

L'inquadramento tributario dello sfruttamento del diritto d'immagine

2 marzo 2023

Prof. Avv. Alessandra Magliaro Prof. Avv. Sandro Censi

Profili reddituali della cessione del diritto d'immagine

- **Professionisti dell'immagine**
(Attori)
- **Non professionisti dell'immagine**
(Sportivi)
- **Influencer/content creator**

«Professionisti» dell'immagine

- Attori
- Artisti
- Professionisti dello spettacolo
- Modelli

«Professionisti» dell'immagine

Attività **prevalentemente** svolta come attività di lavoro autonomo:

si applicano le disposizioni del titolo I
capo V del TUIR

Redditi di lavoro autonomo

«Professionisti» dell'immagine

Art 53 TUIR

Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per **professione abituale, ancorché non esclusiva**, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell' articolo 5.

«Professionisti» dell'immagine

Determinazione del reddito di lavoro autonomo

Art 54 comma 1-*quater* TUIR

Concorrono a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di **elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale**

«Professionisti» dell'immagine

Secondo l'ordinamento tributario domestico vigente, i compensi erogati a modelli professionisti per l'esecuzione di sessioni di photo shooting e i compensi erogati per i correlati diritti di utilizzazione dell'immagine costituiscono redditi di lavoro autonomo ex articolo 53, comma 1, del TUIR, in presenza dei requisiti di abitualità e professionalità richiesti dalla citata disposizione.

(AdE Interpello 700/2021)

«Professionisti» dell'immagine

I compensi erogati per la cessione dei suddetti diritti di sfruttamento e utilizzazione economica del diritto all'immagine dell'artista (*attrice*) costituiscono redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 54, comma 1-quater, TUIR.

(AdE Interpello 139/2021)

«Non professionisti» dell'immagine

- Sportivi
- Musicisti
- Cantanti
- Scrittori
- Scienziati
- Stilisti

«Non professionisti» dell'immagine

Se la cessione è svolta in **qualità di libero professionista** darà luogo a redditi di lavoro autonomo e si applicherà per la determinazione del relativo reddito il 54 comma 1- *quater* TUIR

Pertanto

La cessione del diritto d'immagine sarà considerata nella determinazione del reddito di lavoro autonomo

«Non professionisti» dell'immagine

Se la cessione è svolta in **qualità di lavoratore dipendente** e viene remunerata dal datore di lavoro darà luogo a reddito di lavoro dipendente (sportivi professionisti)

«Non professionisti» dell'immagine

Art 51 TUIR

Principio di onnicomprensività

Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro

«Non professionisti» dell'immagine

Se la cessione è svolta al di fuori dell'attività
**di lavoratore dipendente/lavoratore
autonomo quale attività occasionale** e viene
remunerata da soggetti diversi dal datore di
lavoro darà luogo a reddito diverso

«Non professionisti» dell'immagine

Art 67 Tuir

Sono redditi diversi se **non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali** o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

...1) i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla **assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;**

«Non professionisti» dell'immagine

Art 67 Tuir Redditi diversi

- Facere
- Pati

«Non professionisti» dell'immagine

FACERE

Obbligazione di fare (presenziare a cerimonie, eventi, spettacoli, recitare in spot, posare per foto eccetera)

«Non professionisti» dell'immagine

FACERE

Art. 50, lett. c bis), D.P.R. n. 917/86

Redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente
(parasubordinati)

«Non professionisti» dell'immagine

PATI

Assunzione di un'obbligazione di permettere ad altri l'uso della propria notorietà professionale, consentendo l'associazione della propria immagine pubblica e del proprio nome ad un evento, un marchio o un prodotto, allo scopo di richiamare l'attenzione del pubblico sull'evento, il marchio o il prodotto stesso, dietro corrispettivo

«Non professionisti» dell'immagine

PATI

Art. 67, lett. 1), D.P.R. n. 917/86

Redditi diversi: (fare) **non fare permettere**

N.B. Se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni ...né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente

«Non professionisti» dell'immagine

Qualora l'attività sia organizzata in forma di impresa, secondo il disposto dell'art. 55, comma 2, lett. a), T.U.I.R., darà luogo a redditi di impresa

Regime tributario degli "influencer/content creator"

In prima battuta gli influencer o *content creator* possono essere considerati, da un certo punto di vista, la versione moderna dei **testimonial** poiché sfruttano la loro popolarità on line per cercare di influenzare i comportamenti di acquisto dei propri followers attraverso post promozionali

Regime tributario degli "influencer"

I testimonials sono celebrities del mondo artistico e dello spettacolo che effettuano sessioni di photo shooting nelle quali la loro immagine o testimonianza è associata a un marchio o a un prodotto per rafforzarne la credibilità

(AdE Interpello 700/2021)

Regime tributario degli "influencer"

- **Trend setter** soggetti che lanciano nuove tendenze d'acquisto.
- **Esperti di settore** utilizzano la loro expertise tecnica per influenzare gli acquisti nel settore.
- **Celebrities** che utilizzano la propria notorietà per influenzare le scelte d'acquisto.

Regime tributario degli "influencer"

La qualificazione giuridica del contratto che pongono in essere cedendo il diritto allo sfruttamento economico della propria immagine è un **accordo di sponsorizzazione**

Regime tributario degli "influencer"

L'attività di influencer non è ancillare a quella principale svolta ma è essa stessa l'attività principale.

Regime tributario degli "influencer"

La qualificazione tributaria dei proventi ottenuti da questa attività potrà essere individuata, solo **inizialmente** quando l'impegno profuso e i corrispettivi percepiti sono ancora **marginali ed occasionali**, come reddito diverso.

Regime tributario degli "influencer"

Tale attività essendo civilisticamente inquadrabile come una prestazione d'opera intellettuale ex art. 2230, diventerà **reddito da lavoro autonomo** nel momento in cui si avverano le condizioni di **abitualità** e **professionalità**

Regime tributario degli "influencer"

I compensi che le celebrities percepiscono per l'esecuzione delle sessioni di photo shooting costituiscono redditi di lavoro autonomo ex articolo 53, comma 1, del Tuir, in quanto, seppure non strettamente riconducibili all'attività di cantante, attore o **influencer** dalle stesse svolta per professione abituale, ne sono, tuttavia, connessi, trattandosi pur sempre di compensi relativi ad attività collegate al contesto artistico nel quale si esprime l'attività principale di cantante, attore o **influencer** esercitata professionalmente e abitualmente dalle celebrities.

(AdE Interpello 700/2021)

Regime tributario degli "influencer"

Qualora l'attività sia **organizzata in forma di impresa**, secondo il disposto dell'art. 55, comma 2, lett. a), T.U.I.R., darà luogo a redditi di impresa

Regime tributario degli "influencer"

Altra attività svolta dagli «influencer» produttiva di reddito è quella relativa alle **affiliazioni**. Si tratta di quegli accordi sulla base dei quali «l'influencer» ospita, all'interno dei propri social, banner pubblicitari di aziende.

Regime tributario degli "influencer"

In questi casi, per ogni vendita effettuata tramite il link presente sul proprio sito, l'influencer riceve una remunerazione in percentuale.

Regime tributario degli "influencer"

L'affiliazione è attività di intermediazione commerciale e come tale soggetta a tassazione come reddito di impresa.

Regime tributario degli "influencer"

Altra attività possibile per gli «influencer» è quella per cui si **creano dei propri contenuti** nei quali viene veicolato il messaggio pubblicitario (podcast, blog)

Regime tributario degli "influencer"

In questo caso si ipotizza uno sfruttamento economico del diritto d'autore che viene previsto tributariamente all'art. 53, comma 2, lett. b), T.U.I.R. quale **redditi assimilati ai redditi da lavoro autonomo** con una deducibilità forfettaria.

Regime tributario degli "influencer"

Attività in abbonamento (onlyfans ecc)

In questo caso i creators guadagnano sulla base del numero di abbonati al proprio account.

Se attività abituale reddito di lavoro autonomo.

IPOSTESI PARTICOLARI:

GLI YOUTUBER

CASO PARTICOLARE: GLI YOUTUBER

Nel corso dell'anno 2019 lo youtuber Stefano Lepri in arte ST3PNY ha ricevuto un accertamento da parte della Guardia di Finanza relativamente agli anni dal 2013 al 2018

CASO PARTICOLARE: GLI YOUTUBER

- ST3PNY aveva indicato i ricavi come provenienti da attività occasionali;
- Secondo la Guardia di Finanza si trattava, invece, di attività abituali e professionali per le quali occorreva l'apertura della Partita I.V.A.

CASO PARTICOLARE: GLI YOUTUBER

In particolare per il solo anno 2017, in cui ha dichiarato ricavi per € 344.000,00 la Guardia di Finanza ha effettuato anche una segnalazione in procura per il reato di cui all'Art. 5 L. 74/2000

CASO PARTICOLARE: GLI YOUTUBER

Legge 74/2000 art. 5, c.1

«È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.»

CASO PARTICOLARE: GLI YOUTUBER

- A fronte di € 344.000,00 erroneamente dichiarati, la Guardia di Finanza ha ravvisato una evasione dell'I.V.A. pari a € 75,000,00;
- 
- Cifra che supera la soglia (fissata a € 50.000,00 per omessa dichiarazione I.V.A.) perseguibile penalmente e per cui è prevista come sanzione la reclusione da 2 a 5 anni.

CASO PARTICOLARE: GLI YOUTUBER

Secondo ST3PNY non vi era stata apertura della Partita I.V.A. poiché, in quegli anni, non esisteva un Codice Ateco riferibile all'attività di Youtuber.

CASO PARTICOLARE: GLI YOUTUBER

Il Codice Ateco corretto da utilizzare è il 73.11.02:

«Conduzione di campagne di marketing e altri servizi pubblicitari»

NB: La vendita online di prodotti è assimilata, dal punto di vista fiscale, alla vendita per corrispondenza. Se dunque vi è anche questa attività occorrerà seguire le regole per l'e-commerce (iscrizione in Camera di Commercio e al Registro delle Imprese)

CASO PARTICOLARE: GLI YOUTUBER

Posizione previdenziale

La professione di youtuber non fa riferimento a un ordine o albo. Di conseguenza occorrerà iscriversi alla Gestione Separata INPS nella sezione dei liberi professionisti.

Versamento di contributi a percentuale (sul reddito imponibile) con aliquota pari al 25,72%

CASO PARTICOLARE: GLI YOUTUBER

Esempio Youtuber in regime forfettario

Ricavi: €13.000

Coefficiente di redditività: 78%

Contributi obbligatori versati : € 2.000

Reddito imponibile lordo: € 10.140 (13.000 x 78%)

Reddito imponibile netto: € 8.140 (10.140 – 2.000)

Imposta 15% € 1.221 (8.140 x 15%)

Regime tributario degli influencer: cenni di fiscalità internazionale

Articoli delle convenzioni internazionali
contro le doppie imposizioni coinvolti

- Art. 17) Entertainers and Sportsperson;
- Art. 14) Independent professional;
- Art. 7) Business Profit;
- Art. 12) Royalties.

Regime tributario degli influencer: fiscalità internazionale

Art. 17 del Modello OCSE

Nonostante le disposizioni degli artt. 7 e 15, i redditi che un residente di uno Stato contraente, in qualità di professionista dello spettacolo quale artista di teatro, del cinema, della radio e della televisione, o musicista o sportivo, ritrae dalle sue attività personali esercitate nell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato

Regime tributario degli influencer: fiscalità internazionale

Art. 14 del Modello OCSE (ante 2000)

I redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività di carattere indipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che detto residente non disponga abitualmente nell'altro Stato contraente di una base fissa per l'esercizio delle sue attività. Se egli dispone di tale base fissa, i redditi sono imponibili nell'altro Stato, ma soltanto nella misura in cui sono imputabili a detta base fissa.

Regime tributario degli influencer: fiscaltà internazionale

L'applicazione dell'art. 17 prevede la tassazione (talvolta esclusiva talvolta concorrente a seconda delle convenzioni) in tutti quegli Stati (oltre a quello di residenza) in cui il reddito viene materialmente prodotto, ovvero sia quello in cui la prestazione dedotta nel contratto è stata resa.

Regime tributario degli influencer: fiscalità internazionale

L'art. 17 si potrà applicare solo qualora ricorrano due requisiti:

- La prestazione effettuata abbia un contenuto “artistico”.
- Sia verificabile il diretto contributo all'esecuzione dello spettacolo.

Regime tributario degli influencer: fiscalità internazionale

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 prodotto

(es. Modelli non rientrano nella nozione di artisti dell'art. 17. Cass. 7108/2022; Ade Interpello 700/2021)

Regime tributario degli influencer: fiscalità internazionale

A seconda dell'attività svolta e dell'organizzazione utilizzata si applicheranno all'attività degli influencer:

L'art. 14 Lavoro autonomo (nei trattati che ancora contengono tale articolo);

Oppure

L'art. 7 Attività d'impresa

Regime tributario degli influencer: fiscalità internazionale

Nel caso in cui l'influencer crei **dei propri contenuti** nei quali viene veicolato il messaggio pubblicitario (blog podcast) si potrà applicare eventualmente l'art 12 delle convenzioni qualora il compenso sia da qualificarsi quale royalties:

I canoni (Royalties) provenienti da uno Stato e pagati ad un residente dell'altro Stato sono imponibili in detto altro Stato.

Scambio di informazioni per i gestori di piattaforme digitali

La direttiva UE, del 22 marzo 2021, n. 2021/514 (DAC 7) ha esteso l'obbligo di scambio automatico di informazioni in materia fiscale anche ai gestori delle piattaforme digitali.