ammontare lordo del compenso) e per i soggetti residenti (ritenuta d'acconto e successivo concorso del reddito alla formazione del reddito complessivo, con possibilità, quindi, di dedurre i relativi costi);
  - ❑ Diversità delle modalità di tassazione del reddito per i soggetti non residenti (ritenuta proporzionale/tassazione in dichiarazione con le aliquote IRPEF progressive) in funzione della residenza del committente e della sua qualificazione soggettiva come sostituto d'imposta



## Profili di criticità – Rilevanza della giurisprudenza comunitaria

- Soprattutto la prima delle esposte disparità di trattamento sembra censurabile alla luce dei principi fissati dalla giurisprudenza comunitaria in tema di libertà fondamentali
- Il riferimento è alle sentenze:
  - Gerritse (C-234/01)
  - Wallentin (C-169/03)
  - Scorpio (C-290/04)
- La Corte di giustizia ha ritenuto contrastanti con le libertà fondamentali (e, in particolare con la libera circolazione dei servizi e la libera circolazione dei lavoratori) normative nazionali che, in sede di imposizione fiscale dei non residenti, prendevano in considerazione i redditi lordi, senza deduzione delle spese professionali, mentre i soggetti residenti erano tassati sui loro redditi netti, previa deduzione delle spese



## Redditi prodotti in Italia da artisti e sportivi non residenti

- Piani normativi di riferimento
  - ❑ Normativa convenzionale → Art. 17 del Modello OCSE;
  - ❑ Normativa interna → Norme del TUIR in materia di qualificazione, localizzazione e determinazione dei redditi di lavoro dipendente e autonomo (artt. 23, 49, 51, 53 e 54) nonché norme del d.P.R. n. 600/1973 relative alle modalità di tassazione mediante ritenuta alla fonte (artt. 23, 24 e 25);
  - ❑ Piano comunitario → rileva in modo indiretto → possibile carattere discriminatorio della tassazione di artisti e sportivi non residenti rispetto a quelli residenti alla luce della giurisprudenza comunitaria



## Normativa interna

- Qualora in base alle norme convenzionali l'Italia sia titolare di potestà impositiva (di cui diremo successivamente), trovano applicazione le norme interne di qualificazione, localizzazione, determinazione e tassazione del reddito
- **Qualificazione**: la prestazione dell'artista o sportivo può ricadere, in linea generale, nelle categorie del lavoro autonomo o del lavoro dipendente
- Occorre distinguere, al riguardo, tra soggetti non residenti imprese, società o enti e soggetti non residenti persone fisiche
- All'interno della categoria dei soggetti non residenti persone fisiche occorre poi distinguere gli "artisti" dagli "sportivi"



## Soggetti non residenti imprese, società o enti

- In tali ipotesi, occorre tenere conto della **norma speciale di localizzazione** prevista dall'art. 23, comma 2, lett. d) TUIR, che derogando alla disciplina ordinaria in tema di localizzazione considera *"prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti [...] i compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato"*
- Si tratta di norma avente una chiara funzione antielusiva e che, per certi versi, si collega a quella prevista dall'art. 17, par. 2 del Modello OCSE, permettendo all'Italia di tassare la società interposta dall'artista o sportivo anche qualora la stessa società risieda in uno Stato che non ha concluso una CDI con l'Italia



## Soggetti non residenti persone fisiche - Artisti

- **Artista**

- se l'artista è sottoposto al potere direttivo del datore di lavoro → reddito di lavoro dipendente
- se l'artista è solo obbligato ad effettuare la sua prestazione in base al contratto senza essere sottoposto ad alcun potere direttivo → reddito di lavoro autonomo





## Soggetti non residenti persone fisiche - Sportivi

- **Sportivo**

- ❑ il reddito percepito da uno sportivo professionista si considera reddito di lavoro dipendente qualora le prestazioni siano rese in via continuativa, a titolo oneroso e in forma professionale (artt. 2 e 3, comma 1, della legge n. 91 del 1981)
- ❑ anche il reddito percepito da uno sportivo professionista può considerarsi di lavoro autonomo qualora:
  - ❖ l'attività sia svolta nell'ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni tra loro collegate in un breve periodo di tempo, ovvero
  - ❖ l'atleta non sia contrattualmente vincolato per ciò che riguarda la frequenza a sedute di preparazione od allenamento; ovvero
  - ❖ la prestazione che è oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non superi otto ore settimanali oppure cinque giorni ogni mese ovvero trenta giorni ogni anno (art. 3, comma 2, della legge n. 91 del 1981)



## Determinazione e tassazione del reddito

- Soggetti non residenti imprese, società o enti
  - ❑ Determinazione: trattandosi di un'impresa o ente non residente e privo di stabile organizzazione, le norme di determinazione dovrebbero individuarsi, rispettivamente, nell'art. 152, comma 2, e 154, comma 1, del TUIR. Ai fini della determinazione del reddito, entrambe tali norme rinviano, peraltro, alle regole generali valide ai fini IRPEF;
  - ❑ Tassazione: trattandosi di compensi per prestazioni artistiche o professionali, trova applicazione la ritenuta del 30 per cento a titolo di imposta prevista dall'art. 25, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973



## Determinazione e tassazione del reddito

- Soggetti non residenti persone fisiche
  - Determinazione: a seconda dei casi, trovano applicazione le norme in tema di reddito di lavoro dipendente ovvero di lavoro autonomo
  - Tassazione
    - ❖ se si tratta di redditi di lavoro dipendente: applicazione della ritenuta a titolo di acconto con le aliquote progressive IRPEF prevista dall'art. 23 del d.P.R. n. 600/1973
    - ❖ se si tratta di redditi di lavoro autonomo: applicazione della ritenuta del 30 per cento a titolo d'imposta di cui all'art. 25, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973



## Determinazione e tassazione del reddito

- Alcune precisazioni vanno fatte in riferimento ai redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo in base alla legge n. 91 del 1981 percepiti da persone fisiche
- Con riferimento a tali redditi, l'art. 53, comma 3 TUIR rinvia all'applicazione delle norme in tema di collaborazioni coordinate e continuative (ora art. 50, comma 1, lett. *c-bis*) TUIR)
- Trova pertanto applicazione la ritenuta a titolo di imposta del 30 per cento di cui all'art. 24, comma *1-ter*, del d.P.R. n. 600/1973
- Tuttavia, vale evidenziare che, in tal caso, la ritenuta deve essere operata sull'intero compenso percepito dallo sportivo – e non già sulla parte di esso riferibile alle prestazioni effettuate in Italia – in virtù dello speciale criterio di localizzazione di cui all'art. 23, comma 2, lett. b), TUIR



## Royalties

- A prescindere dalla natura del soggetto percettore (impresa, società o persona fisica), in presenza di *royalties* trova applicazione il **criterio speciale di localizzazione** stabilito dall'art. 23, comma 2, lett. c) TUIR che considera prodotte in Italia le *royalties* corrisposte dallo Stato, da soggetti residenti in Italia o da stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti
- **Tassazione**: trova applicazione la ritenuta del 30 per cento a titolo di imposta prevista dall'art. 25, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973

## Tassazione del reddito

- Diligenza del sostituto d'imposta nell'applicazione della ritenuta
  - ❑ Circolare n. 147 del 25/11/1978 → l'erogante nazionale che corrisponde royalties ad una beneficiaria residente in uno Stato con cui l'Italia ha concluso una CDI non è tenuto oltre i limiti della "**normale diligenza**" a verificare la documentazione acquisita dalla beneficiaria, al fine di applicare il trattamento convenzionale dell'esclusione della ritenuta
  - ❑ Recente approccio più rigoroso in ordine alla sussistenza del beneficiario effettivo ex art. 12 Modello OCSE → maggiori responsabilità gravanti sul sostituto d'imposta? Sanzioni?
    - Dovrebbe essere applicabile l'art. 6 del d.lgs. n. 472/1997 → qualora il sostituto non operi con negligenza, imprudenza o imperizia (**assenza di colpa**) non dovrebbe essere ritenuto responsabile per eventuali violazioni tributarie in tema di ritenute



## Normativa convenzionale

- Art. 17, par. 1 del Modello OCSE: “Nonostante le disposizioni degli artt. 7 e 15, il reddito che una persona residente in uno Stato contraente percepisce per le attività personalmente esercitate nell’altro Stato contraente in qualità di artista, quale artista di teatro, di cinema , radiofonico o televisivo, quale musicista ovvero sportivo, possono essere tassate in detto altro Stato”
- Disciplina speciale per artisti e sportivi, espressamente derogatoria rispetto a quella prevista per i redditi di lavoro dipendente (art. 15) e per i redditi di impresa e di lavoro autonomo (art. 7, a seguito dell’abrogazione dell’art. 14)
- Attribuzione di una **potestà impositiva concorrente** allo Stato della fonte, indipendentemente dal rispetto dei criteri sub artt. 7 e 15



## Disciplina dei redditi di artisti e sportivi nelle CDI concluse dall'Italia - Art. 17, par. 1

- In alcuni casi l'Italia ha concluso convenzioni non del tutto conformi – quanto all'art. 17, par. 1 – al Modello OCSE
- Ad esempio, nell'attuale CDI Italia-USA, la potestà impositiva concorrente dello Stato della fonte è subordinata al ricorrere di un requisito quantitativo (introito lordo percepito dall'artista o sportivo eccedente i 20.000 USD) ovvero di un requisito temporale (soggiorno da parte dell'artista o sportivo nello Stato della fonte per più di 90 giorni nell'anno considerato)





## Normativa convenzionale – *Ratio*

- Il carattere speciale della disciplina recata dall'art. 17 trova giustificazione nelle "difficoltà pratiche che spesso insorgono nell'assoggettare a tassazione artisti e sportivi che si esibiscono all'estero" (Par. 2 del Commentario all'art. 17)
- Si pensi, al riguardo:
  - alle peculiarità del tipo di attività, spesso limitata a brevi o brevissimi periodi di tempo (pochi giorni, se non, addirittura, poche ore);
  - alla mobilità propria di tale categoria di soggetti;
  - alla varietà delle opportunità di guadagno disponibili per tali soggetti;
  - alle difficoltà nello scambio di informazioni



## Normativa convenzionale – Definizione di “artista”

- L’art. 17, par. 1 non contiene una definizione di “artista” ma soltanto un elenco esemplificativo e non esaustivo
- Nella nozione di “artista” rientrano coloro che direttamente o indirettamente (attraverso i *media*) svolgono pubbliche esibizioni a carattere artistico o di intrattenimento
- L’attività può definirsi “artistica” in presenza di due elementi:
  - ❑ Elemento del divertimento (in francese: “*élément de divertissement*”)
  - ❑ Prestazione scenica (“*prestation scénique*”)
- In base al Modello OCSE non rileva l’elemento della professionalità: vi rientrano tanto gli artisti che svolgono la propria attività in modo professionale quanto quelli che la svolgono in modo occasionale. Del pari, dovrebbero rientrarvi anche le attività artistiche svolte in modo amatoriale, quando diano luogo a redditi imponibili



## Definizione di "artista" – Casi pratici

- Vi rientrano, ad esempio, i redditi degli artisti derivanti da attività di natura politica, sociale, religiosa o caritatevole **purché sia presente un carattere di intrattenimento**
- Ne sono esclusi, ad esempio, i relatori a convegni, i soggetti intervistati in Tv, il personale amministrativo o tecnico (si pensi a *cameramen*, registi, produttori, coreografi, staff tecnico, accompagnatori di un gruppo musicale, ecc..)
- Più in generale ne sono esclusi tutti gli artisti che non effettuano pubbliche esibizioni (ad es. pittori, scultori, scrittori, compositori...): in tali casi manca l'elemento della "prestazione scenica"



## Normativa convenzionale – Definizione di “sportivo”

- Manca nel Modello OCSE una definizione di “sportivo”
- I parr. 5 e ss. del Commentario all’art. 17 precisano che rientrano in tale nozione non solo i partecipanti alle gare atletiche tradizionali (es. corsa, salto, nuoto), ma anche i giocatori di tennis, golf, calcio, cricket e i piloti
- L’OCSE propende per una definizione ampia del termine “sportivo” tale da includere le persone che si esibiscono pubblicamente in una certa attività fisica o mentale, che comporta il rispetto di determinate “regole del gioco”
- Dato l’accostamento agli “artisti” sembra indispensabile l’elemento dell’**esibizione in pubblico dello sportivo**
- Non rileva l’elemento della professionalità: vi rientrano tanto gli sportivi che esercitino l’attività in modo professionale quanto quelli che effettuano prestazioni sportive in modo occasionale. Del pari dovrebbero rientrarvi anche gli amatori.



## OCSE Discussion Draft sull'art. 17 – 2010 Novità e criticità

- Tra le proposte di modifica, vi è la sostituzione, all'interno del Commentario al Modello OCSE, del termine «artista» con quello di **«intrattenitore»**
  - ❑ Tuttavia, la nozione di «intrattenitore» **non** si applicherebbe ad una modella che svolge l'attività in quanto tale (per esempio nel caso in cui presenti degli abiti durante una sfilata o un servizio fotografico)
    - *contra* → Cass., sent. 17955/2012 → una sfilata di moda integra i canoni dell'attività artistica e/o spettacolo
- Paragrafo 9.1 del Commentario (proposto in sede di Discussion Draft OCSE del 2010): la nozione di intrattenitore o sportivo include chiunque agisca in quanto tale, anche in occasione di un singolo evento nella vita - a prescindere dal fatto che egli sia un professionista o un dilettante - ovvero che riceva una vincita in denaro o un compenso per una comparsa isolata in una pubblicità televisiva o in un film
- Il citato paragrafo 9.1 del Commentario renderebbe applicabile l'art. 17 anche alle remunerazioni relative all'attività di preparazione atletica, allenamento e viaggio percepite dall'intrattenitore o dallo sportivo, anche se **non** sono direttamente correlate alla specifica performance nello Stato della fonte → **contraddizione del criterio dell'esibizione in pubblico**
- Va rilevato che, per il momento, il Discussion Draft del 2010 non ha avuto seguito e le proposte in esso contenute sono, dunque, in stand by



## Normativa convenzionale – Collegamento con l'esibizione

- La disciplina dell'art. 17 si applica esclusivamente ai redditi direttamente o indirettamente legati alla esibizione personale dell'artista o sportivo effettuata nello Stato della fonte
  - ❑ Il Discussion Draft dell'OCSE del 2010 conferma la *vis atractiva* della performance anche rispetto ai redditi derivanti da attività ulteriori rispetto alla performance (es., l'attività di merchandising e le interviste connesse all'evento sportivo o d'intrattenimento)
- Diversamente trovano applicazione le norme del Modello OCSE di volta in volta applicabili al reddito in esame
- Tipicamente assumeranno rilievo le previsioni degli artt. 7 (reddito di lavoro autonomo), 12 (royalties) e 15 (reddito di lavoro dipendente)
- Tuttavia, la distinzione non sempre è agevole...



## Compensi da pubblicità e sponsorizzazione e royalties

- **Compensi derivanti da attività pubblicitarie o di sponsorizzazione**: in base al par. 9 del Commentario all'art. 17, tali compensi dovrebbero rientrare nell'ambito dell'art. 17 solo se **siano direttamente o indirettamente collegati ad esibizioni e eventi nello Stato della fonte**
- Diversamente troveranno applicazione le norme in tema di lavoro autonomo (art. 7), lavoro dipendente (art. 15) o royalties (art. 12)
- **Royalties**: l'art. 17 dovrebbe trovare applicazione **solo qualora le royalties siano collegate direttamente ad un'esibizione dell'artista o sportivo nello Stato della fonte**
- Diversamente, trova applicazione l'art. 12 del Modello OCSE



## Sfruttamento del diritto all'immagine dell'artista/sportivo

- Compensi derivanti dallo sfruttamento del diritto all'immagine: l'art. 17 trova applicazione solo qualora siano collegati alla performance dell'artista o sportivo nello Stato della fonte
- Diversamente, trovano applicazione le norme in tema di royalties (art. 12)
- Ipotesi di cessione del diritto di sfruttamento dell'immagine a società intermediaria: riduzioni chance di tax planning in futuro
  - ❑ Revised Proposals dell'OCSE sulla nozione di «beneficial owner» (19/10/2012) → maggiore severità nell'individuazione del beneficiario effettivo (vs. soggetto interposto) delle royalties → possibilità di escludere dal trattamento convenzionale anche i beneficiari effettivi qualora la struttura sia abusiva
  - ❑ BEPS Action Plan (19/07/2013) → tendenza ad assicurare l'allocazione dei profitti derivanti dallo sfruttamento dell'*intangible* nello Stato in cui avviene la creazione del valore





## Normativa convenzionale – Pagamento a soggetto diverso dall'artista o sportivo

- Non è necessario che il compenso sia pagato direttamente all'artista o sportivo; ciò che rileva è che il **compenso sia riferito alla sua prestazione personale**
- Ad esempio:
  - ❑ **Orchestra**: un artista è dipendente dell'orchestra e riceve un salario da questa
    - in tali casi lo Stato della fonte può tassare la parte del compenso che, proporzionalmente, si riferisce al concerto svoltosi sul suo territorio
  - ❑ **Impresario/Agente**: l'art. 17 trova applicazione solo se i **compensi versati a impresari o agenti si riferiscono alla prestazione dell'artista o dello sportivo** (non si applica l'art. 17, ad esempio, ai compensi versati per l'organizzazione dell'evento)



## Normativa convenzionale – Pagamento a soggetto diverso dall'artista o sportivo – Art. 17, par. 2 Modello OCSE

- Sempre in tema di pagamento dei compensi a soggetti diversi dall'artista o sportivo particolare rilievo assume l'art. 17, par. 2, del Modello OCSE, in base al quale: “quando **il reddito derivante da prestazioni personali esercitate**, in tale qualità, **da un artista o da uno sportivo è attribuito ad una persona diversa** rispetto all'artista o allo sportivo, nonostante le disposizioni di cui agli artt. 7 e 15, detto reddito può essere tassato nello Stato contraente nel quale le attività dell'artista o dello sportivo sono svolte”
- Si tratta di una norma con finalità, in origine, evidentemente antielusive, inserita nel Modello OCSE del 1977 per contrastare le c.d. “*star companies*”



## Normativa convenzionale – Pagamento a soggetto diverso dall'artista o sportivo – Art. 17, par. 2 Modello OCSE

- Occorre tuttavia rilevare che tale previsione sta via via assumendo portata più generale, trovando spesso applicazione anche in fattispecie non contraddistinte da quegli intenti elusivi o evasivi propri delle “star companies”
- Si pensi, ad esempio, a:
  - ❑ società sportive, per i compensi ricevuti a seguito dell'esibizione dei propri sportivi;
  - ❑ orchestre e compagnie, costituite in forma di soggetti di diritto, per le esibizioni dei loro artisti
- Sfruttando l'art. 17, par. 2 del Modello OCSE lo Stato della fonte può tassare direttamente la società sportiva o l'orchestra per il compenso percepito in relazione all'esibizione tenutasi sul relativo territorio



## Normativa convenzionale – Art. 17, par. 2 Modello OCSE – Casi triangolari

- Le complessità maggiori riguardano, in ogni caso, le ipotesi cc.dd. “triangolari”, in cui, cioè, l’artista o sportivo e la società interposta non risiedano nello stesso Stato
- Assumendo lo Stato della fonte come Stato S, il par. 11.1 del Commentario all’art. 17 afferma che:
  - se la società risiede nello Stato X e l’artista o sportivo risiede in un terzo Stato → l’art. 17, par. 2 dà la possibilità allo Stato della fonte S di tassare il reddito della società in virtù delle previsioni del Trattato S-X
  - se la società risiede in un terzo Stato che non ha concluso convenzioni con lo Stato S → lo Stato S può tassare la società sulla base del proprio diritto interno



## Profili critici della disciplina – Interposizioni fittizie

- Ipotesi di triangolazioni con interposizioni fittizie di società: in tali casi l'art. 17, par. 2 è insufficiente a superare le problematiche che si possono porre → ciò in quanto l'art. 17, par. 2 presuppone un'interposizione reale della società, presuppone, cioè, l'esistenza effettiva di tale società
- In ipotesi del genere potrebbe soccorrere, a livello interno, l'art. 37, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 che consente all'A.F. di imputare direttamente al soggetto interponente (piuttosto che all'interposto) i relativi redditi
- Sotto il profilo operativo, l'azione dell'A.F. potrebbe incontrare ostacoli nella non agevole individuazione dell'artista o sportivo interponente, per mancanza, ad esempio, di scambi di informazioni con gli Stati esteri interessati
- Esempi giurisprudenziali: caso Maradona



## Profili critici della disciplina – Tassazione “al lordo” di artisti e sportivi non residenti

- Un’ulteriore criticità può ravvisarsi nella disparità di trattamento tra la tassazione proporzionale al lordo prevista per sportivi e artisti non residenti rispetto a quella progressiva e al netto dei costi prevista per gli artisti e sportivi residenti
- Al riguardo valgono le medesime considerazioni svolte in merito ai redditi di lavoro autonomo in punto di rilevanza della giurisprudenza comunitaria
- Si segnala, comunque, che nella versione 2008 del Commentario all’art. 17 è stato aggiunto un paragrafo contenente un’ulteriore previsione che gli Stati intenzionati a conformarsi alla giurisprudenza comunitaria potrebbero aggiungere nell’art. 17 delle future CDI
- Sulla base di tale ulteriore previsione, in sostanza, verrebbe accordata agli artisti e sportivi non residenti la facoltà di richiedere allo Stato della fonte di essere tassati al netto dei costi sostenuti