

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

DIRETTORE RESPONSABILE
VICTOR UCKMAR
EMERITO DELL'UNIVERSITÀ DI GENOVA

CONDIRETTORI

ANDREA AMATUCCI
EMERITO DELL'UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

PASQUALE PISTONE
UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU VIENNA

IN EVIDENZA

DOTTRINA:

MARTA BASILE-CLAUDIO SCIANCALEPORE

I termini per l'attività di accertamento doganale in caso di atto penalmente rilevante tra responsabilità finanziaria dello stato membro e diritti del contribuente

CARLO BIZ

Countering tax avoidance at the EU level after "luxleaks". A history of tax rulings, transparency and BEPS. Base erosion profit shifting or bending European prospective solutions?

CATERINA CORRADO OLIVA

Beps y establecimiento permanente. Algunas consideraciones acerca del método de intervención y sobre la eficiencia de las propuestas de modificación en función de los objetivos

PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE

Le star companies

MENITA G. DE FLORA

La tutela dei contribuenti nello scambio di informazioni

MAURICIO A. PLAZAS VEGA

Estado, propiedad e impuestos la razón de ser de las cátedras de derecho de la hacienda pública y derecho tributario

NOTE A SENTENZA:

GABRIELE LIBERATORE

Conseguenze per l'omesso *reverse charge*: la Cassazione riapre la quæstio

ANTONIO MARINELLO

"Lista Falciati": prove illegittime, scambio di informazioni e garanzie costituzionali

www.edicolaprofessionale.com/DPTI



Wolters Kluwer

CEDAM

LE STAR COMPANIES¹

Abstract: Since 1963, the OECD Model devotes a specific provision (art. 17) to the apportionment between Contracting States of the taxing rights over income from the performances of artists and sportspersons. Over time, aggressive tax planning by such categories widely spread to overcome the effects of double taxation produced by the above-mentioned provision, and to reduce an overall tax burden that, wrongly or not, was believed unreasonable. In this context, *star companies* were frequently adopted by artists and sportspersons to manage their rights and cash the connected income. This article describes the origin and development of the OECD provision, in particular the role played by paragraph 2 of art. 17, examining the various interpretations adopted by different Contracting States and Courts.

Abstract: Sin dal 1963 il Modello OCSE dedica una specifica disposizione (art. 17) alla ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati contraenti nel caso di redditi prodotti da artisti e sportivi. Per superare, di fatto, i rischi di doppia imposizione che la norma in questione comportava e per attenuare un carico fiscale giudicato eccessivo e sperequato si è diffuso nel tempo il ricorso alla pianificazione fiscale e all'utilizzo di strutture e accorgimenti talvolta finiti nel mirino delle autorità fiscali. In questo contesto si inserisce il fenomeno delle cd. *star company*, strutture di frequente utilizzate da parte di artisti e sportivi consistenti in società *holding* concepite per la gestione dei beni intangibili, come per esempio il diritto allo sfruttamento dell'immagine, e la percezione dei relativi compensi. L'articolo ricostruisce la genesi delle disposizioni del modello OCSE e la loro evoluzione, particolarmente in riferimento al par. 2 dell'art. 17, esaminando le diverse interpretazioni che diversi Stati membri e diverse Corti ne hanno dato nel tempo.

SOMMARIO: 1. La tassazione di artisti e sportivi nella disciplina nazionale – 2. L'art. 17 del Modello OCSE e la tassazione di artisti e sportivi (oggi, *entertainers and sportspersons*) nell'ambito delle convenzioni contro le doppie imposizioni – 2.1. L'art. 17, par. 1 – 2.2. L'art. 17, par. 2 – 2.3. L'interpretazione restrittiva e quella estensiva dell'art. 17, par. 2.

1. – *La tassazione di artisti e sportivi nella disciplina nazionale*

Artisti e sportivi possono produrre, a seconda dei casi, redditi di lavoro autonomo o dipendente, anche se non è infrequente, come potremo vedere più avanti, il ricorso, non sempre giustificato da ragioni extrafiscali, a veicoli ed entità giuridiche di varia natura cui sono attribuiti talune attività e/o cespiti produttivi di reddito almeno formalmente di impresa.

¹ Il presente contributo è frutto della relazione presentata al convegno *Lo Sport e il Fisco*, organizzato dalla Fondazione Antonio Uckmar e tenutosi a Firenze in data 30 e 31 ottobre 2015.

La normativa nazionale stabilisce, all'art. 23, 1° comma, lett. *d*), t.u.i.r., che i redditi di lavoro autonomo (compresi quelli derivanti da attività artistiche e sportive) dei non residenti si considerano prodotti in Italia se le prestazioni da cui derivano sono quivi realizzate. Si assiste così – per artisti e sportivi – alla totale coincidenza tra norma interna e convenzionale, anche in virtù della lett. *d*) del 2° comma del citato art. 23, in base alla quale il medesimo criterio si applica anche nel caso in cui le prestazioni artistiche o sportive siano rese sotto forma d'impresa, in sostanziale analogia con l'art. 17 del Modello OCSE, che stabilisce che la tassazione nello Stato in cui avviene la prestazione dell'artista o sportivo si realizza a prescindere da qualsiasi altra condizione.

L'art. 23, 2° comma, lett. *d*), t.u.i.r. rappresenta un'eccezione al principio contenuto al 1° comma, lett. *e*), del medesimo articolo, dove è sancito che i redditi di impresa sono imponibili solo in Italia qualora l'attività di impresa sia svolta mediante una stabile organizzazione². Come evidenziato dalla relazione governativa al testo unico delle imposte sui redditi, la norma è volta a contrastare potenziali fenomeni elusivi.

L'art. 1, 1° comma, d.p.r. 4 febbraio 1988, n. 42, ha sostituito le parole “corrisposti a” con le parole “conseguiti da” per chiarire e sottolineare che destinatari della norma sono le imprese, le società e gli enti non residenti e non le persone fisiche.

Per i soggetti non residenti sussiste la potestà impositiva italiana anche laddove la prestazione sportiva dia luogo a redditi assimilabili a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50, 1° comma, lett. *c bis*), t.u.i.r. e la remunerazione sia erogata dallo Stato, da un soggetto residente o da una stabile organizzazione in Italia di un non residente (art. 23, 2° comma, lett. *b*), t.u.i.r.).

Queste disposizioni sulla territorialità dei redditi in questione perseguono una duplice finalità:

- assicurare la tassazione allo Stato in cui si verifica la prestazione dell'artista o dello sportivo in considerazione dell'elevato ammontare dei compensi che sono spesso corrisposti per remunerare tali prestazioni;
- evitare comportamenti elusivi dei percettori di reddito, come, a titolo esemplificativo, il trasferimento della residenza in paesi a fiscalità privilegiata.

Occorre rilevare che il termine inglese «*artist*» (dal 2014, “*entertainer*”) non è definito dal Modello OCSE, di modo che, ai fini dell'interpretazione dello stesso, si deve far riferimento alla legislazione domestica dello Stato contraente in base all'art. 3, comma 2, Modello OCSE. In realtà, l'articolo *de*

² V. la sentenza 5 maggio 1998, n. 4481, della Corte di Cassazione, con commento di Mottura, in banca dati *Fisconline*.

quo fornisce una elencazione di soggetti ai quali la disposizione deve essere applicata, anche se il Commentario OCSE rende esplicita la circostanza che le esemplificazioni fornite non hanno carattere esaustivo.

In riferimento agli sportivi, peraltro, è da segnalare l'art. 53, 3° comma, t.u.i.r., in base al quale «Per i redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo, di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91, si applicano le disposizioni relative ai redditi indicati alla lettera *a*) del comma 2». Il 2° comma, lett. *a*) dell'art. 53 disciplinava i compensi percepiti in base a contratti di collaborazione coordinata e continuativa. Tale disposizione, però è stata abrogata dall'art. 34, l. 21 novembre 2000, n. 342.

In base al medesimo art. 34, 3° comma, tutti i riferimenti alla disposizione abrogata vanno invece intesi come indirizzati all'art. 50, 1° comma, lett. *c bis*), t.u.i.r. Quest'ultima disposizione tratta dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Dal punto di vista fiscale, pertanto, a partire dal 1° gennaio 2001 i redditi percepiti per le prestazioni sportive rese nell'ambito di contratti cui si applica la l. n. 91 del 1981 devono considerarsi, *ex lege*, come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente *ex art. 50, 1° comma, lett. c bis*), t.u.i.r., anche nei casi in cui il contratto concluso dallo sportivo non sia un contratto di lavoro subordinato ma ricada invece nelle fattispecie di lavoro autonomo *ex art. 3, l. n. 91 del 1981*. Si veda al riguardo la risoluzione 12 maggio 2001, n. 73/E, così come la risoluzione 16 giugno 2006, n. 79/E in cui l'Agenzia delle Entrate descrive il trattamento ai fini Irpef dei compensi in questione percepiti da sportivi non residenti in Italia facendo riferimento, per i compensi erogati dopo il 1° gennaio 2001, all'art. 24, d.p.r. n. 600 del 1973 «ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente» e non più all'art. 25 del medesimo decreto «ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi». Ai fini iva, peraltro, le stesse prestazioni esulano dal campo di applicazione del tributo in forza dell'art. 5, 2° comma, d.p.r. n. 633 del 1972, a meno che l'atleta non svolga per professione abituale un'altra attività di lavoro autonomo soggetta all'iva, nel qual caso l'esercizio di tale attività attrae nell'orbita impositiva anche le prestazioni sportive (v. Min. fin., circ. 7 ottobre 1981, n. 28/332710). V'è da dire che la disciplina iva era la medesima anche prima della riforma intervenuta ai fini Irpef con la l. n. 342 del 2000: infatti, ai sensi dell'art. 15, l. n. 91 del 1981 i compensi derivanti da contratti di lavoro autonomo disciplinati dalla stessa legge dovevano considerarsi, come detto, equiparati ai compensi da co.co.co; e ai fini iva tali compensi, già prima del 1° gennaio 2001 erano esclusi dal prelievo in base all'art. 5, 2° comma, d.p.r. n. 633 del 1972.

Per completezza, occorre ancora ricordare che l'art. 3, 1° comma, lett. *c*), n. 8 della legge delega per la riforma del sistema fiscale n. 80 del 2003 aveva indicato al Governo l'obiettivo di ricondurre, ancora una volta come

in passato, i redditi da collaborazione coordinata e continuativa nell'alveo dei redditi di lavoro autonomo.

Come noto i co.co.co. sono stati sostituiti dai co.co.pro.; per quanto riguarda lo sport professionistico, peraltro, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con circ. n. 1 del 2004, ha chiarito che non occorre, per la validità dei contratti in questione, la predisposizione di un progetto, data la peculiarità del settore e l'espressa disciplina legale della fattispecie (artt. 3 e 15, l. n. 91 del 1981).

La delega tuttavia è scaduta senza ricevere tempestiva attuazione da parte del Governo.

Questo dunque è il panorama legislativo che riguarda le prestazioni sportive degli atleti professionisti; tuttavia, occorre anche ricordare che molto spesso, specie nel caso degli atleti più noti, ad un corrispettivo per le prestazioni sportive si affiancano anche i proventi derivanti da altre prestazioni di servizi ed, in particolare, quelle di sfruttamento dell'immagine e di sponsorizzazione.

Più precisamente, occorre osservare che i compensi percepiti da uno sportivo professionista in relazione ai contratti di sponsorizzazione potrebbero essere qualificati, a seconda dei casi, come redditi di lavoro autonomo (art. 53, 1° comma, t.u.i.r.) o come redditi diversi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere (art. 67, 1° comma, lett. *l*). Si noti peraltro che, anche in relazione ai redditi diversi derivanti da obblighi di fare, non fare e permettere, *ex art. 67, 1° comma, lett. l*), il soggetto erogante è ormai tenuto ad effettuare una ritenuta d'acconto del 20% (art. 36, 24° comma, d.l. 4 luglio 2006, n. 223 che ha modificato l'art. 25, 1° comma, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600).

In verità, non v'è nel t.u.i.r. una specifica disposizione che qualifichi i compensi in questione, ma per questo fine si può fare utile ricorso ai pochi precedenti che vi sono in giurisprudenza.

In particolare, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, proprio in relazione al caso di un corridore professionista, ha stabilito che i proventi che derivano dallo sfruttamento dell'immagine a fini di sponsorizzazione devono essere qualificati come redditi di lavoro autonomo (Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, 19 aprile 2005, n. 52) *ex art. 49, 1° comma, t.u.i.r.* (oggi art. 53, 1° comma, t.u.i.r.) e devono, quindi, essere regolarmente assoggettati a iva.

Nello stesso senso, altra giurisprudenza di merito aveva stabilito che la corresponsione di un compenso per lo sfruttamento dell'immagine di tre noti calciatori ad alcune società non poteva considerarsi come un'integrazione del compenso per le prestazioni sportive dagli stessi effettuate a favore del Napoli Calcio (Comm. Trib. II grado Campania, 29 giugno 1994, n. 126),

essendo invece legata allo svolgimento di diverse prestazioni (di sponsorizzazione). Recentemente, in senso opposto, v. Cass., 26 febbraio 2010, n. 4734 (su cui più ampiamente *infra*).

2. – *L'art. 17 del Modello OCSE e la tassazione di artisti e sportivi (oggi, entertainers and sportspersons) nell'ambito delle convenzioni contro le doppie imposizioni*

2.1. – *L'art. 17, par. 1.*

Sin dal 1963 il Modello OCSE dedica una specifica disposizione alla ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati contraenti nel caso di redditi prodotti da artisti e sportivi.

Nonostante le difficoltà che hanno accompagnato la stesura di questo articolo, derivanti dal compromesso tra le pretese impositive dei paesi di esibizione e di quelli di residenza e dall'appesantimento del gravame tributario, con frequenti ipotesi di doppia imposizione, e burocratico che la tassazione alla fonte comportava, il Comitato Affari Fiscali dell'OCSE ha optato per una definizione ampia che ricomprendesse nel suo specchio applicativo tutti i redditi percepiti dallo sportivo³ o dall'artista⁴ in connessione a un'attività

³ Particolarmente complessa, si è rilevata essere nella sua applicazione pratica l'individuazione della nozione di "artista" e di "sportivo" richiamata dalla normativa convenzionale ai fini di determinare l'ambito di applicazione soggettivo della disposizione convenzionale. Importanti chiarimenti interpretativi sul tema sono previsti nel Commentario all'art. 17 del Modello OCSE. Con riguardo alla nozione di sportivo, nell'ambito delle disposizioni contenute nel Commentario al Modello OCSE si precisa, al par. 1.5, che pur in mancanza di una definizione precisa del termine "sportivo", questa non è limitata ai partecipanti di tradizionali eventi atletici (corridori, saltatori con l'asta, nuotatori) ma include anche per esempio i giocatori di golf, di calcio, di cricket, di tennis, i piloti e, addirittura, i giocatori di scacchi. Non rientrano invece nel campo di applicazione della disposizione convenzionale le prestazioni sportive svolte alle dipendenze dello Stato. In tal caso, infatti, troverà applicazione la disciplina prevista nell'art. 19 del Modello OCSE di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni.

⁴ Come accennato, il termine «*artist*» (dopo le ultime modifiche del Modello e del Commentario, intervenute nel 2014, «*entertainer*») non è definito dal Modello OCSE, di modo che, ai fini dell'interpretazione dello stesso, si deve far riferimento alla legislazione domestica dello Stato contraente in base all'art. 3, 2° comma, del Modello OCSE. In realtà, l'articolo *de quo* fornisce una elencazione di soggetti ai quali la disposizione deve essere applicata. Con riguardo alla nozione di "artista", si precisa infatti che tale espressione si riferisce "all'attore teatrale, all'attore cinematografico e all'attore che partecipa a filmati pubblicitari", richiamati dalla stessa disposizione convenzionale, ma la stessa si

da considerarsi propriamente sportiva o artistica svolta in un determinato Stato. Al di fuori dell'ambito dell'art. 17 si devono invece collocare tutti quei soggetti che vengono considerati operare "dietro le quinte", ossia l'organico che supporta e rende possibili le esibizioni di artisti e sportivi⁵. In questo senso deve leggersi la recente sentenza n. 5775 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, per cui non devono considerarsi passibili di ritenuta alla fonte le prestazioni rese da fotografi, stilisti, parrucchieri, truccatori e allestitori arruolati nel backstage di sfilate di moda e di eventi organizzati in Italia da professionisti residenti all'estero. Lo staff tecnico "*partecipando dietro le quinte delle sfilate, non svolge alcuna performance scenica*", e, per questa ragione, risulta estraneo all'applicazione dell'art. 17⁶.

La prima versione della disposizione in esame stabiliva quindi quanto segue: "*Notwithstanding the provisions of Articles 14 and 15, income derived by public entertainers, such as theatre, motion picture, radio or television artistes, and musicians, and by athletes, from their personal activities as such may be taxed in the Contracting State in which these activities are exercised*".

Si riconosceva dunque in capo allo Stato della fonte, quale eccezione alle previsioni degli artt. 14 (redditi di lavoro autonomo) e 15 (redditi di lavoro dipendente), la potestà impositiva sui redditi che un soggetto, residente in uno Stato contraente, ritraesse dalle attività e prestazioni personali esercitate in un altro Stato contraente in qualità di artista o sportivo, indipendentemente dalla qualificazione giuridica del rapporto sottostante in base al diritto interno⁷.

riferisce altresì alle attività aventi natura politica, sociale, religiosa o di beneficenza qualora quest'ultime presentino un carattere di intrattenimento.

Al contrario, non possono essere inclusi nell'ambito di applicazione della disposizione convenzionale i compensi corrisposti a un relatore per una conferenza ovvero al personale amministrativo o tecnico, come ad esempio agli operatori cinematografici, ai produttori, ai registri, ai coreografi, al personale tecnico o di supporto al seguito di un gruppo musicale. Anche se il Commentario OCSE rende esplicita la circostanza che le esemplificazioni fornite nell'articolo non hanno carattere esaustivo.

⁵ Come coreografi e tecnici per gli artisti, ed allenatori e staff medico per gli sportivi (Commentario OCSE sull'art 17, par. 3).

⁶ I servizi dei fotografi, in particolare, "*non sono finalizzati alla creazione di foto artistiche da esporre in mostre o musei, bensì alla produzione di cataloghi e altro materiale pubblicitario*".

⁷ Questa disposizione trova applicazione a prescindere dal soggetto che corrisponde la remunerazione all'artista o allo sportivo, coprendo, ad esempio, anche i premi da parte di associazioni e federazioni nazionali (Commentario, par. 8.1).

Il 1° paragrafo dell'art. 17 trova applicazione per tutte le diverse forme di remunerazione, incluse *royalties* e compensi per contratti di sponsorizzazione riconosciute all'artista o allo sportivo in diretta connessione con la sua esibizione.

Come precisato nel Commentario all'art. 17 del Modello OCSE, una definizione meno elastica avrebbe reso difficoltoso ricondurre nell'alveo della tassazione le diverse forme di reddito legate all'esibizione di artisti e sportivi. Allo stesso tempo la scelta di riconoscere la potestà impositiva in capo allo Stato della fonte è stata dettata dall'esigenza di evitare le difficoltà che si verificano con frequenza in materia di tassazione di soggetti le cui prestazioni sono caratterizzate da un'alta mobilità. Non è infatti insolito che, sfruttando il carattere itinerante della propria attività, artisti e sportivi prendano residenza in stati a fiscalità privilegiata al fine di attenuare il carico fiscale che altrimenti graverebbe su di loro⁸. Nel contempo, attraverso la disposizione convenzionale in esame, si è cercato di delineare una disciplina della materia che, pur presentando un'ampia potenzialità applicativa, potesse comunque non costituire un ostacolo alla naturale mobilità di artisti e sportivi in ambito internazionale, anche se tale scopo non può dirsi pienamente raggiunto, vuoi per il fatto che la tassazione (solitamente lorda, v. *infra* per quanto attiene alla giurisprudenza comunitaria e alle ultime modifiche al Commentario OCSE⁹) alla fonte non è sempre e completamente accreditabile nel paese di residenza, vuoi per il fatto che anche laddove ciò sia possibile gli oneri amministrativi sono comunque significativi, specie per chi in pochi giorni potrebbe esibirsi in più paesi (si pensi a tennisti e musicisti, solo per fare un esempio), vuoi per il fatto che la tassazione alla fonte, specie se applicata sul compenso lordo, non trova capienza nel credito di imposta riconosciuto nel paese di residenza.

Quest'ultimo problema, da sempre evidenziato in dottrina¹⁰, affligge soprattutto i percettori dei compensi più modesti, i quali, di fronte a oneri amministrativi di rilievo e a redditi contenuti da portare a tassazione nel paese di residenza, finiscono inevitabilmente per subire una tassazione eccessiva.

La questione è stata trattata dalla Corte di Giustizia nella sentenza 12 giugno 2003, C-234/01, *Arnoud Gerritse*. Il caso riguardava un batterista olandese esibitosi in Germania che lamentava l'applicazione della ritenuta

⁸ Inutile elencare i casi di cronaca, che vanno dai motociclisti ai piloti di Formula 1, dai tennisti alle attrici e cantanti. La recente vincitrice di un torneo del Grande Slam, per esempio, pur avendo cittadinanza italiana si divide fra la residenza in Svizzera, la base per gli allenamenti a Barcellona e i vari tornei internazionali in giro per il mondo.

⁹ Commentario all'art. 17, par. 10, Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio. D. Molenaar, *Obstacles for International Performing Artists*, 42 *Eur. Taxation. Journals*, 2002, 4, in banca dati *IBFD*. Solo nel 2008 è stata introdotta la possibilità, comunque riservata agli Stati, di scegliere tra imposizione sul compenso lordo o su quello depurato dei costi inerenti.

¹⁰ V., tra i più recenti, il resoconto del seminario svoltosi in occasione del convegno IFA di Roma del 2012: D. Molenaar, M. Tenore, R. Vann, *Red Card Article 17?*, in *Bulletin for International Taxation*, 2012, 3.

del 25% al lordo dei costi sostenuti. L'artista constatava che la possibilità per lo stato di residenza di prendere in considerazione, in forza della convenzione bilaterale, i redditi percepiti nello stato di esibizione, ai fini dell'assoggettamento ad imposta del reddito mondiale residuo, comportava un onere supplementare significativo. Nella fattispecie in questione, i giudici comunitari, pronunciandosi in favore del batterista, rilevarono che l'applicazione in Germania di un'aliquota uniforme e proporzionale del 25%, al lordo dei costi, rispetto ai non residenti sfociasse in una discriminazione rispetto a chi fosse fiscalmente residente in Germania, limitando così l'esercizio della libertà di prestazione dei servizi garantita dal Trattato (artt. 49 e 56 TFUE).

A questa sentenza hanno fatto peraltro seguito anche altre pronunce della Corte di giustizia, sempre ostili all'applicazione del prelievo alla fonte sul compenso lordo¹¹.

Il Regno Unito, proprio a causa della sua elevata imposizione alla fonte, del resto, ha rischiato di vedere crollare drasticamente le partecipazioni alla celebre *Ryder Cup* del 2010, rinomato torneo golfistico a cui partecipano campioni europei e statunitensi. E proprio a fronte di queste considerazioni, al fine di non vessare in maniera eccessiva questa particolare categoria di contribuenti e scongiurare le loro rinunce alla partecipazione¹², è stata invece accolta con favore in dottrina¹³ la riforma olandese che ha abrogato la ritenuta alla fonte per artisti e sportivi residenti in stati convenzionati¹⁴. Questo

¹¹ Corte giustizia, C-290/04, *Skorpio*, che conferma la necessità, per rispettare il principio di libera prestazione dei servizi, di riconoscere la deduzione dei costi direttamente afferenti il compenso tassabile alla fonte; nello stesso senso v. anche Corte giustizia, C-345/04, *Centro Equestre da Lezíria Grande*; Corte giustizia, C-498/10, *X NV vs. Staatssecretaris van Financiën* (relativa alla squadra di calcio del Feyenoord), che ha dichiarato l'incompatibilità con il diritto UE della ritenuta alla fonte sulle prestazioni di servizi (nel caso di specie, la partecipazione di due squadre inglesi a una partita amichevole nei Paesi Bassi nei periodi di imposta 2002 e 2004, quando l'Olanda non aveva ancora abolito il proprio regime di imposizione alla fonte), risolvendosi questa in una discriminazione rispetto ai soggetti residenti, che non subiscono tale ritenuta e possono determinare il reddito imponibile e il tributo effettivamente dovuto a consuntivo. Si pone quindi il tema della stessa compatibilità, non tanto della tassazione alla fonte di artisti e sportivi, quanto piuttosto delle modalità con cui la stessa è effettuata, quantomeno nell'ambito dell'UE.

¹² La stampa ha riferito che, proprio in considerazione degli oneri tributari che avrebbe dovuto sostenere, Usain Bolt ha deciso di non correre i 100 metri al Crystal Palace (Regno Unito) nell'agosto 2010.

¹³ V. Dick Molenaar, *Entertainers and Sportspersons Following the Update OECD Model (2014)*, in *Bulletin for International Taxation*, 2015, 1.

¹⁴ Una simile soluzione, in verità, era già stata proposta nel 1999, quando Harald Grams (*"Artist Taxation: Article 17 of the OECD Model Treaty – a Relic of Primeval Tax Times?"*) sostenne che una ritenuta alla fonte mal si conciliasse con la presenza di un

approccio è stato in seguito adottato per le più importanti manifestazioni sportive, come le Olimpiadi, la UEFA Champions League, gli Europei di calcio, e i campionati del mondo di Rugby e Cricket. Sulla scia di queste iniziative e della sopramenzionata pronuncia della Corte europea, paiono muoversi i primi timidi tentativi di adeguare la propria normativa sulla tassazione di artisti e sportivi per numerosi stati dell'Unione (Germania, Spagna, Francia, Belgio, Svezia e Repubblica Ceca).

Le problematiche appena evidenziate hanno infine indotto il Comitato Affari Fiscali dell'OCSE a modificare il testo dell'art. 17 e il relativo Commentario (rinvio al riguardo alla relazione del Professor Franson)¹⁵.

2.2. – L'art. 17, par. 2

In parte per superare, di fatto, i rischi di doppia imposizione che abbiamo descritto, in parte per attenuare un carico fiscale giudicato eccessivo e sperequato (anche per il fatto di colpire redditi, sì cospicui, ma solitamente frutto di un'infanzia e di un'adolescenza di allenamenti, sacrifici e rinunce eccezionali e spesso limitati a pochi anni di attività agonistica/professionale che per vari motivi è sovente anche precaria), si è diffuso nel tempo il ricorso alla pianificazione fiscale e all'utilizzo di strutture e accorgimenti talvolta finiti nel mirino delle autorità fiscali.

Per attenuare l'incidenza della tassazione progressiva e per eliminare o comunque ridurre la doppia imposizione, per esempio, si è fatto ampio ricorso al trasferimento della residenza in paradisi fiscali, o in paesi, anche *white list* (come il Regno Unito e la Spagna) che offrivano agli stranieri particolari vantaggi in relazione ai redditi di fonte estera, trasformandosi pertanto da paesi basati sul criterio di *worldwide taxation* in paesi a tassazione territoriale¹⁶.

trattato bilaterale tra lo Stato di residenza e quello di esibizione. Infatti, questo strumento da solo sarebbe stato sufficiente per assicurare il pagamento dell'imposta dovuta.

Secondo Graams un semplice formulario per richiedere l'esenzione dalla ritenuta nello stato di esibizione avrebbe agevolmente consentito allo stato di residenza di essere al corrente del reddito prodotto all'estero dall'artista o dallo sportivo, e in questa maniera assoggettarlo a tassazione.

¹⁵ V. anche il *Discussion Draft* del 23 aprile 2010, e i lavori del 64esimo Congresso IFA, tenutosi a Roma il 3 settembre 2010 e il cui resoconto è pubblicato in D. Molenaar, M. Tenore, R. Vann, *op. cit.*

¹⁶ Qualcuno ricorderà che addirittura il Governo italiano aveva accarezzato l'idea di introdurre un regime di favore per i cittadini stranieri che trasferissero in Italia la residenza, scimmiettando la disciplina degli stati appena menzionati: v. i lavori della Commissione Biasco per la riforma del sistema fiscale.

Per converso, altri soggetti hanno cercato di sottrarsi (anche) alla tassazione nel paese della fonte, intestando a società, trust o altre entità localizzate in paesi a bassa tassazione una parte dei loro proventi.

Quest'ultimo fenomeno, in particolare, interessa le c.d. *star companies* e la disciplina che sia il t.u.i.r. (art. 23, 2° comma, lett. *d*), sia il Modello OCSE (art. 17, par. 2) prevedono per contrastare questa forma di erosione della base imponibile.

Al riguardo, peraltro, vedremo che diversi stati adottano un approccio di tutela della loro base imponibile, quali paesi di esibizione, più o meno limitato.

Da un lato, infatti, il collegamento tra lo Stato della manifestazione artistica o sportiva e i flussi di reddito ad essa connessi non viene meno nel caso in cui tali flussi siano erogati a favore di soggetti diversi dall'artista o sportivo. Il fatto che i pagamenti possano essere indirizzati a favore di soggetti terzi, infatti, può dipendere da circostanze del tutto naturali, per così dire strutturali, come nel caso di società di promozione o di orchestre e compagnie teatrali o squadre sportive che siano costituite come soggetti giuridici /e tributari) autonomi rispetto ai loro componenti, oppure da fenomeni di elusione o evasione fiscale, nei quali si cerca di mascherare come redditi di impresa (art. 7 OCSE) incassi altrimenti tassabili alla fonte in base all'art. 17, par. 1, spesso ricorrendo, come detto, a veicoli costituiti in paradisi fiscali, così da ridurre il prelievo anche nel paese di residenza (del veicolo si intende...¹⁷).

Già nel 1974 alcuni paesi dell'OCSE notarono, in occasione del "*Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*", che, al fine di eludere le disposizioni convenzionali appena illustrate, artisti e sportivi venivano assunti da società costituite in paradisi fiscali e indirettamente ricollegabili a loro, con l'incarico di esibirsi nei vari paesi. Così facendo, in assenza di stabile organizzazione, il compenso percepito dalla società non sarebbe stato – salvo quanto poi vedremo analizzando il par. 2 – tassato alla fonte.

Per questo motivo l'art. 17 è stato esteso nel 1977 con l'aggiunta di un secondo paragrafo, il quale, al fine di prevenire le possibili manovre elusive sopradescritte, stabilisce che, anche quando i redditi derivanti dalle attività svolte dall'artista o dallo sportivo siano corrisposti ad un altro soggetto (come, ma non limitatamente a, le *star companies*), gli stessi possano comunque essere sottoposti a tassazione nel paese in cui viene svolta la singola prestazione.

La figura più in voga nel settore sportivo prende appunto il nome di *star*

¹⁷ Restando ovviamente ferma la possibilità di accertamenti da parte del paese di residenza del *dominus*/beneficiario effettivo del veicolo stesso.

company, una holding personale concepita per favorire i personaggi dello spettacolo, ma adottata sempre più spesso anche dagli atleti, via via che gli sport professionistici diventavano parte integrante dello “*show business*”, con guadagni considerevoli legati sempre più ai contratti di sponsorizzazione ed alle diverse campagne pubblicitarie, piuttosto che agli ingaggi sportivi veri e propri. Le celebrità, ormai non solo dei campi da gioco, ma anche e soprattutto di pubblicità e televisione, costituiscono e controllano mini-holding a cui cedere i diritti di sfruttamento della propria immagine, talvolta, come detto, spinti anche da regimi fiscali di favore.

A fronte di queste considerazioni, nel 1977 è stato quindi esteso il campo di applicazione dell'art. 17 con l'introduzione del par. 2, secondo il quale “*Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or an athlete in his capacity as such accrues not to the entertainer or athlete himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of articles 7, 14 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or athlete are exercised*”.

Nonostante alcune modifiche intervenute nel tempo, di cui diremo, l'impianto fondamentale del par. 2 si è conservato sino a oggi.

Di conseguenza, tutte le volte in cui il reddito di un artista o di uno sportivo viene attribuito ad altra persona, lo stato in cui si è svolta l'esibizione ha la possibilità, nonostante gli artt. 7, 14 e 15 della convenzione eventualmente stipulata con il paese di residenza del contribuente, di applicare l'imposta su base territoriale. La disposizione, nella sua accezione letterale, consente la tassazione territoriale non solo nel caso di società direttamente riconducibili all'artista/sportivo, ma anche quando non si presentino casi di più o meno accentuata interposizione fittizia del veicolo.

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. Il par. 2 consente di tassare su base territoriale anche nel caso (frequente) in cui l'artista/sportivo non sia residente nello stesso paese della società che incassa i compensi dell'esibizione¹⁸⁻¹⁹.

¹⁸ V. Commentario, par. 11.1.

¹⁹ Il par. 2 dell'art. 17 non include il reddito prodotto da tutte le imprese coinvolte nella produzione dello spettacolo o dell'evento sportivo, come quello dei promotori indipendenti per la vendita dei biglietti o per la concessione degli spazi pubblicitari (v. Commentario, par. 11.4), e neanche il premio conseguito dal proprietario di un cavallo o di un'automobile da corsa in occasione di una gara equestre o automobilistica, nella misura in cui tale premio non sia specificamente legato a un'attività/esibizione del contribuente nel paese della fonte (Commentario, par. 11.2).

2.3. – *L'interpretazione restrittiva e quella estensiva dell'art. 17, par. 2*

Come accennato, la lettera della disposizione in esame ha uno spettro applicativo molto ampio, che la rende applicabile anche a fattispecie che nulla hanno a che fare con l'elusione o l'evasione degli obblighi tributari nel paese di svolgimento della *performance* artistica o sportiva.

Nonostante questo, la lente con cui si è spesso letto il par. 2, così come l'art. 23, 2° comma, lett. *d*), t.u.i.r., è stata quella antielusiva. Si veda esplicitamente in questo senso lo stesso Commentario al par. 2, nella versione del 1977, secondo cui *“The purpose of paragraph 2 is to counteract certain tax avoidance devices in cases where remuneration for the performance of an entertainer or athlete is not paid to the entertainer or athlete himself but to another person, e.g. a so-called artiste-company, in such a way that the income is taxed in the State where the activity is performed neither as personal service income to the entertainer or athlete nor as profits of the enterprise in the absence of a permanent establishment.*

Paragraph 2 permits the State in which the performance is given to impose a tax on the profits diverted from the income of the entertainer or athlete to the enterprise where for instance the entertainer or athlete has control over or rights to the income thus diverted or has obtained, or will obtain, some benefit directly or indirectly from that income. It may be, however, that the domestic laws of some States do not enable them to apply such a provision. Such States are free to agree to alternative solutions or to leave paragraph 2 out of their bilateral convention”.

Più che una lettura strutturale della disposizione in esame come criterio di collegamento speciale, legato al forte vincolo che i redditi da esibizioni artistiche o sportive hanno con il territorio in cui si svolgono, l'attenzione è pertanto spesso stata concentrata sulla sua funzione antielusiva.

Chiaro esempio di questo è la stessa circ. n. 21/R.T. del 12 aprile 1975, emanata a seguito dell'introduzione dell'art. 22, ultimo comma, d.p.r. n. 598 del 1973 ad opera dell'art. 2, d.p.r. 23 marzo 1975, n. 60. Con tale disposizione si prevedeva che *“I redditi derivanti da prestazioni artistiche e professionali effettuate nel territorio dello Stato concorrono in ogni caso alla formazione del reddito complessivo imponibile”* e secondo la circolare appena richiamata *“Il comma aggiunto nell'art. 22 del D.P.R. n. 598 rappresenta una integrazione di notevole rilievo, intesa a prevenire espedienti diretti alla sottrazione di redditi alla dovuta imposizione. L'art. 19, n. 4), del D.P.R. n. 597 stabilisce che si considerano prodotti nel territorio dello Stato, ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti, i redditi di lavoro autonomo (connessi, cioè, all'esercizio di arti e professioni) derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato.*

Pertanto i compensi per prestazioni artistiche e professionali rese in Italia da persone fisiche non residenti integrano il presupposto di tassazione in Italia, indipendentemente dal fatto che in Italia vi sia o non vi sia una stabile organizzazione o una base fissa. Su tali compensi i soggetti residenti eroganti devono effettuare all'atto del pagamento, a norma del secondo c. dell'art. 25 del D.P.R. n. 600, una ritenuta del 20%, anche per le prestazioni effettuate nello esercizio d'impresa. È da rilevare, peraltro, che, ai sensi dello stesso art. 19, n. 5, del D.P.R. n. 597, i redditi d'impresa derivanti a non residenti da attività esercitate nel territorio dello Stato si considerano prodotti nel territorio medesimo, e sono quindi tassabili in Italia, solo se conseguiti mediante stabili organizzazioni; ciò poteva indurre i soggetti non residenti a degradare i redditi di prestazioni artistiche e professionali svolte in Italia a fittizi redditi d'impresa, imputando le prestazioni medesime, ed i relativi compensi, non alle persone fisiche che le eseguono bensì a società od enti costituiti all'estero ed operanti in Italia all'infuori di una stabile organizzazione facendo in tal modo venir meno il requisito della territorialità e la possibilità di tassazione in Italia. Alla rimozione dei predetti espedienti evasivi provvede ora il comma aggiunto nell'art. 22 del D.P.R. n. 598, in virtù del quale i redditi derivanti da prestazioni artistiche e professionali effettuate in Italia concorrono in ogni caso alla formazione del reddito complessivo imponibile delle società ed enti non residenti, a prescindere dalla natura commerciale o meno della società ed ente e dalla esistenza o meno della stabile organizzazione”.

Il riferimento al fittizio mascheramento di redditi “artistici” o “sportivi” come redditi di impresa lascia intuire che il fenomeno che si aveva di mira con l'introduzione dell'art. 22, ultimo comma, fosse proprio quello della interposizione fittizia, mediante la quale il vero *beneficial owner* avrebbe comunque recuperato il suo compenso, con un giro più lungo ma fiscalmente alleggerito.

Lo stesso Commentario al Modello OCSE, come detto, a fronte di una disposizione, l'art. 17, par. 2, di amplissimo spettro, pareva, nel 1977, limitarne l'applicazione ai casi di evasione ed elusione fiscale. Furono invece i successivi sviluppi del Commentario che portarono a galla una divergenza di vedute tra i paesi membri che era evidentemente rimasta latente nelle versioni precedenti.

La poca fiducia delle amministrazioni finanziarie nei confronti di artisti e sportivi portò in occasione dell'*OECD Report* del 1987, a suggerire una modifica del Commentario in modo da rendere esplicito che l'art. 17, par. 2, potesse applicarsi anche in assenza di fenomeni elusivi o evasivi, mirando a garantire il vincolo territoriale del reddito derivante da prestazioni artistiche o sportive, a prescindere dal fatto che il compenso fosse (in tutto o in parte) corrisposto a soggetti diversi dai *performer*.

In quella occasione, tuttavia, emerse una divergenza di vedute tra i paesi membri dell'OCSE, perché Stati Uniti, Canada e Svizzera ritenevano di dover applicare l'art. 17, par. 2, in un'ottica puramente antielusiva, solo ai casi in cui il compenso fosse stato in qualche misura retrocesso all'artista/sportivo²⁰, mentre gli altri paesi membri difendevano una applicazione generalizzata del par. 2, a prescindere quindi dal verificarsi (o dalla prova) di un fenomeno di più o meno legittima interposizione. In sostanza, per questo secondo gruppo di paesi (tra cui il nostro), il par. 2 mirava semplicemente a garantire che i redditi derivanti da esibizioni artistiche o sportive fossero tassati nel paese di svolgimento della prestazione, a prescindere dal fatto che questi redditi fossero poi retrocessi, in tutto o in parte, ai *performer*. In questa chiave interpretativa, pertanto, diventa superflua (tranne, ovviamente, che ai fini, non certo secondari, dell'aliquota e dell'individuazione del soggetto passivo) la prova dell'interposizione o della retrocessione di una parte del compenso all'artista, perché quel che conta è la natura del flusso reddituale: nella misura in cui esso sia ricollegabile a una manifestazione artistica o sportiva, esso sarà sempre tassabile nel paese della fonte, anche quando percepito da un'impresa non residente e priva di stabile organizzazione nel territorio. Proprio a seguito di queste discussioni in sede OCSE, sin dal 1996 il Modello di convenzione bilaterale statunitense prevede che *Where income in respect of activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income, notwithstanding the provisions of Articles 7 (Business Profits) and 14 (Independent Personal Services), may be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer are exercised, unless it is established that neither the entertainer or the sportsman nor persons related thereto participate directly or indirectly in the profits of that other person in any manner; including the receipt of deferred remuneration, bonuses, fees dividends, partnership contributions, or other distributions*. Su questa impostazione sono stati conclusi dagli Stati Uniti tutti i trattati bilaterali contro le doppie imposizioni, incluso quello con l'Italia²¹, che all'art. 17, par. 2, prevede espressamente che *“il reddito di un artista o di uno sportivo non si considera attribuito ad un'altra persona se l'artista o lo sportivo prova che né egli, né persone a lui legate da vincoli di parentela partecipano direttamente o indirettamente agli utili di detta altra persona in qualsiasi maniera ivi compresa la percezione di compensi differiti, di gratifiche, di*

²⁰ V. la riserva espressa da questi tre paesi nel par. 16 del Commentario, inserita nel 1992 e da allora mai più ritirata.

²¹ Concluso in data 25 agosto 1999, ratificato in Italia con l. 3 marzo 2009, n. 20 e in vigore dal 16 dicembre 2009.

onorari, di dividendi, di utili derivanti dalla partecipazione a società di persone o altre distribuzioni di utili”.

Per contro, come accennato, è lo stesso Commentario a chiarire la portata del par. 2 del Modello, che trova principalmente applicazione in tre casi. Il primo caso si riferisce all'ipotesi in cui il compenso sia percepito da una società di gestione, che incassa il compenso per le prestazioni di una serie di artisti o sportivi sotto contratto con la stessa; il secondo si riferisce all'ipotesi in cui i redditi sono percepiti da squadre e orchestre o simili entità che sono pagate direttamente dagli organizzatori per la loro prestazione e che a loro volta corrispondono poi un compenso (fisso o variabile) ai propri componenti; in questi casi, peraltro, v'è il rischio che i compensi retrocessi a singoli partecipanti, tassabili ai sensi del par. 1, ricadano anche nell'ambito di applicazione del par. 2, lasciandosi evidentemente alla disciplina domestica dello stato interessato il coordinamento delle due forme di imposizione di quello che è infine un unico flusso reddituale, pur intermediato dal team, così come – per quel che concerne il paese di residenza – il recupero del credito di imposta; infine, la terza situazione riguarda quelle ipotesi, più propriamente elusive, in cui le remunerazioni per le prestazioni fornite dagli artisti o dagli sportivi sono corrisposte ad un soggetto terzo per finalità meramente tributarie, legate al più o meno artificioso abbattimento dell'imponibile nel paese della fonte (oltre che, generalmente, in quello di residenza grazie alla delocalizzazione della residenza del veicolo). Vi sono Stati, Italia inclusa, che dispongono degli strumenti giuridici per ignorare la *star company* e imputare all'effettivo beneficiario i redditi in questione: Cass. 26 febbraio 2010, n. 4737 relativa ai diritti di immagine/integrazione dello stipendio di un noto calciatore ne è l'esempio. Altri Stati, invece, si affidano al par. 2, e quindi, a prescindere dalla (prova) della retrocessione del reddito all'artista/sportivo, mantengono comunque la possibilità di tassare il reddito derivante dall'esibizione, senza costringersi a ricostruzioni probatorie di difficile reperimento (vista anche la scarsa collaborazione di alcuni degli altri Paesi interessati, specie se *black list*).

L'ambivalente utilizzo dell'art. 17, par. 2, peraltro, si ritrova anche nella lettera della disposizione italiana di riferimento (oggi, l'art. 23, 2° comma, lett. *d*), t.u.i.r.), che nonostante l'interpretazione antielusiva di cui alla già citata circolare n. 21/R.T. del 1975 ha una portata letterale assai più ampia, tale da ricomprendere anche le ipotesi che nulla hanno a che vedere con il fenomeno dell'interposizione o dell'abuso del diritto²², al punto che esso po-

²² Sull'improprio riferimento all'abuso del diritto operato dalla stessa Cassazione, al posto dell'interposizione, (sentenza n. 4737 del 2010, *cit.*) v. Beghin, *La Cassazione prosegue nell'operazione di cesellatura della nozione di “abuso del diritto”*, in *Corr. trib.*,

trebbe in certe ipotesi risultare di più facile utilizzo da parte dell'Amministrazione finanziaria rispetto al ricorso all'interposizione fittizia di persona. Anche qui è illustrativo il caso deciso nella sentenza n. 4737 del 2010, dove la Corte di Cassazione doveva giudicare della legittimità di una sentenza di secondo grado che si intuisce zoppicante dal punto di vista della motivazione (vigeva il vecchio art. 360, n. 5, c.p.c.). Il caso riguardava un noto calciatore italiano (F.D.N.) che aveva ceduto i diritti di sfruttamento della sua immagine a una società estera. I compensi che la squadra di appartenenza corrispondeva a questa società (probabilmente una *star company*) non erano stati tassati alla fonte, avendo le parti considerato che dovessero trattarsi come redditi di impresa, non imponibili in assenza di una stabile organizzazione in Italia.

Dalla lettura della sentenza di Cassazione sembrerebbe che la contestazione dell'Amministrazione fosse basata sulla ipotizzata retrocessione del compenso a favore del calciatore. Sul che la Cassazione cassa la sentenza con rinvio, indicando alla Commissione tributaria regionale di motivare meglio in riferimento alla prova della effettiva percezione dei compensi da parte del calciatore, eventualmente facendo ricorso a strumenti presuntivi.

Accanto a questo, tuttavia, si aggiunge nella sentenza anche che non v'era evidenza alcuna dell'utilizzo dei diritti di immagine del calciatore da parte della sua squadra, tanto che secondo l'Amministrazione il *quantum* doveva semplicemente considerarsi come una integrazione dell'ingaggio per le prestazioni sportive dell'atleta. In questo contesto, pertanto, se davvero il quadro probatorio non avesse consentito di sostenere l'interposizione fittizia della società di gestione dei diritti di immagine, l'Amministrazione avrebbe comunque potuto reclamare il pagamento dell'imposta sul reddito in Italia facendo leva sull'art. 23, 2° comma, lett. d) e sull'art. 17, par. 2 della convenzione eventualmente applicabile. Certamente, l'aliquota dell'imposta sarebbe stata quella dell'Ires, e non la marginale Irpef, e le prospettive di recupero effettivo in sede di riscossione probabilmente meno rosee di quelle nei confronti del calciatore stesso, e questo potrebbe aver indotto l'Ufficio ad intraprendere la pur più difficile strada dell'interposizione fittizia di persona ex art. 37, 3° comma, t.u.i.r.

Analoga, ambigua, interpretazione si ritrova nella risoluzione 15 gennaio 1996, n. 15/E del Ministero delle Finanze, in cui condivisibilmente si conferma la tassazione in Italia dei compensi corrisposti a un rappresentante della Repubblica popolare per l'esibizione in Italia del circo cinese. Si legge

2010, 1347. Più di recente v. anche la sentenza sul caso Raul Bova, relativo a una *star company* (italiana), in cui la Cassazione nuovamente assimila interposizione fittizia e abuso del diritto (Cass., 6 marzo 2013, n. 19100, in banca dati *DeJure*).

infatti nella risoluzione 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*” (enfasi aggiunta).

Un altro caso, analogo e forse anche più famoso di quello deciso dalla Cassazione nella sentenza n. 4737 del 2010, ma deciso in senso opposto, è quello deciso con la sentenza “Maradona-Careca-Alemao”, in cui la CTR Campania aveva stabilito che la corresponsione di un compenso per lo sfruttamento dell’immagine dei tre noti calciatori ad alcune società non poteva considerarsi come un’integrazione del compenso per le prestazioni sportive dagli stessi effettuate a favore del Napoli Calcio, essendo invece legata allo svolgimento di diverse prestazioni (di sponsorizzazione)²³.

Al di fuori dei confini nazionali, sempre con calciatori protagonisti, possiamo richiamare la decisione della *Hoge Raad* (la Suprema Corte) olandese del 10 febbraio 1999 nel caso n. 33.948. Anche qui lo sportivo, poco prima del suo trasferimento ad altra squadra, aveva comprato dalla società cedente i diritti di trasferimento e di immagine tramite una società straniera per poi rivenderli, a prezzo maggiorato, alla squadra che ne aveva acquistato il cartellino. Anche in questo caso ritenendo trattarsi di interposizione fittizia di persona la Corte olandese ha imputato la plusvalenza direttamente in capo al giocatore, riqualificandola come integrazione del reddito da lavoro dipendente per le prestazioni calcistiche rese a favore della squadra di destinazione.

Il traghettamento di una parte dei proventi professionali a società estere non appartiene del resto al solo mondo sportivo. Abbiamo già segnalato più sopra il recente caso dell’attore italiano (che tuttavia aveva impiegato una società residente in Italia, e quindi quivi assoggettata a imposizione). Nel contesto internazionale, invece, si può menzionare la sentenza della “*Tax Court of Canada*” del 7 dicembre 1999, *Sumner (aka Sting) v. The Queen*. In quel caso il famoso cantante aveva scontato la ritenuta solo sulla parte del reddito legata alle sue *performance* percepita direttamente, mentre sottraeva all’imposta quanto ricevuto da *Roxanne Inc.*, di cui deteneva pieno controllo. Anche in questo caso l’esito del giudizio è stato favorevole all’amministrazione finanziaria canadese, vertendosi in un caso classico di *star company* che retrocedeva all’artista i compensi, non essendo provato in giudizio che i

²³ Comm. Trib. II grado Campania, 29 giugno 1994, n. 126. Sulla stessa vicenda v. anche CTP Napoli n. 786 del 2001, CTR Campania n. 1091 del 2002, Cass. n. 3231 del 2005, CTP Napoli n. 321/17/2012 e CTP Napoli n. 7/21/2013.

profitti della *Roxanne* derivassero dall'esercizio di impresa e fossero quindi distinti da quelli per la prestazione canora di Sting.

Se è vero quindi che nella maggior parte dei casi portati in giudizio e quindi nei repertori di giurisprudenza si ritrovano casi di star compagnie "pure", che retrocedono (o, talvolta, si presumono retrocedere) i compensi agli artisti/sportivi che le hanno costituite, è anche opportuno segnalare che non tutti i profitti realizzati in occasione di manifestazioni artistiche o sportive possono essere tassati alla fonte (in assenza di una stabile organizzazione)²⁴.

Esempio concreto della distinzione che occorre tracciare tra i proventi che ricadono nell'art. 17 e quelli che devono rimanere assoggettati al regime "ordinario" dell'art. 7 del Modello OCSE emerge nella sentenza della Corte Suprema finlandese del 29 gennaio 2001, in cui una società di produzione olandese era stata ingaggiata da un promotore finlandese per l'organizzazione di un evento teatrale a Helsinki. La società olandese assunse gli attori e gli artisti necessari, che non avevano alcun ritorno, in termini di dividendi o retrocessioni, se non l'ingaggio pattuito con la società di produzione olandese. La Corte stabilì che l'imposizione alla fonte poteva applicarsi soltanto alla remunerazione che la società olandese aveva riconosciuto agli artisti, escludendo invece e correttamente dal prelievo finlandese i proventi più strettamente connessi all'esercizio dell'attività di impresa vera e propria.

PAOLO DE' CAPITANI

*Ricercatore in Diritto Tributario presso
l'Università degli Studi di Brescia
Dipartimento di Giurisprudenza*

²⁴ Tralascio l'analisi di Comm. Trib. Centr., 21 dicembre 1999, n. 7613, che sorvola sull'esistenza dell'art. 17, par. 2 nelle convenzioni bilaterali applicabili nel caso di specie (v. per esempio, quella con la Spagna del 8 settembre 1977 o quella con la Danimarca), affermando che l'Italia avrebbe rinunciato alla potestà impositiva. Il caso, relativo al periodo di imposta 1979, riguardava il pagamento di compensi artistici ad alcune compagnie teatrali internazionali.

