

***LA QUALIFICAZIONE GIURIDICA DELLE
ATTIVITA' DEGLI INFLUENCER E LA
TASSAZIONE DEI RELATIVI PROVENTI:
ESPERIENZE, CASI E QUESTIONI***

2 marzo 2023

Avv. Francesco Spinello

Il caso dell'*e-gamer* (creator professionista in altra disciplina)

Inquadramento del fenomeno degli Electronic Sports (c.d. «*E-Sports*»)

Con il termine «*E-Sports*» si intende una **modalità di gaming competitivo e organizzato**, che coinvolge **singoli giocatori**, o interi **team professionisti di *E-gamers***, che si sfidano attraverso l'utilizzo di videogiochi sulle **piattaforme di gioco virtuali**.

In generale, le competizioni del settore *E-sports* si svolgono secondo una duplice modalità:

- **online** → i *gamers* si sfidano su una piattaforma digitale (ad esempio Twitch) e la competizione viene trasmessa in video diffusione e in diretta (c.d. «*live streaming*»);
- **offline** → i *gamers* partecipano a competizioni in presenza disputate dal vivo dinanzi ad una platea di spettatori e in un luogo specifico (solitamente in palazzetti dello sport o teatri). Le competizioni in modalità offline possono comunque essere trasmesse simultaneamente in *live streaming* su piattaforme online raggiungendo centinaia di milioni di spettatori in tutto il mondo (il principale torneo svoltosi sino ad oggi con tali modalità è il Campionato Mondiale DOTA 2 organizzato a far data dal 2018 in Canada).

Il motore degli *E-sports* è dunque l'**attività di *streaming***, stimolata dalle stesse piattaforme digitali, anche grazie ad accordi di **partnership** o di **sponsorizzazione** conclusi tra tali piattaforme ed i *gamers* (selezionati sulla base del fattore *followers* e del loro seguito virtuale).

In questo contesto, moltissimi *brand* promuovono i propri prodotti durante il *live streaming*: **(i)** con i tradizionali *banner* pubblicitari, oppure **(ii)** mediante il consumo in diretta di beni o servizi da parte dei *gamers*.

Le piattaforme più avanzate consentono ai *gamers* con un buon seguito di *followers* di utilizzare un *software* per permettere ai *fan* di iscriversi a pagamento al loro canale digitale; a tal fine, i *followers* possono utilizzare anche alcune valute virtuali, come ad esempio il *bit*, avendo anche la possibilità di effettuare donazioni per sostenere economicamente i loro beniamini.

Secondo gli analisti, quella degli «*E-sports*» è una *industry* in continua crescita, con ricavi attesi entro il 2023 pari a circa **1,6 miliardi di dollari**, a fronte di un bacino d'utenza di circa **646 milioni di persone**. Un segmento con importanti prospettive di crescita è costituito dai videogiochi che simulano le discipline sportive e, in particolare, quella del calcio e della Formula 1.

La qualificazione dei proventi degli *E-gamers*

I proventi percepiti dagli *E-gamers* possono essere ricompresi nelle due seguenti categorie:

- a) i **proventi derivanti dall'attività di *gaming online*** (pagamenti di premi in denaro e vincite ricevute direttamente dall'*E-gamer* o tramite il *team* di appartenenza) e i **proventi corrisposti dalle piattaforme di *streaming* video per la trasmissione dei contributi in live *streaming*** (ad esempio Twitch, Youtube e Facebook Live);

- b) i proventi relativi ad **accordi di sponsorizzazione** e di ***merchandising***, (corrispettivi in denaro o in natura – ad esempio la fornitura di attrezzature gratuite o altri benefici accessori correlati – che l'*e-gamer* consegue dallo sfruttamento economico dell'immagine).

La natura giuridica dell'attività svolta dagli *E-gamers*

La crescente importanza economica del settore *E-sports*, tuttavia, non è stata accompagnata dall'introduzione di una regolamentazione di settore, sia al livello nazionale, sia al livello internazionale. Persiste dunque una situazione di incertezza sia sotto il profilo dell'**inquadramento giuridico** del fenomeno degli *E-sports*, sia, conseguentemente, sotto il profilo dell'**inquadramento fiscale** dei redditi prodotti dai *gamers* a fronte della partecipazione alle competizioni E-sportive.

Dal punto di vista strettamente giuridico, occorre comprendere il **rapporto tra il gaming competitivo e il diritto sportivo**: in questo senso occorre domandarsi se gli *E-sports*, o quantomeno i giochi elettronici che simulano uno sport tradizionale, siano assimilabili a dei veri e propri sport. A quanto consta, tuttavia, il procedimento di riconoscimento dell'*E-sport* quale vera e propria disciplina sportiva è ancora in corso di definizione. All'inizio del 2022 il CONI e il CIO, infatti, hanno sottoscritto un protocollo con il comitato promotore *E-sports* (Sport Virtuali Italia) che prevede tale riconoscimento, oltre alla costituzione, entro il 2024, di una federazione *ad hoc* dedicata agli sport virtuali.

La **deregulation** degli E-sports ha effetto anche con riferimento al tema della natura giuridica del rapporto tra il *gamer* e il *team* che lo ingaggia, con i connessi risvolti fiscali. → A tal fine non sembra poter trovare applicazione la **Legge n. 91/1981** che disciplina i **rapporti tra società e sportivi professionisti** posto che la stessa si applica esclusivamente a “gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico sportivi ed i preparatori atletici, che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal CONI” e, quindi, in un settore dichiarato professionistico dalla federazione di appartenenza.

Pertanto, il rapporto tra il *team* e il *gamer* non sembrerebbe equiparabile giuridicamente a quello che lega i *clubs* calcistici tradizionali e i calciatori professionisti; per questi ultimi infatti, ai sensi dell'art. 3, 1° comma della Legge n. 91/1981 la prestazione a titolo oneroso dell'atleta costituisce oggetto di contratto di lavoro subordinato ragion per cui la remunerazione dell'atleta costituisce reddito di lavoro dipendente ex art. 49 del T.U.I.R.

Le cose non cambiano guardando al mondo dello sport dilettantistico → art. 67, comma 1, lett. m) del TUIR non applicabile.

Il trattamento fiscale dei redditi prodotti dagli *E-gamers* in Italia

Occorre dunque procedere ad una **verifica caso per caso** in modo tale da comprendere, anche alla luce dei **rapporti contrattuali** esistenti tra le parti coinvolte, in quale **categoria reddituale** siano ascrivibili i redditi prodotti in Italia dagli *E-gamers*.

A) Proventi derivanti dall'attività di *gaming online* e dall'attività di *live streaming*

Occorre considerare la **natura** della prestazione svolta dal giocatore (**occasionale o abituale**)

Qualora l'attività dell'*E-gamer* sia svolta **in via occasionale** → i proventi derivanti dalla vincita di tornei potrebbero essere ricondotti nell'ambito della categoria dei **redditi diversi** ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. d) del T.U.I.R. Considerando, quindi, il torneo di *gaming* come "**prova di abilità**", la relativa vincita potrebbe rientrare nella categoria dei **redditi diversi** assoggettati ai fini IRPEF a **ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 20%** (art. 30 del d.P.R. n. 600/1973).

Tuttavia, il *gamer* potrebbe svolgere un'attività di carattere **abituale**, nel qual caso bisognerà distinguere

Qualora l'attività sia svolta **senza vincolo di subordinazione**, il compenso dell'*E-gamer* dovrebbe rientrare nell'ambito dei **redditi di lavoro autonomo** (art. 53 del T.U.I.R.), con conseguente

- **apertura della partita IVA** per la fatturazione dei relativi proventi, con **codici ATECO** differenti (**82.99.99** "altri servizi alle imprese" per l'attività di *gamer* vera e propria; **73.11.02** "conduzione di campagne di marketing e altri servizi pubblicitari" per i guadagni in maggior parte derivanti dai canali social; **63.12.00** "gestione portali web" per i *gamer* che gestiscono un proprio portale o che operano tramite portali o piattaforme);
- **tassazione progressiva ai fini IRPEF** per scaglioni e **ritenuta alla fonte a titolo di acconto pari al 20%** salvo l'accesso in presenza dei relativi requisiti al regime forfettario e **iscrizione all'INPS** per il versamento dei **contributi previdenziali** sui propri compensi (in tal caso si procederà all'iscrizione alla **gestione separata INPS**).

Laddove l'attività venga svolta alle **dipendenze del team di appartenenza**, il reddito dell'*E-gamer* dovrebbe essere ascritto alla categoria dei **redditi di lavoro dipendente** (art. 49 del T.U.I.R.) con applicazione della ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

(Segue) Il trattamento fiscale dei redditi prodotti dagli *E-gamers* in Italia

B) Proventi relativi ad accordi di sponsorizzazione e di *merchandising* che l'*E-gamer* consegue dallo sfruttamento economico della propria immagine.

L'incertezza circa la natura giuridica dei rapporti nel mondo degli *E-sports* ha riflessi anche sulla qualificazione reddituale dei compensi che gli *E-gamers*, soprattutto quelli di maggior successo, possono ritrarre dallo **sfruttamento economico dell'immagine**, nelle diverse forme oggi configurabili, quali ad esempio le **sponsorizzazioni** e l'*endorsement*.

Ed infatti, mentre nel caso di cessione diretta al *team* del diritto di sfruttamento economico dell'immagine i compensi percepiti dal *gamer* dovrebbero essere riconducibili al rapporto di lavoro (dipendente o autonomo) instaurato con il team medesimo, negli altri casi la qualificazione del reddito non è così lineare, potendo gli stessi ricadere in linea di principio:

- nella categoria dei **redditi di lavoro autonomo** di cui all'art. 53, 1° comma del T.U.I.R.;
- nella categoria dei **redditi diversi**, in particolar modo tra i redditi derivanti dall'assunzione di **obblighi di fare, non fare o permettere** ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. 1) del T.U.I.R.

(Segue) Redditi *cross border* degli *E-gamers*

Come abbiamo visto, il mondo dei videogiochi rende **virtuale** lo sport e supera le barriere fisiche e geografiche. Questo carattere fortemente transnazionale dell'attività resa dagli *E-gamers* – sia essa resa in eventi offline, oppure online – rende il **rischio di doppia imposizione dei medesimi redditi molto elevato**.

Molti Paesi applicano infatti ritenute a titolo d'imposta su taluni redditi prodotti dai non residenti, mentre l'Italia tassa i propri residenti per i redditi ovunque prodotti secondo il c.d. *worldwide taxation principle*, di cui all'art. 3, comma 1, del T.U.I.R.

In quest'ambito, al fine di eliminare - o quantomeno attenuare - i fenomeni di doppia imposizione potranno assumere rilevanza le eventuali Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate tra i diversi Paesi, le quali, ove conformi al Modello di Convenzione-tipo elaborato dall'OCSE, prevedono, in linea di principio, **la tassazione esclusiva nello Stato di residenza del contribuente** (i) dei *business profits* e dei redditi derivanti da *professional services or other activities of an independent character* (salva la presenza di una base fissa nello Stato della fonte; cfr. art. 7, Mod. OCSE) e (ii) dei redditi di lavoro dipendente (nel rispetto delle condizioni di cui all'art. 15, comma 2, Mod. OCSE).

Applicabilità dell'art. 17 del Modello OCSE agli e-sports

Con riferimento all'attività *cross-border* degli *E-gamers*, potrebbero peraltro rilevare le specifiche disposizioni antielusive riservate agli “*entertainers and sports persons*” dall'**art. 17 del Modello di Convenzione OCSE**, che introduce una specifica disposizione derogatoria ai principi generali previsti dagli artt. 7 e 15 del Modello OCSE.

L'art. 17 prevede infatti che **gli artisti e gli sportivi siano tassati nello Stato in cui esercitano** - di volta in volta - **la loro attività**, anche laddove ciò avvenga in mancanza di una base fissa (così derogando alla regola dell'art. 7) ovvero il periodo di permanenza nello Stato della fonte sia inferiore a 183 giorni e il datore di lavoro non sia ivi residente (così derogando all'art. 15), e anche nel caso in cui il corrispettivo per la prestazione dell'artista o dello sportivo venga imputato ad una società che non ha una stabile organizzazione nello Stato della fonte (derogando anche qui all'art. 7).

Occorre quindi domandarsi se gli *E-gamers*:

1. rientrano nel novero degli sportivi nei confronti dei quali è applicabile l'art. 17 del Modello OCSE

La risposta è affermativa. Il Commentario OCSE (par. 9.1.) riconosce che possano esserci «... casi in cui può essere difficile determinare se un particolare elemento di reddito sia conseguito da una, artista o sportivo, a fronte delle attività personali svolte in tale qualità».

Ciò premesso, è pacifico che l'art. 17 del Modello OCSE non si applichi ai soli sportivi che praticano discipline tradizionali. Il commentario all'art. 17 (par. 6) chiarisce infatti che la disposizione si applica anche ai redditi conseguiti a fronte di discipline che, seppur diverse dagli sport tradizionali (in quanto prive della prestazione atletica), hanno comunque una componente di intrattenimento, come ad esempio il biliardo, lo snooker, gli scacchi.

(Segue) Applicabilità dell'art. 17 del Modello OCSE agli e-sports

2. Quale sia il luogo in cui l'E-gamer svolge la propria attività

Con riferimento alla modalità *online* si potrebbe ritenere che l'attività sia svolta nel luogo da cui avviene il collegamento in remoto per partecipare alla competizione. In alternativa si potrebbe ritenere che l'attività sia esercitata nel luogo in cui è ubicato il server della piattaforma di gioco digitale alla quale possono accedere gli utenti e al quale si collegano gli *E-gamers* per prendere parte alla competizione virtuale.

Per comprendere tale aspetto occorre considerare il caso di un attore che partecipa alla realizzazione di una produzione cinematografica. Ai sensi dell'art. 17 del Modello OCSE, infatti, la prestazione dell'attore si considera effettuata nello Stato in cui avvengono le riprese cinematografiche. Tale interpretazione è coerente con il riferimento, contenuto all'art. 17 del Mod. OCSE, alle “*attività personali in quanto tali esercitate nell'altro Stato contraente*”.

Tale riferimento richiede la sola presenza fisica finalizzata all'esecuzione di una prestazione artistica a prescindere che tale esecuzione espliciti l'effetto di intrattenimento nel medesimo Stato o altrove. L'esempio del reddito conseguito è emblematico a questo riguardo: infatti, il reddito conseguito dall'attore è imponibile nello Stato in cui hanno luogo le attività di produzione cinematografica anche se la pellicola cinematografica verrà proiettata in sale cinematografiche situate in altri Stati (con riferimento ai quali non sarà applicabile l'art. 17 del Mod. OCSE per difetto del presupposto territoriale, costituito dall'esercizio di una prestazione personale a carattere di intrattenimento).

Estendendo tali considerazioni al settore degli *E-sports* si dovrebbe concludere che **il reddito degli E-gamers sia imponibile esclusivamente nello Stato da cui questi ultimi si collegano da remoto alla piattaforma di gioco virtuale**, attraverso la quale è possibile partecipare alla competizione *online* (Stato che verosimilmente dovrebbe coincidere con lo Stato di residenza). È questo, infatti, il luogo dal quale l'*E-gamer* esegue la propria prestazione e-sportiva. Diversamente, in caso di gioco *offline* non v'è dubbio che il reddito sia imponibile nello Stato in cui l'*E-gamer* esercita fisicamente l'attività → luogo in cui la competizione è svolta in presenza.

GRAZIE PER L'ATTENZIONE