

La tassazione degli artisti nel diritto nazionale e nelle convenzioni contro le doppie imposizioni

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La definizione di artista nell'articolo 17, paragrafo 1, del Modello Ocse. 3. – Il credito di imposta quale metodo per eliminare le ipotesi di doppia imposizione e i problemi applicativi che esso comporta 4. – L'articolo 17, paragrafo 2, del Modello Ocse e l'art. 23, 2° comma, lett. d), del t.u.i.r.

1. – Premessa.

Gli artisti così come gli sportivi sono sempre stati oggetto di particolare interesse da parte degli Stati e delle organizzazioni internazionali, OCSE *in primis*, al fine di individuare una corretta tassazione dei proventi derivanti dalle loro prestazioni.

Le peculiari caratteristiche dell'attività svolta, connotata da elevata mobilità e normalmente anche da un notevole ammontare dei compensi percepiti, hanno, infatti, reso sempre necessario un confronto tra i diversi Paesi per cercare di assicurare un'imposizione equa sia nello Stato dove l'artista fornisce la propria prestazione sia in quello dove lo stesso risiede. Questo soprattutto nell'ottica di consentire allo Stato della fonte di tassare i proventi derivanti dall'esibizione dell'artista sul proprio territorio senza però che la probabile applicazione del *worldwide taxation principle* nello Stato di residenza comportasse un doppia imposizione in capo al contribuente¹.

Per raggiungere questo lodevole obiettivo, già nella prima versione del Modello Ocse si è quindi deciso di predisporre una norma specifica che regolasse l'attività di questi soggetti.

Il Modello Ocse ha pertanto presentato fin da subito una disciplina a parte per gli artisti (articolo 17), sulla base del presupposto che quella prevista per la generalità dei lavoratori autonomi e dipendenti (articoli 14² e 15) non fosse idonea a regolare la produzione dei redditi

¹ In Italia le due norme di riferimento in relazione a quanto appena detto sono il comma 1 dell'articolo 3 del Tuir (*worldwide taxation principle*) e l'articolo 23 del medesimo testo legislativo (tassazione dei redditi di soggetti non residenti). Per un commento a queste disposizioni non si può che rimandare a G. Andreani, G. Ferranti, *Testo Unico Imposte sui Redditi*, Ipsoa, Milano, 2017; M. Leo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Giuffrè, Milano, 2018, 26; P. Parisi, *Tuir 2018*, Ipoa, Milano, 2018; G. Tinelli, *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, Cedam, Padova, 2009.

² L'articolo 14 è stato abrogato il 29 aprile 2000, a seguito dell'emanazione del rapporto Ocse "*Issues related to article 14 of the Oecd Model Tax Convention*". La disciplina convenzionale applicabile ai lavoratori autonomi deve quindi essere ora ricercata nell'articolo 7 del Modello Ocse che nella nozione di impresa comprende anche coloro che svolgono la propria attività in maniera individuale. Sul punto si veda. A. Cissello, G. Odetto, G. Valente, *Accertamento*, Ipsoa, Milano, 2010, 431; P. Pistone, *Diritto Tributario Internazionale*, Giappichelli Editore, Torino, 2017, 237; G. Sozza, *La Fiscalità internazionale*, Milano, 2007, 94.

Si fa in ogni caso presente che seppur abrogato nel Modello Ocse l'articolo 14 rimane in vigore in numerose convenzioni contro le doppie imposizioni siglate dall'Italia. Il nostro Paese, così come il Portogallo, si è infatti riservato il diritto di continuare ad inserire nella Convenzioni contro le doppie imposizioni un articolo specifico per professionisti e imprenditori individuali.

di soggetti che rimangono nel territorio dello stato estero per un periodo molto ridotto³, strettamente necessario per l'esecuzione della prestazione programmata⁴.

L'articolo 17 del Modello Ocse non è però una disposizione disemplice interpretazione e nel corso degli anni ha dato vita ad accessi dibattiti a partire dalla definizione stessa di artista.

Nel proseguo si affronteranno i temi principali legati alla norma appena indicata.

2. – *La definizione di artista nell'articolo 17, paragrafo 1, del Modello Ocse.*

L'articolo 17 non contiene una definizione generale di artista bensì un elenco, non esaustivo⁵, di soggetti che ricadono all'interno dell'ambito di applicazione della norma. Tra di essi figurano gli attori teatrali, gli attori cinematografici e gli attori che partecipano a filmati pubblicitari, ma non solo, nel concetto di artista la disposizione fa rientrare anche gli speaker radiofonici nonché i musicisti nel senso più ampio del termine, volto a comprendere praticamente ogni tipologia di cantante e orchestrale.

Dal tenore della norma si comprende una certa difficoltà nel fornire una definizione di artista, del resto, la molteplicità delle forme con cui l'attività artistica può essere esercita non permette di delimitare in modo univoco il contenuto di questa nozione⁶.

Risulta quindi di particolare interesse valutare le soluzioni adottate dai diversi Paesi per superare questo problema⁷.

Per quanto riguarda l'Italia di recente i giudici di merito fiorentini⁸ hanno avuto modo di evidenziare come l'attività di un artista richieda "una creatività tipica di chi esercita un'arte" e un'originalità tale da renderla infungibile⁹.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano¹⁰ ha invece individuato nello svolgere un'attività volta ad intrattenere un pubblico il requisito maggiormente idoneo a distinguere un artista da soggetti che svolgono attività magari simili, ma non tali da ricadere nell'ambito di applicazione dell'articolo 17 del Modello Ocse. In particolare i giudici milanesi hanno escluso che possa essere considerato un artista chi fornisce un'esibizione come mero contorno rispetto alla commercializzazione o alla promozione di un prodotto. Per questo motivo sono state escluse da questa nozione le modelle che posano per un catalogo di moda o indossano vestiti

³M. Belloni, *Modello Ocse: "Entertainers and Sportspersons" e "Termination Payments"*, in *Fisc. e Comm. int.*, 2015, 19.

⁴ Il fatto che gli artisti, così come gli sportivi, abbiano una norma specifica e non rientrino nell'ambito di applicazione degli articoli predisposti per la generalità dei lavoratori autonomi dipendenti è probabilmente dovuta anche alla circostanza che i compensi da questi percepiti sono di solito di ammontare rilevante e necessitano quindi di particolare attenzione.

⁵ Lo stesso commentario Ocse al paragrafo 3 sottolinea come le difficoltà nel definire il concetto di artista rendano l'elencazione contenuta nell'articolo 17 meramente esemplificativa.

⁶ S. Battistini, *La tassazione dei compensi e delle royalties percepiti da artisti non residenti in Italia*, cit., 6375.

⁷ Si tenga peraltro conto che mancando una definizione di artista nel modello OCSE, gli Stati non possono che fare riferimento alla legislazione domestica per delimitare tale nozione (articolo 3, comma 2, del Modello).

⁸Comm. trib. prov. Firenze, 15 febbraio 2016, n. 247 in *Banca Dati Ipsosa-Bigsuite*. In questa sentenza sulla base dei criteri appena indicati i giudici fiorentini hanno escluso che l'attività delle modelle potesse rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 17 del Modello Ocse. Nel medesimo senso si era già espressa Comm. trib. reg. Toscana, 11 settembre 2014, n. 1672 in *Banca Dati Ipsosa-Bigsuite*.

⁹ Al riguardo si veda anche il contributo di E. de Santis, *Artisti e sportivi: Tassazione del reddito*, in *Fisc. e Comm. int.*, 2018, 34

¹⁰ Comm. Trib. Prov. Milano, 24 giugno 2015, n. 5775 in *Banca Dati Ipsosa-Bigsuite*.

di noti marchi durante le sfilate. La loro prestazione non è volta, infatti, ad intrattenere un pubblico che vuole vedere uno spettacolo, bensì solo a pubblicizzare un bene di consumo¹¹. In questo senso di recente si è espressa anche la Suprema Corte con la sentenza 7 settembre 2018, n. 21865, sebbene con una motivazione piuttosto succinta.

L'Italia ovviamente non è stato l'unico Paese a confrontarsi con la nozione di artista contenuta nell'articolo appena citato¹².

I Paesi Bassi sono stati tra le prime Nazioni a porsi il problema di delimitare i contorni di questo concetto. In una decisione abbastanza risalente la *Hoge Rasm* (Suprema Corte olandese), in riforma di una sentenza della Corte di Appello di Amsterdam, ha ritenuto che anche gli orchestrali che svolgono funzioni minori all'interno di uno spettacolo meritassero la qualifica di artisti¹³. La nozione di artista prescinde, infatti, dal valore del contributo offerto quando questo è comunque diretto ad intrattenere il pubblico. Oltre a ciò non sembrava corretto ai giudici olandesi discriminare soggetti che praticavano lo stesso mestiere di altri, sebbene con un successo diverso¹⁴.

In Germania la Bundesfinanzhof, in controtendenza rispetto alle altre corti europee, ha ritenuto in un primo momento¹⁵ che nella nozione di artista rientrassero anche i soggetti che non si esibivano direttamente in pubblico, ma che svolgevano un'attività propedeutica allo spettacolo, come ad esempio gli scenografi.

La Corte tedesca è tornata però velocemente su i suoi passi statuendo che sebbene l'articolo 17 del Modello Ocse non indichi espressamente che l'attività dell'artista debba essere svolta in pubblico, la *ratio* della norma giustifica una tale distinzione¹⁶. La disposizione appena indicata è stata, infatti, creata per soggetti che rimanevano nel territorio dello Stato estero per un periodo molto ridotto, strettamente necessario per l'esecuzione della prestazione programmata. Non rientrano, tuttavia, in questa categoria gli scenografi e chi opera dietro le quinte visto che questi soggetti sono normalmente reperiti *in loco* o comunque non seguono chi si esibisce sul palco in ogni spostamento, soprattutto in quelli molto brevi. Per questi professionisti possono quindi trovare applicazione, senza problemi di sorta, le disposizioni

¹¹ Il confine è però certamente sottile come sottolineato del resto dalla dottrina. G. Frasoni, *La tassazione degli sportivi e degli artisti nelle convenzioni internazionali*, in *Lo Sport e il Fisco* a cura di V. Uckmar, Cedam, Padova, 2016, 219.

¹² Per una disamina delle decisioni su artisti e sportivi di diversi Stati membri dell'Ocse si rimanda anche al contributo di E. de Santis, *Artisti e sportivi: Tassazione del reddito*, cit., 34; L.A. Romero Topete, *Analysis of the Case Law on the Scope of Article 17 of the OECD Model: Issues Resolved and Yet to Be Resolved*, in *Bulletin for International Taxation*, 2017.

¹³ *Hoge Rasm (NL)*, 23 Nov. 1983, case n. 21.818, in *BNB 1984/33, V-N 1984, page 12, item 6*.

¹⁴ Per i giudici olandesi quindi rientra nella nozione di artista sia il primo violino di un'orchestra famosa sia un orchestrale a cui sono riservate poche note all'interno di un concerto.

¹⁵ Bundesfinanzhof (DE), 11 aprile 1990, case n. I R 75/88, in *BFHE 160, 513, Tax Treaty Case Law, IBFD*.

¹⁶ Bundesfinanzhof (DE), 2 dicembre 1992, case n. I R 77/91, in *IStR1993, 171, Tax Treaty Case Law IBFD*; Bundesfinanzhof (DE), 8 aprile 1997, case n. I R 51/96, in *BStBl II 1998, 113, Tax Treaty Case Law IBFD*; Bundesfinanzhof (DE), 18 luglio 2001, case n. I R 26/01, in *BStBl II 2002, 410, Tax Treaty Case Law IBFD*.

applicate a tutti gli altri lavoratori autonomi o dipendenti (articolo 14¹⁷ e 15 del Modello Ocse).

In Canada l'attenzione è stata posta sul livello di intrattenimento che deve avere la prestazione resa dal professionista.

Un commentatore radiofonico che seguiva le partite di una nota squadra di *baseball* statunitense non è stato, infatti, considerato rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 17 del Modello sulla base del fatto che questo soggetto, al pari di un giornalista, si limita a narrare gli eventi che si svolgono sul campo¹⁸. La sua attività non ha quindi la funzione primaria di intrattenere il pubblico quanto piuttosto quello di informarlo sugli avvenimenti della partita. Sotto questo aspetto, in realtà, bisogna evidenziare che è difficile escludere a priori che i commentatori non abbiano come funzione principale quello di intrattenere il pubblico, sebbene ovviamente nel contesto della narrazione di un avvenimento sportivo. In molti casi le cronache di questi soggetti sono, infatti, tali da trascendere il semplice resoconto dell'evento, avendo più la funzione di tenere il pubblico incollato alla radio o alla televisione in quei minuti in cui la manifestazione sportiva in sé non risulta particolarmente interessante.

Anche il Verwaltungsgerichtshof, Suprema Corte amministrativa austriaca¹⁹, ha ritenuto che la funzione di intrattenimento del pubblico sia la caratteristica principale di un artista. Sulla base di questo assunto i giudici austriaci hanno valutato che rientrasse in questa nozione anche una nota cantante e *performer* residente negli Stati Uniti che aveva promosso un bevanda in un *resort* austriaco nel contesto di un esibizione canora di trenta minuti. Nonostante quindi l'esibizione fosse stata predisposta con solo il fine di promuovere un prodotto, la circostanza che tale pubblicità fosse avvenuta all'interno di un concerto, seppur breve, ha fatto propendere la Corte austriaca per ritenere il fine economico come secondario rispetto alla volontà di offrire uno spettacolo al pubblico presente²⁰.

Dall'analisi delle pronunce appena indicate emergono alcune piccole differenze nel definire la nozione di artista tra i veri Paesi dell'Ocse, nonostante ciò le diverse decisioni hanno più tratti in comune che difformità.

Dalle stesse emerge quindi una figura di artista quasi unitaria che può essere sintetizzata nella seguente definizione: l'artista è colui il quale svolge una funzione di intrattenimento del pubblico dotata di una dose di creatività e originalità, senza che questa risulti sovrastata da secondi fini, come la cronaca di un evento o la sponsorizzazione di un prodotto²¹.

¹⁷ Le decisioni indicate sono precedenti all'abrogazione dell'articolo 14. Le conclusioni delle sentenze citate tuttavia non sono scalfite dall'abolizione di questa norma. Si rimanda a quanto in detto nella nota 2 del presente contributo.

¹⁸ Tax Court of Canada, 31 gennaio 2002, case Thomas F. Cheek v. Her Majesty the Queen, in *CTC 2115, Tax Treaty Case Law IBFD*.

¹⁹ Verwaltungsgerichtshof, 30 giugno 2015, case n. 2013/15/0266 in *Tax Treaty Case Law IBFD*.

²⁰ Le corti italiane sembrano invece più severe quando affrontano questa questione. Si pensi a quanto detto in precedenza in relazione all'attività dei modelli. Sebbene forse tale differenza di trattamento debba essere ricercata esclusivamente nella circostanza che lo spettacolo offerto dai modelli quando promuovono un prodotto richiede meno talento "artistico" rispetto a quello offerto da un cantante.

²¹ Sul punto si rimanda a P. Pistone, E. Schaffer, *Entertainers According to Art. 17 OECD Model Convention in The Oecd Model Convention ad its Update 2014*, M. Lang et al eds, IBFD, 2015. Nell'opera è stato evidenziato che l'artista delineato dall'articolo 17 del Modello Ocse ha sempre due tratti distintivi: l'esercizio della sua attività in pubblico e la volontà di intrattenere i soggetti a cui si rivolge. Per giustificare quest'ultima conclusione gli illustri autori del contributo appena citato hanno messo in risalto le modifiche del Modello e del Commentario intervenute nel 2014 e in particolare la

Appurato cosa si debba intendere per artista si può passare ad analizzare il modo in cui l'articolo 17 del Modello OCSE ha cercato di evitare la doppia imposizione qualora due Stati ritengano entrambi di avere il diritto di tassare i redditi di questo soggetto.

3. – *Il credito di imposta quale metodo per eliminare le ipotesi di doppia imposizione e i problemi applicativi che esso comporta.*

L'articolo 17 del Modello Ocsenon prende apertamente una posizione in merito alle modalità con cui evitare la doppia imposizione. La norma si limita, infatti, a indicare che i redditi dell'artista possono essere soggetti a tassazione anche²² nello Stato dove questo esercita la propria attività, non chiarendo, tuttavia, come superare la probabile tassazione anche nel Paese di residenza.

Nel silenzio della disposizione è intervenuto il Commentario che ha fin da subito suggerito di adottare il metodo del credito d'imposta.

In altre parole poiché la clausola convenzionale non attribuiva agli Stati la tassazione esclusiva dei redditi artistici prodotti nel proprio territorio, per evitare che tali redditi fossero doppiamente assoggettati ad imposizione, è stato consigliato allo Stato di residenza di riconoscere un credito²³ pari alle imposte pagate dall'artista all'estero²⁴.

L'imposizione alla fonte non è tuttavia sempre e completamente accreditabile nel paese di residenza²⁵.

Non tutti gli Stati prevedono, infatti, l'istituto del credito di imposta, e anche quelli che lo prevedono possono avere oneri amministrativi comunque significativi, il che colpisce maggiormente chi in pochi giorni si deve esibire in più Paesi esteri come, ad esempio, i musicisti durante i *tour* mondiali.

Senza contare che, anche qualora si riuscissero a superare questi problemi, la tassazione alla fonte, di solito applicata sul compenso lordo, non trova quasi mai perfetta capienza nel credito di imposta riconosciuto nel Paese di residenza.

La circostanza che il credito di imposta non riesca a coprire interamente le imposte pagate all'estero colpisce soprattutto gli artisti meno famosi che a fronte di oneri amministrativi di

circostanza che l'articolo 17 non usi più l'espressione "artist" ma la più specifica "entertainer". Le sentenze di molti Paesi Ocse sembrano andare leggermente oltre queste due caratteristiche richiedendo anche una certa dose di creatività nella prestazione offerta.

²² Si tratta quindi di una potestà impositiva concorrente come chiarito del resto di recente da Cass., 24 novembre 2016, n. 23984 in *Fisco*, 2017, 370.

²³ La norma di riferimento in Italia è l'articolo 165 del Tuir. Per un commento generale a questa disposizione e al meccanismo del credito di imposta si rimanda a G. Andreani, G. Ferranti, *Testo Unico Imposte sui Redditi*, Ipsoa, Milano, 2017; M. Leo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Giuffrè, Milano, 2018, 26; P. Parisi, *Tuir 2018*, Iposa, Milano, 2018; G. Tinelli, *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, Cedam, Padova, 2009.

Sul tema del credito di imposta si vedano anche F. Avella, *La definitività dell'imposta estera per beneficiare del credito di imposta per redditi prodotti all'estero e la (mancata) decadenza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 6; S. Mayr, *La disciplina del credito di imposta per i redditi esteri*, in *Boll. trib.*, 2015, 744; R. Michelutti, *Aspetti problematici in tema di riporto delle eccedenze di crediti per imposte estere*, in *Corr. Trib.*, 2005, 2134; R. Scalia, *Il riconoscimento del credito di imposta a fronte di redditi esteri alla prova della trasparenza ex articolo 5 del Tuir*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 127.

²⁴ E. Mattesi, *Il requisito territoriale nella tassazione irpef degli atleti*, in *Fisco*, 2012, 1264; S. Battistini, *La tassazione dei compensi e delle royalties percepiti da artisti non residenti in Italia*, cit., 6375.

²⁵ P. de' Capitani di Vimercate, *Le Star Companies*, cit., 1095.

rilievo e a redditi contenuti da portare a tassazione nel paese di residenza, finiscono inevitabilmente per subire una tassazione sproporzionata.

Questa problematica non è sfuggita alla Corte di Giustizia²⁶ che in diverse occasioni si è sempre dimostrata ostile all'applicazione del prelievo alla fonte sul compenso lordo degli artisti che svolgono la propria attività in un Paese dell'Unione Europea, ritenendo che esso limitasse eccessivamente l'esercizio della libertà di prestazione dei servizi garantita dal Trattato (artt. 49 e 56 TFUE).

Molti autori hanno per questo motivo visto con estremo favore²⁷ la riforma fiscale olandese del 2007, la quale ha abrogato la ritenuta alla fonte per artisti e sportiviresidenti in Stati convenzionati.

I Paesi Bassi hanno addirittura tentato di andare oltre alla loro riforma interna chiedendo all'OCSE di eliminare l'articolo 17 dal Modello del 2014.

L'Ocse non ha accolto la proposta olandese, ma quando ha dovuto aggiornare il commentario ha tenuto conto del fatto che il credito di imposta tende a gravare in maniera assai onerosa sugli artisti e sportivi meno abbienti e ha cercato di trovare una soluzione, suggerendo agli Stati membri di inserire all'interno dell'articolo 17 delle loro convenzioni una soglia di reddito che l'artista deve annualmente conseguire nello Stato della prestazione perché questo possa tassarlo.

La soluzione non era del resto nuova in quanto già adottata dagli Stati Uniti in diverse Convenzioni bilaterali²⁸.

L'Ocse seppure non andando ad incidere direttamente sulla norma non si è mostrato quindi del tutto insensibile alle critiche che gli sono state mosse dalla dottrina e dalla Corte di giustizia europea in relazione ai difetti che un sistema di tassazione basato sul credito di imposta inevitabilmente comporta.

4. – *L'articolo 17, paragrafo 2, del Modello Ocse e l'art. 23, 2° comma, lett. d), del t.u.i.r.*

Nei paragrafi precedenti è stata messa in luce la disciplina applicabile ai redditi degli artisti quando questi sono direttamente imputati alla persona fisica che svolge la prestazione.

Non è tuttavia inusuale che gli artisti per le più svariate esigenze imputino i propri redditi ad un soggetto terzo. Questo accade per esempio con le orchestre dove il committente paga l'ente per la prestazione artistica e non il singolo professionista che la compone o con le cd. *star companies* che in base ad appositi accordi con l'artista si occupano di sfruttare la sua immagine²⁹. Quest'ultimi contratti hanno lo scopo, certamente lecito, di valorizzare le attitudini professionali dell'artista, la cui immagine, indipendentemente dalle sue esibizioni, ha un valore commerciale che può essere ceduto e gestito da terzi, nonché sfruttato a fini

²⁶ Si veda al riguardo Corte di Giustizia nella sentenza 12 giugno 2003, C-234/01, in *Banca datiBigsuite*. Il caso riguardava un batterista olandese esibitosi in Germania che lamentava l'applicazione della ritenuta del 25% al lordo dei costi sostenuti. Nel medesimo senso si vedano anche Corte giustizia, 3 ottobre 2006, C-290/04, in *Banca datiBigsuite*; Corte giustizia, 15 febbraio 2007, C-345/04 in *Banca datiBigsuite*; Corte giustizia, 18 ottobre 2012, C-498/10, in *Banca datiBigsuite*.

²⁷ In questo senso si veda anche il contributo di D. Molenaar, *Entertainers and Sportspersons Following the Update OECD Model (2014)*, in *Bulletin for International Taxation*, 2015, 37.

²⁸ Sul punto si veda il contributo di D. Molenaar, *Minimum Threshold for Entertainers and Sportspersons in Article 17 of the OECD Model*, in *Bulletin for International Taxation*, 2016, 224.

²⁹ P. de' Capitani di Vimercate, *Le Star Companies*, in *DPTI*, 2015, 1089.

soprattutto pubblicitari³⁰. Le *star companies* possono però essere utilizzate anche per cercare di ridurre il carico fiscale dell'artista. Si pensi al solo fatto che società e persone fisiche hanno una diversa aliquota fiscale³¹ nonché un diverso criterio di tassazione del reddito (cassa o competenza)³². Senza contare che molte volte queste società sono localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata, il che le porta spesso a trascendere la pianificazione fiscale lecita integrando i presupposti di un'evasione di imposta vera e propria³³.

Questa possibilità di utilizzare veicoli societari per finalità non sempre lecite, ha portato, già nel 1974 alcuni paesi dell'OCSE, in occasione del "*Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*", a domandarsi come si potesse impedire che la norma convenzionale prevista appositamente per tassare in modo efficace i redditi degli artisti fosse da questi aggirabile.

A seguito del dibattito generato, l'Ocse nel 1977 ha deciso di optare per inserire nell' articolo 17 un secondo paragrafo, il quale, al fine di prevenire l'elusione della normativa convenzionale, stabilisce che, anche quando i redditi derivanti dalle attività svolte dall'artista siano corrisposti ad un altro soggetto³⁴, gli stessi possano comunque essere sottoposti a tassazione nel Paese in cui viene svolta la singola prestazione.

In altre parole il reddito di un artista anche quando è attribuito a soggetti terzi permette allo Stato in cui questo si è esibito di applicare l'imposta su base territoriale³⁵.

La norma anche in ragione del motivo per cui era stata introdotta è stata inizialmente interpretata in una chiave strettamente antielusiva. Del resto era lo stesso Commentario ad avvallare questa tesi.

Un'interpretazione del genere pareva tuttavia a molti Stati troppo limitata³⁶, per questo motivo in occasione dell'*OECD Report* del 1987 si decise di operare una modifica al commentario Ocse che rendesse esplicita l'applicabilità del paragrafo 2 anche ad ipotesi diverse da quelle derivanti da fenomeni elusivi.

A seguito di questa modifica il Commentario ha iniziato a prevedere, e prevede tuttora, che la norma in commento trovi applicazione principalmente in tre ipotesi.

³⁰ Lo stesso discorso, con le dovute cautele, vale anche per gli sportivi. In relazione agli sportivi non si può che rimandare a F. Randazzo, *Il trattamento fiscale delle remunerazioni indirette agli atleti, con particolare riferimento ai casi di interposizione di terzo*, in *Lo Sport e il Fisco* a cura di V. Uckmar, Cedam, Padova, 2016.

³¹ Su questo aspetto si evidenzia che la Comm. Trib. Reg. della Lombardia nella sentenza del 21 novembre 2017 ha avuto modo di statuire che "*nessuna norma impedisce di costituire nuove società e cedere alle stesse il proprio diritto di immagine*". Non muta quanto detto che la società usufruisce di un'aliquota più favorevole rispetto a quella della persona fisica. Va segnalato per completezza che si trattava di un caso di *star companies* localizzata in Italia. Come vedremo la giurisprudenza risulta essere più severa quando la società è localizzata in Paesi con una bassa tassazione.

³² G. Saporito, R. Lupi, *Cessione dell'immagine artistica tra tax planning ed evasione tributaria*, in *Dial. trib.*, 2015, 305.

³³ G. Saporito, R. Lupi, *Cessione dell'immagine artistica tra tax planning ed evasione tributaria*, in *Dial. trib.*, 2015, 305.

³⁴ Tale norma si applica principalmente alle cosiddette *Star Companies* ma non è limitata a queste.

³⁵ Naturalmente, la possibilità di tassazione alla fonte concerne soltanto i redditi direttamente riconducibili alla prestazione dell'artista/sportivo e non si estende invece ai redditi propriamente di impresa della società, per esempio di promozione di eventi.

³⁶ Si opponevano invece ad un'interpretazione estensiva del paragrafo 2 del Modello Ocse Stati Uniti, Canada e Svizzera.

Il primo caso si riferisce ad una situazione abbastanza frequente nella prassi e cioè la percezione del compenso da parte di una società di *management*, che lo incassa per le prestazioni di una serie di artisti sotto contratto con la stessa.

Il secondo caso forse è quello che tocca più da vicino gli artisti nella loro generalità. Si tratta della percezione dei compensi da parte di orchestre, *troupe* o altre formazioni artistiche. Chi organizza spettacoli ingaggiando questi enti non paga, infatti, i singoli artisti ma la compagine che li raggruppa, la quale poi a sua volta corrisponde un compenso ai propri componenti.

Il pagamento diretto a questi enti crea una serie di problemi.

In primis, il fatto che i singoli artisti siano remunerati dalla formazione artistica di cui fanno parte dopo che questa è stata pagata da chi organizza l'evento può comportare un fenomeno di doppia imposizione all'interno dello Stato della prestazione. Il reddito derivante dall'esibizione sarà, infatti, tassato una prima volta in base al paragrafo 2 dell'articolo 17 del Modello Ocse in capo alla compagine artistica e potrebbe esserlo³⁷, anche una seconda volta, in base al primo paragrafo della medesima disposizione, in capo al singolo artista nel momento in cui questo si vede retrocessa la parte del compenso che gli spetta per la sua partecipazione all'esibizione corale.

Oltre a ciò, si tenga conto che la remunerazione di queste entità comprende anche le prestazioni di soggetti che non sono propriamente³⁸ degli artisti (si pensi al coreografo o al regista). Cosicché la corretta applicazione della disposizione in commento comporta che il reddito totale della formazione artistica sarà soggetto alla disciplina dell'articolo 17, mentre i singoli redditi dei componenti della stessa potrebbero essere tassati sia in base a questa disposizione (primo paragrafo) sia in base agli articoli 7, 14, 15 a seconda dell'effettivo lavoro svolto dal singolo professionista e della sua qualificazione (lavoro dipendente o autonomo).

La terza ipotesi in cui il paragrafo 2 dell'articolo 17 trova applicazione riguarda quei casi in cui le remunerazioni per le prestazioni fornite dagli artisti sono corrisposte ad un terzo per fini meramente tributari, legittimato dall'artificioso abbattimento dell'imponibile nel paese della fonte e in quello dello Stato di residenza (in quest'ultimo caso attraverso la scelta di collocare il veicolo societario in un Paese a fiscalità privilegiata). Si tratta quindi di fattispecie che rispondono perfettamente alla finalità originaria della disposizione.

Come visto l'articolo 17, par. 2, è interpretato allo stato attuale in maniera piuttosto ampia.

Questo approccio è stato adottato anche nella lettura della disposizione italiana di riferimento (oggi, l'art. 23, 2° comma, lett. *d*), t.u.i.r.), che nonostante l'interpretazione antielusiva che era stata data dalla circolare ministeriale n. 21/R.T. del 12 aprile del 1975 oggi è ritenuta dalla dottrina³⁹ avere una portata assai più ampia, tale da ricomprendere anche ipotesi che esulano da fenomeni abusivi.

³⁷ La questione è lasciata ai singoli Stati i quali potrebbe prevedere strumenti per evitare la doppia imposizione come no. Il commentario pur avendone preso atto di questo problema non fornisce una soluzione per risolverlo in maniera uniforme per tutte le tipologie di professionisti. Al riguardo si rimanda a quanto detto da G. Frasoni, *La tassazione degli sportivi e degli artisti nelle convenzioni internazionali*, in *Lo Sport e il Fisco* a cura di V. Uckmar, Cedam, Padova, 2016.

³⁸ Si veda quanto detto nel paragrafo 2 del presente contributo.

³⁹ P. de' Capitani di Vimercate, *Le Star Companies*, in *DPTI*, 2015, 1089; G. Frasoni, *La tassazione degli sportivi e degli artisti nelle convenzioni internazionali*, in *Lo Sport e il Fisco* a cura di V. Uckmar, Cedam, Padova, 2016.

Va tuttavia segnalato che al momento l'Amministrazione finanziaria preferisce ancora ricorrere all'istituto dell'interposizione di persona invece che utilizzare la norma appena indicata per recuperare redditi prodotti dall'artista in Italia, ma attribuiti a società estere (di solito *star companies*).

In questo senso si veda il procedimento sfociato nella sentenza della Cassazione, 21 gennaio 2015, n. 960. In questo caso l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che ad uno sportivo (ma il discorso ovviamente vale anche per gli artisti) dovessero essere imputati i rapporti derivanti dai contratti stipulati tra la società a cui questo aveva ceduto i propri diritti di immagine (localizzata in uno Stato estero) e gli *sponsor* che lo utilizzavano per promuovere i propri prodotti. Il tutto in ragione del fatto che la "*citata società non può essere considerata un interlocutore terzo rispetto allo sportivo, ma una diretta emanazione dello stesso pilota*" (interposizione)⁴⁰.

Questo approccio dell'Amministrazione finanziaria era stato tenuto anche in altri procedimenti precedenti (Cass. 26 febbraio 2010, n. 4737; Cass., 6 marzo 2013, n. 19100⁴¹; nella giurisprudenza di merito si veda anche Comm. trib. II grado Napoli 6 settembre 1994, n. 126⁴²)⁴³.

In tutti i casi appena indicati l'Amministrazione avrebbe potuto reclamare il pagamento dell'imposta sul reddito in Italia facendo leva sull'art. 23, 2° comma, lett. *d*) e/o sull'art. 17, par. 2, della convenzione eventualmente applicabile, ma così non è stato.

L'atteggiamento dell'Agenzia delle Entrate è probabilmente dovuto al fatto che applicando la norma appena citata, l'aliquota dell'imposta è quella Ires, e non la marginale Irpef, e le prospettive di recupero effettivo in sede di riscossione sulla società probabilmente sono meno promettenti di quelle nei confronti del contribuente persona fisica⁴⁴.

La circostanza che l'Agenzia preferisca ricorrere a questo istituto rispetto all'applicazione dell'articolo 23, 2° comma, lett. *d*) o dell'art. 17, par. 2 previsto da numerose convenzioni internazionali siglate dall'Italia, è riscontrabile anche nei documenti di Prassi. La risoluzione 15 gennaio 1996, n. 15/E del Ministero delle Finanze, avente ad oggetto l'esibizione in Italia del circo cinese, ha infatti sostenuto che "*Il presupposto di detti redditi è, infatti, rinvenibile nella natura dell'attività svolta, obiettivamente considerata, a prescindere dall'eventuale configurazione giuridica che assume il soggetto attraverso il quale viene posta in essere l'attività artistica (impresario o società) e presumendosi in ogni caso che il reddito sia attribuibile all'artista medesimo*".

Da quanto detto emerge abbastanza chiaramente che sebbene l'articolo 17, par. 2, così come la disposizione italiana di riferimento, l'art. 23, 2° comma, lett. *d*), t.u.i.r., possa essere applicato anche in senso non strettamente antielusivo, allo stato attuale, questa disposizione non trova ancora una larga applicazione in Italia preferendo l'Agenzia delle Entrate ricorrere nella maggior parte dei casi all'istituto dell'interposizione.

⁴⁰ La Suprema Corte nella sentenza appena indicata ha ritenuto corretto il ragionamento dell'Ufficio.

⁴¹ Questo caso relativo ad un noto attore è tuttavia parzialmente diverso da quelli precedenti sia perché deciso in sede penale e quindi l'interposizione non è eccepita tanto dall'Agenzia delle Entrate quanto dal Pubblico Ministero sia perché la *star companies* dell'attore era situata in Italia e non in uno Stato estero.

⁴² In questo caso l'Amministrazione finanziaria è risultata tuttavia soccombente all'esito del giudizio.

⁴³ Tutte le sentenze citate sono reperibili in *Banca Dati Ipsos Bigsuite*.

⁴⁴ P. de' Capitani di Vimercate, *Le Star Companies*, in *DPTI*, 2015, 1089;

(Avv. Alessandro Gaggero)