

Ar2



Vai al contenuto multimediale

Giuseppe Saporito

La tassazione degli artisti e degli sportivi

Ordinamento nazionale, libertà comunitarie
e convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni

Prefazione di
Raffaello Lupi





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXIX
Gioacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.gioacchinoonoratieditore.it
info@gioacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-2574-8

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: giugno 2019

A mia moglie ed alle mie figlie

Indice

- 9 *Prefazione*
di Raffaello Lupi
- 13 *Introduzione*
- 19 *Capitolo I*
La tassazione degli artisti e degli sportivi in ambito nazionale ai fini delle imposte sui redditi e dell’IVA
- 1.1. Premessa, 19 – 1.2. Qualificazione e tassazione ai fini IRPEF del reddito degli artisti, 20 – 1.2.1. *L’artista lavoratore autonomo*, 22 – 1.2.2. *L’artista “dipendente”*, 26 – 1.2.3. *L’artista “occasionale” e la collaborazione coordinata e continuativa*, 27 – 1.2.4. *L’artista “imprenditore”*, 28 – 1.2.5. *Le società semplici e le associazioni tra artisti*, 29 – 1.3. Qualificazione e tassazione ai fini IRPEF del reddito degli sportivi, 29 – 1.3.1. *Lo sportivo professionista lavoratore dipendente e autonomo*, 35 – 1.3.2. *Lo sportivo dilettante*, 47 – 1.4. Le prestazioni artistiche e sportive ai fini IVA, 51.
- 57 *Capitolo II*
Il tema della residenza fiscale e dello sfruttamento dell’immagine per artisti e sportivi
- 2.1. Premessa, 57 – 2.2. Il trasferimento fittizio della residenza all’estero, 59 – 2.3. Il caso Pavarotti, 64 – 2.4. Il caso Rossi, 66 – 2.5. I diritti di sfruttamento dell’immagine degli artisti e degli sportivi: profili fiscali, 67 – 2.6. I contratti di immagine e l’illecito vantaggio fiscale degli sportivi professionisti, 70 – 2.7. I contratti di immagine tra pianificazione fiscale ed evasione tributaria, 74.
- 79 *Capitolo III*
La libertà di circolazione di artisti e sportivi in ambito comunitario
- 3.1. Premessa, 79 – 3.2. Il divieto di discriminazione fiscale, 80 – 3.3. La libertà di circolazione dei lavoratori, 85 – 3.3.1. *Il caso Heylens*, 87 – 3.3.2. *Il caso Bosman*, 89 – 3.4. La libertà di stabilimento, 91 – 3.5. La libera prestazione dei servizi, 97 – 3.5.1. *Il caso Gerritse*, 102 – 3.5.2. *Il caso Scorpio*, 105 – 3.5.3. *Il caso CELG*, 106 – 3.6. I limiti alla libertà di circolazione di artisti e sportivi: ordine pubblico, pubblica sicurezza e sanità pubblica, 108 – 3.7. Gli effetti delle sentenze della Corte di Giustizia in ambito sportivo, 113 – 3.8. Gli effetti delle sentenze della Corte di Giustizia sugli artisti, 121.

131 **Capitolo IV***La tassazione degli artisti e degli sportivi nei trattati internazionali contro le doppie imposizioni*

4.1. Premessa, 131 – 4.2. La tassazione degli artisti e degli sportivi nei modelli di convezione contro le doppie imposizioni: dal Modello di convenzione OCSE del 1959 al Modello di convenzione attuale, 134 – 4.3. L'art. 17 del Modello OCSE, 141 – 4.4. L'art. 17 del Modello OCSE quale norma derogatoria, 147 – 4.5. La nozione di artista secondo l'art. 17 del Modello OCSE, 149 – 4.6. La nozione di sportivo secondo l'art. 17 del Modello OCSE, 154 – 4.7. Le tipologie di reddito ricomprese nella norma dell'art. 17 Modello OCSE, 156 – 4.8. L'art. 17 paragrafo 1. I redditi prodotti artisti e sportivi persone fisiche, 160 – 4.9. L'art. 17 paragrafo 2. I redditi prodotti artisti e sportivi attraverso un'impresa, 162 – 4.10. L'art. 17 del Modello OCSE e la tassazione di *entertainers and sportpersons* nell'ambito delle convenzioni contro le doppie imposizioni, 176 – 4.11. L'art. 17 del Modello OCSE nelle convenzioni bilaterali, 180 – 4.12. Limitazioni all'art. 17, co. 2, Modello OCSE, 186 – 4.13. La residenza fiscale di artisti e sportivi secondo il Modello OCSE per evitare le doppie imposizioni: i casi di *dual residence*, 191 – 4.14. Antinomia tra disposizioni convenzionali: il caso del musicista "transfrontaliero", 193 – 4.15. Il rapporto tra norme interne e norme convenzionali, 199 – 4.16. Criticità dell'art. 17 del Modello OCSE e ipotesi di riforma, 207.

217 *Conclusioni*

Prefazione

L'immagine artistica o sportiva come fonte di reddito
tra scelta organizzativa e rischi di elusione

RAFFAELLO LUPI

Gli artisti e gli sportivi, cui si dirige il volume di Saporito, sono una piccola parte dei circa 700 mila titolari di una posizione tributaria “di lavoro autonomo”, già a loro volta minoranza all'interno del c.d. “popolo delle partite IVA”, genericamente detto “degli autonomi”. In gran parte questa platea, stando ai numeri dell'anagrafe tributaria, è composta da piccoli commercianti ed artigiani, titolari di una posizione tributaria “di impresa”, anche quando la loro attività si basa in modo prevalente sul lavoro personale, senza organizzazione di persone e con una modesta organizzazione di mezzi, come le attrezzature di lavoro.

Artisti e sportivi spiazzano la tradizionale definizione di lavoro intellettuale, con cui normalmente si esaurisce il lavoro autonomo, pensando ad avvocati, ingegneri, medici, commercialisti e altre attività per cui non esistono albi o elenchi, come fotografo, gestore di uffici stampa o relazioni pubbliche, direi anche web designer e “influencer”, per passare ai lavori della “società fluida”, che hanno molto incrementato la categoria. Nell'arte e nello sport l'intellettualità si presenta in modo un po' diverso, abbinata ad abilità fisiche, che devono certamente essere allenate, oppure ad estro creativo, anch'esso da affinare.

Nell'arte e nello sport il c.d. *intuitus personae*, che caratterizza le classiche professioni liberali indicate sopra, si presenta in modo molto diverso. Non c'è la fiducia del cliente nel notaio, commercialista, architetto, ecc., ma c'è la fama, la reputazione presso il pubblico, che consente le operazioni tributarie di “cessione dell'immagine” descritte nel libro di Saporito. Anzi, ad essere precisi, l'artista o lo sportivo potrebbero svolgere molte operazioni descritte nel volume di Saporito anche senza essere titolari di partita IVA e di posizione professionale autonoma. La fama potrebbe infatti essere raggiunta, grazie ai mass media, anche solo come artisti alle dipendenze di una televisione, o come sportivi dipendenti da un determinato “team”. Ad entrambi potrebbero infatti a rigore restare margini di sfruttamento dell'immagine per i lucrosi contratti pubblicitari di cui parla questo volume.

Saporito rileva correttamente che questa possibilità di sfruttamento dell'immagine è la vera particolarità di artisti e sportivi rispetto al resto dei lavoratori autonomi e delle partite IVA in generale. Le altre differenze, come il principio di cassa, l'assoggettamento a ritenuta alla fonte o l'obbligo incondizionato di emissione della fattura invece dell'annotazione dei corrispettivi IVA, come per gli operatori al dettaglio (par. 7.7), con conseguente necessità di emettere comunque il documento¹. A differenza degli ordinari professionisti, che possono anche lavorare da soli, la notorietà di artisti e sportivi presso un pubblico più o meno vasto non dipende solo da loro, ma da organizzazioni che ne veicolano l'incontro con gli spettatori, come organizzatori di mostre, promoters, impresari sportivi, giornalisti. E qui si vede che la cessione dei diritti d'immagine, che talvolta può prestarsi ad usi abusivi, come rileva Saporito, risponde a un'effettiva necessità economica, spesso con organizzazioni del tutto indipendenti dall'artista o dallo sportivo, dirette a un proprio tornaconto e che ne effettuano anche un più o meno velato sfruttamento.

Talvolta, se l'artista o lo sportivo hanno sufficiente notorietà e capacità organizzativa possono mettere in piedi da soli una propria struttura "di fiducia", che ne gestisce l'immagine e può ubicarsi ovunque, specie quando la visibilità del personaggio è internazionale. Solo che una cosa sono i diritti di immagine e un'altra le remunerazioni per l'attività svolta, ad esempio sportiva, di spettacolo o d'interpretazione cinematografica. Qui si innesta la tendenza a riqualificare, per convenienza fiscale, ordinari compensi "da attività" in diritti per lo sfruttamento dell'immagine, come s'iniziò a fare, secondo quanto narrano le cronache, per un campione argentino ingaggiato dal Napoli. Le condizioni per la correttezza fiscale di queste strutture sono, un po' come accade per il *transfer pricing* nei gruppi multinazionali, la verosimiglianza rispetto a quanto accadrebbe tra parti indipendenti.

Cioè un'attività effettiva di gestione e valorizzazione dell'immagine ed una utilizzazione trasparente della società di immagine, che non deve diventare una specie di bancomat per pagare spese personali dell'artista o dello sportivo che l'ha promossa. In quest'ultimo caso, più che smontare la società di gestione dell'immagine, che potrebbe avere le proprie giustificazioni gestionali, bisognerà considerare reddito dello sportivo le erogazioni da lei effettuate. Il tutto cercando di coordinare la tassazione sulla società e quella sullo sportivo in modo da evitare salti di imposta e doppie imposizioni. Se i flussi finanziari dalla società di gestione dell'immagine allo sportivo o al professionista sono esattamente qualificati

1. Per questo — per i professionisti — ricevute fiscali e scontrini di cui al par. 7.7 sono esclusi per definizione.

come compensi o come dividendi (se l'artista è socio), il differimento di imposizione che questo comporta rientra nei margini di insindacabile pianificazione tributaria di chiunque operi attraverso l'interposizione di una società. Tanto più che in questo caso un'organizzazione di persone e di mezzi è spesso necessaria.

Introduzione

Il presente lavoro intende affrontare il tema della tassazione degli artisti e degli sportivi in ambito nazionale, comunitario e internazionale, attraverso un'analisi critica dei criteri di determinazione delle basi imponibili delle imposte sui redditi e dell'IVA, nonché un esame dei criteri per eliminare la doppia imposizione nel caso in cui i redditi prodotti dai soggetti in questione presentino carattere di transnazionalità.

In questa prospettiva, appare rilevante *in primis* la qualificazione giuridica e fiscale del rapporto di lavoro degli artisti e degli sportivi, i quali si caratterizzano per operare frequentemente in ambito internazionale. Sotto quest'ultimo profilo, occorrerà dunque prendere in considerazione tanto le norme che compongono il cosiddetto “diritto tributario internazionale” — ossia le norme dettate nell'ambito del sistema tributario nazionale al fine di individuare il regime fiscale applicabile a fattispecie che presentano elementi di estraneità rispetto all'ordinamento interno — quanto di regole dettate nell'ambito delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, che compongono il cosiddetto “diritto internazionale tributario”¹. L'attenzione rivolta, sia nell'ambito della fiscalità interna che della fiscalità internazionale, verso queste particolari figure di prestatori di servizi si ricollega anche ai fenomeni di evasione², di elusione e di doppia imposizione internazionale che frequentemente si connettono alle prestazioni rese da “atleti” e da artisti in ambito internazionale.

Ai fini delle imposte sui redditi, i compensi percepiti da artisti e sportivi a fronte delle prestazioni rese sono alternativamente riconducibili ai redditi di lavoro dipendente (definiti, dall'art. 49 del Testo unico sulle imposte sui

1. Sulla nozione di diritto tributario internazionale e di diritto internazionale tributario si veda CARPENTIERI, LUPI, STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, ed. IPSOA–Il Sole 24 Ore, 2003, p. 16 e ss.

2. I principali quotidiani spagnoli nel 2017 hanno pubblicato articoli sull'evasione fiscale delle due squadre di calcio spagnole più blasonate, Real Madrid e Barcellona, che avrebbero evaso il fisco spagnolo per diverse decine di milioni di euro utilizzando la ormai nota vicenda (simulata) delle commissioni dei procuratori dei calciatori (che sarebbero in realtà pagamenti indiretti ai giocatori), al fine di non dichiararli quali stipendi veri e propri ed evadere le imposte. Ancora oggi, infatti, il prelievo fiscale dei compensi derivanti dall'attività sportiva è del tutto irrisorio rispetto alla mole dei compensi che gli sportivi realizzano per i movimenti finanziari, per la partecipazione in società che gestiscono eventi artistici e sportivi, per la cessioni dei diritti di immagine e per le sponsorizzazioni. Dai dati forniti dal Coni la tassazione di tutto il settore sportivo si aggira intorno ai cinque miliardi di euro, una cifra irrisoria se commisurata alle cifre degli ingaggi che si leggono sui giornali e si vedono in televisione. Vedi V. UCKMAR, *lo sport e il fisco*, CEDAM, 2016, p. 7

redditi, come i redditi derivanti da rapporti aventi a oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione altrui) e ai redditi di lavoro autonomo (definiti, secondo quanto previsto all'art. 53 del medesimo TUIR, come i redditi derivanti dall'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro diverse da quelle subordinate e da quelle produttive di redditi di impresa).

Ai fini dell'imposizione del reddito degli artisti e degli sportivi, un ruolo rilevante è riservato alla residenza fiscale, intesa quale criterio per individuare il perimetro dei redditi da assoggettare a tassazione. L'art. 2, co. 2, del TUIR, prevede al riguardo che si considerino fiscalmente residenti in Italia le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nell'anagrafe della popolazione «residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile»³: pertanto, una persona fisica può essere considerata fiscalmente residente in Italia laddove, per la maggior parte del periodo d'imposta, ricorra almeno uno dei seguenti requisiti: 1. l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente; 2. il domicilio nel territorio dello Stato, definito all'art. 43 c.c., come il centro principale degli affari e interessi della persona; 3. la residenza nel territorio dello Stato, definita, all'art. 43 c.c., come il luogo di dimora abituale della persona.

Molti artisti e sportivi, in particolare modo quelli famosi, svolgono la loro attività anche al di fuori dei confini nazionali e, spesso non operano o non hanno una dimora abituale in un unico Paese (pensiamo ai piloti di formula 1, legati ai circuiti automobilistici; ai tennisti, legati ai tornei internazionali; ai cantanti lirici che si esibiscono nei teatri di tutto il mondo); si tratta dunque di soggetti che si trovano nella condizione di doversi muovere in continuazione e il cui radicamento territoriale finisce per essere connesso unicamente alla propria residenza familiare.

L'allentarsi dei collegamenti con il territorio di un unico Stato conduce spesso artisti e sportivi a “cercare” una residenza fiscale di favore. Ad esempio, per un tennista di fama internazionale, che presta la propria attività partecipando a diversi tornei in giro per il mondo, potrà essere relativamente facile scegliersi il luogo in cui farsi tassare, spostandovi il suo centro di interessi o il centro dei suoi affetti familiari⁴.

Sportivi e artisti famosi, caratterizzati da un forte grado di mobilità, se vogliono minimizzare la tassazione dei propri compensi, hanno dunque un vantaggio notevole rispetto ai normali lavoratori — dipendenti o autonomi — che, invece, rimangono più legati a un unico territorio. A volte, inoltre,

3. Si considerano, altresì, residenti salvo prova contraria, ex art. 2, co. 3, del TUIR, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori ritenuti a fiscalità privilegiata.

4. Non a caso, una famosa tennista italiana ha spostato la residenza in Svizzera e ha scelto Barcellona quale luogo dei suoi allenamenti.

artisti e sportivi fanno ricorso a società localizzate in paradisi fiscali per la gestione sia dei compensi derivanti dall'attività tipicamente artistica o sportiva, sia dei compensi provenienti dalle sponsorizzazioni o dalla cessione del diritto di immagine.

L'attenzione verso condotte potenzialmente abusive, aventi a oggetto fittizi trasferimenti di residenza all'estero, ha portato l'Amministrazione finanziaria a riconoscere particolare rilevanza, in fase di accertamento, a criteri di natura sostanziale in grado di rilevare l'effettiva relazione tra il soggetto e il luogo in cui lo stesso ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi, ovvero la sua dimora abituale. Nella stessa direzione si è mosso il legislatore nazionale, prevedendo un'inversione dell'onere della prova, operante in favore dell'Amministrazione finanziaria, laddove un cittadino italiano trasferisca la propria residenza in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata, ritenendo, in tal caso che, nonostante la cancellazione dalle anagrafi della popolazione residente, continui a operare una presunzione legale relativa di residenza in Italia. (art. 2, co. 2-*bis*, del TUIR).

La nozione di residenza fiscale, dunque, acquista particolare rilevanza in quanto — come già sottolineato — determina il perimetro dei redditi sui quali può essere esercitata la potestà impositiva dell'ordinamento italiano. Ai fini delle imposte sui redditi, l'art. 3 del TUIR definisce, infatti, distintamente la base imponibile dei soggetti residenti e di quelli non residenti: per i primi, la base imponibile è determinata, in applicazione del cd. principio di tassazione *worldwide*, da tutti i redditi posseduti e, quindi, anche da quelli prodotti all'estero; per i secondi, la base imponibile è determinata esclusivamente dai redditi che, in forza dell'art. 23 TUIR, si considerano prodotti nel territorio dello Stato. Tale ultima disposizione individua criteri di collegamento dei diversi redditi di categoria con il territorio dello Stato e, per i redditi da attività, il criterio di localizzazione è individuato nel luogo in cui sono rese le prestazioni.

In linea generale, gli obblighi tributari dei soggetti non residenti, che ritraggano un reddito per lo svolgimento della loro attività in Italia, sono assolti mediante l'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, che libera gli stessi soggetti dall'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi. Il legislatore nazionale preferisce optare per il sistema delle ritenute in materia di tassazione dei soggetti non residenti, sia perché la tassazione alla fonte dei redditi prodotti da soggetti fiscalmente non residenti nel territorio dello Stato, costituisce, di fatto, l'unica forma di prelievo fiscale che garantisce all'Erario il pagamento dell'imposta dovuta da soggetti non residenti, sia perché tale forma di tassazione evita al non residente onerosi adempimenti dichiarativi. Tuttavia, tale sistema di tassazione, seppur coerente sotto un profilo pragmatico, ha riflessi di natura sostanziale sul carattere dell'imposizione del soggetto non residente; quest'ultima, infatti,

venendo assolta mediante ritenuta a titolo d'imposta, perde il carattere di un'imposizione personale progressiva per trasformarsi in una imposizione reale e ad aliquota proporzionale.

Gli atleti e gli artisti fiscalmente residenti in Italia sono invece soggetti a imposizione, secondo le regole indicate all'art. 3 del TUIR, anche sui redditi prodotti all'estero, in applicazione del citato principio di tassazione *worldwide*. Pertanto, anche i redditi prodotti all'estero concorrono alla formazione del reddito complessivo imponibile in Italia del soggetto residente e, per evitare possibili fenomeni di doppia imposizione internazionale, si riconosce, in favore di tale soggetto un credito d'imposta per le imposte assolute all'estero; credito che — come vedremo — può essere riconosciuto dalla Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni ovvero dallo Stato di residenza. In tal modo, lo Stato della residenza consente di limitare gli effetti negativi derivanti dal concorso di pretese impositive operate sulla medesima fattispecie impositiva dallo Stato della fonte e dallo Stato della residenza.

Di particolare rilevanza nel sistema di tassazione degli atleti e degli artisti in ambito comunitario sono le decisioni pronunciate in materia di libera circolazione dei servizi dalla Corte di Giustizia, chiamata, nella sua funzione di interpretazione delle disposizioni contenute nei Trattati, a pronunciarsi circa la compatibilità delle previsioni contenute nei sistemi fiscali nazionali degli Stati membri con il principio comunitario di libera prestazione dei servizi.

Come noto, l'art. 45 del TFUE (Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea) sancisce il principio della libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione Europea e implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità tra i lavoratori degli Stati membri per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro. Fatte salve le limitazioni giustificate da motivi di ordine pubblico, pubblica sicurezza e sanità pubblica, essa importa il diritto a rispondere a offerte di lavoro effettive; il diritto di spostarsi liberamente a tal fine nel territorio degli Stati membri; il diritto di prendere dimora in uno degli Stati membri al fine di svolgere un'attività di lavoro, conformemente alle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative che disciplinano l'occupazione dei lavoratori nazionali; il diritto di rimanere, a condizioni che costituiranno oggetto di regolamenti applicativi stabiliti dalla Commissione, sul territorio di uno Stato membro, dopo aver occupato un impiego. Il principio si applica anche alle persone giuridiche o agli studi professionali costituiti in conformità alla legislazione vigente negli Stati membri che abbiano la propria sede, l'ufficio di amministrazione centrale o la principale sede di lavoro entro i confini dell'Unione Europea (art. 54 TFUE).

È pacifico che tutte le disposizioni del TFUE relative alla libera circolazione delle persone fisiche siano intese a facilitare lo svolgimento, da parte

di cittadini dell'Unione Europea, di attività lavorative di qualsiasi tipo e di precludere misure che possano creare svantaggio ai soggetti che desiderino svolgere la loro attività nel territorio di un altro Stato membro. Le clausole preclusive o deterrenti la possibilità, per il cittadino di uno Stato membro, di lasciare il proprio paese d'origine per esercitare il diritto di circolazione costituiscono quindi un ostacolo rispetto a detta libertà, anche qualora siano applicabili senza tener conto della nazionalità dei lavoratori in questione.

Con riguardo, specificamente, agli ostacoli di natura fiscale al principio di libera circolazione dei servizi in ambito comunitario, le pronunce della Corte di Giustizia si sono concentrate sull'analisi delle disposizioni fiscali degli Stati membri che prevedono un regime di tassazione dei soggetti non residenti diverso da quello previsto per i soggetti residenti. La Corte di Giustizia, nelle sue pronunce, ha ritenuto che la previsione di un trattamento fiscale differente in ragione della residenza o meno nel proprio territorio del contribuente non possa, di per sé, essere considerata discriminatoria; occorre, al riguardo, verificare se le singole disposizioni possano trovare reale giustificazione nella diversa posizione in cui i soggetti non residenti si trovano rispetto al sistema tributario. Soltanto laddove non sussista una simile giustificazione, il diverso regime fiscale è considerato contrario alle libertà comunitarie alla luce del principio di "non discriminazione".

Accanto ai principi generali che governano la tassazione degli atleti e degli sportivi nell'ambito delle legislazioni fiscali nazionali e ai principi comunitari che ne tutelano la libertà di circolazione, il sistema impositivo degli artisti e degli sportivi operanti in ambito internazionale si completa — come vedremo nell'ultimo capitolo — con le disposizioni contenute nell'ambito delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

La tassazione degli artisti e degli sportivi in ambito nazionale ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA

1.1. Premessa

Le professioni artistiche e sportive possono essere esercitate in una grande varietà di forme, cui può corrispondere la produzione di redditi di categorie diverse, diversamente tassati. Nel presente capitolo, si individueranno i criteri da seguire in via generale, per determinare, ai fini delle imposte sui redditi, l'esatta categoria reddituale in cui devono essere ricondotti i proventi che, a vario titolo, gli artisti e gli sportivi possono percepire per la loro attività, e si metterà in evidenza la rilevanza IVA delle prestazioni rese svolta da tali soggetti.

La corretta identificazione della categoria reddituale, cui vanno ricondotti i redditi che gli artisti e gli sportivi possono ritrarre dalla loro attività dipende, generalmente, dalla qualificazione giuridica delle prestazioni artistiche e sportive, dal rapporto negoziale nel cui ambito vengono rese ed, eventualmente, dal ricorso a specifici modelli organizzativi, anche collettivi.

La disciplina fiscale dei redditi percepiti dagli artisti e dagli sportivi differisce notevolmente a seconda che le prestazioni di tali soggetti siano riconducibili nell'alveo di un rapporto di lavoro subordinato, o, viceversa, vengano rese in assenza di subordinazione. In tale ultimo caso, può assumere rilievo la possibilità di qualificare l'artista come un mero prestatore d'opera occasionale, come un vero e proprio lavoratore autonomo o, addirittura, come un imprenditore.

In generale, i redditi derivanti dalle prestazioni artistiche e sportive, fatta eccezione per le rarissime ipotesi di attività imprenditoriale, trovano collocazione all'interno delle due macrocategorie reddituali del lavoro dipendente e autonomo, che verranno analizzate nei successivi paragrafi.

Quanto al profilo IVA, artisti e sportivi verranno assoggettati a tale imposta quando svolgono la loro attività come professionisti o, più raramente,

come imprenditori, in base a quanto disposto dagli artt. 1 e seguenti del d.P.R. n. 633/72.

Particolare attenzione verrà dedicata anche alla fattispecie della cessione del diritto di immagine, cui spesso fanno ricorso gli artisti e gli sportivi di fama internazionale.

Ed invero, gli introiti che ricevono i personaggi famosi dello sport o dello spettacolo, grazie alle loro *performance*, si associano spesso ad altrettanti e cospicui proventi derivanti dalla cessione del diritto all'immagine. La ricchezza prodotta da artisti e sportivi, sia che provenga dall'attività tipica, sia che provenga dalla cessione del diritto di immagine o dalle sponsorizzazioni, è facilmente determinabile e non si può occultare (a differenza di quanto accade per la maggior parte dei professionisti che possono più facilmente nascondere al fisco i redditi derivanti dalla loro attività, atteso che si tratta di prestazioni rivolte direttamente ai clienti-consumatori finali, non interessate alla formalizzazione dell'operazione)¹.

I personaggi famosi ricevono invece i loro compensi direttamente dalle società per le quali prestano la loro attività, oppure dalle emittenti televisive o da imprese terze che, oltre a curare le loro *performance*, ne gestiscono anche i diritti di immagine. Tali imprese non corrisponderanno mai "in nero" il compenso ad un'artista o ad uno sportivo, perché detto compenso rappresenterà per l'impresa, una componente negativa che va ad abbattere il reddito d'impresa, riducendo così il carico fiscale della società committente. Agli artisti e agli sportivi famosi per sfuggire alle maglie del fisco non resta dunque che una possibilità: quella di ricorrere a residenze fittizie all'estero in paesi a fiscalità privilegiata. Tale escamotage è tipico di artisti o sportivi dotati di un forte grado di mobilità, che consente loro di localizzarsi all'estero, magari per il tramite di una società interposta, alla quale trasferiscono i loro compensi. I predetti personaggi difficilmente rischiano di essere intercettati anche in considerazione dello scarso scambio di informazioni fornite da Paesi che, per attirare capitali esteri, offrono anche segretezza e protezione dell'immagine del personaggio famoso.

1.2. Qualificazione e tassazione ai fini IRPEF del reddito degli artisti

In assenza di una specifica disciplina fiscale per gli artisti, la dottrina², nel tentativo di qualificare il rapporto di lavoro artistico e individuare sotto il profilo fiscale la disciplina applicabile a tali redditi, fa ricorso alla l. n. 633/1941

1. Quando gli autonomi operano con consumatori finali, sorgono i problemi di rigidità ragionieristiche e legalistiche che ostacolano stime un tempo abituali nella vecchia tassazione tradizionale. Vedi *Manuale professionale di diritto tributario*, R. Lupi, IPSOA, 2011, pp. 100 e ss.

2. N. CIRCOSTA, *Tassazione degli artisti e sportivi*, EAI, 2014, p. 23.