

Compensi per lo sfruttamento dei diritti di immagine: urge chiarimento

 [we-wealth.com/news/investimenti/leggi-e-normative/compensi-sfruttamento-diritti-immagine-urge-chiarimenti](https://www.we-wealth.com/news/investimenti/leggi-e-normative/compensi-sfruttamento-diritti-immagine-urge-chiarimenti)

Luca Valdameri

27.8.2021

L'ultima posizione ufficiale dell'Agenzia delle Entrate (risposta n. 139 pubblicata in data 3 marzo 2021) ha illustrato il regime fiscale dei compensi corrisposti a un soggetto non residente per lo sfruttamento del diritto di immagine. La risposta non brilla tuttavia per la novità dei suoi contenuti

La qualificazione ai fini della disciplina di fonte interna

Ai fini del diritto interno l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che i compensi erogati per la cessione dei suddetti diritti di sfruttamento e utilizzazione economica del diritto all'immagine dell'artista costituiscono redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 54, comma 1-quater, del Dpr 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir) in quanto «*corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale*». Sotto tale profilo, l'Agenzia non ha fatto altro che reiterare la posizione assunta nella risoluzione 2 ottobre 2009, n. 255/E.

Resta, tuttavia, da chiarire la qualificazione nelle ipotesi in cui lo sfruttamento del diritto di immagine non si inquadri nello svolgimento di un'attività artistica esercitata per professione abituale (si veda il caso dei calciatori). In tal caso, i compensi percepiti dall'artista o dallo sportivo rientrerebbero nel novero dei redditi diversi, in particolare tra le prestazioni di fare, non fare o permettere o tra i redditi di lavoro autonomo occasionale.

La territorialità dei compensi derivanti dallo sfruttamento del diritto di immagine

I dubbi principali riguardano tuttavia la territorialità dei redditi. Nella risposta n. 139 l'amministrazione finanziaria, ritenendo che i proventi derivanti dallo sfruttamento economico del diritto all'immagine fossero “*componenti positivi aggiuntivi del reddito di lavoro autonomo conseguito dal titolare nell'esercizio dell'attività professionale*”, ha concluso che ai fini della territorialità deve aversi riguardo al **luogo di svolgimento** dell'attività artistica nella quale i proventi medesimi sono stati attratti e, cioè, l'Italia (luogo di svolgimento delle riprese del film), a nulla rilevando il luogo in cui è esercitata l'attività di sfruttamento economico del diritto all'immagine.

Ove territorialmente rilevanti, i compensi derivanti dallo sfruttamento del diritto di immagine scontano la **ritenuta del 30%** prevista per i redditi derivanti dalle prestazioni artistiche svolte in Italia da soggetti non residenti. Questo passaggio della risposta rappresenta certamente l'elemento di maggiore novità. L'amministrazione rinviene nella disciplina riguardante la territorialità dei redditi di lavoro autonomo un criterio immanente di attrazione tale per cui i redditi derivanti dallo sfruttamento del diritto di immagine seguono la regola di territorialità stabilita per i redditi ascrivibili alla prestazione personale, ossia il luogo di svolgimento dell'attività.

Resta da chiarire anche in questo caso se la conclusione resta valida nei casi in cui, ad esempio, lo sfruttamento del diritto di immagine non si inquadrasse all'interno di un rapporto più ampio che contempli anche lo svolgimento di un'attività personale (ad esempio la prestazione artistica) e quale sarebbe la territorialità in mancanza di un'attività artistica o sportiva svolta sul territorio italiano. Tale profilo rileva altresì anche ai fini del regime dei **neo residenti** per il quale i compensi dovrebbero considerarsi di fonte estere se corrisposti da un soggetto estero e non riconducibili allo svolgimento di un'attività artistica o sportiva prestata nel territorio dello Stato.

Il regime di fonte pattizia: cenni

In via del tutto speculare i dubbi richiamati con riferimento alla qualificazione dei compensi e alla loro territorialità si ripropongono con riferimento al regime di fonte convenzionale. Infatti, nei casi in cui lo sfruttamento del diritto di immagine è associato a una prestazione artistica o sportiva, dovrebbe trovare applicazione l'articolo 17 del modello Ocse (si veda il paragrafo 9.5 del relativo Commentario Ocse). Tale conclusione trova conferma nella risposta n. 139 in cui l'amministrazione finanziaria conclude che l'articolo 17 trova applicazione ai pagamenti per l'uso o la concessione in uso dei diritti d'immagine quando lo sfruttamento di tali diritti è strettamente connesso alla prestazione artistica. Secondo l'Agenzia, la modalità di suddivisione del compenso (60% per la prestazione artistica e 40% per lo sfruttamento dei diritti di immagine) è indicativa della natura accessoria e strumentale della cessione dei diritti di immagine rispetto alla prestazione artistica.

Diversamente, ossia quando sfruttamento del diritto di immagine si accompagna a una prestazione artistica o sportiva, i compensi non rientrerebbero nell'ambito di applicazione dell'articolo 17. Non è chiaro, tuttavia, quale sarebbe il regime convenzionale e in particolare se i compensi ricadano nell'articolo 12 del modello Ocse (con possibilità di tassazione in Italia nel caso in cui il soggetto pagatore sia ivi residente) o nell'articolo 7 (con esclusione della tassazione in Italia in assenza di stabile organizzazione o base fissa).

(Articolo scritto in collaborazione con Mario Tenore, Pirola Pennuto Zei & Associati)



Luca Valdameri

Dottore commercialista e partner dello Studio **Pirola Pennuto Zei & Associati**, è specializzato in consulenza fiscale e societaria, in diritto tributario e in materia contabile. Si occupa di assistenza e pianificazione fiscale di famiglie, persone fisiche e dipendenti di società multinazionali (expatriates). Significativa esperienza in convenzioni contro le doppie imposizioni, stock option ed equity plans, trust, personal service companies e social security agreement.