



Fiscalità degli Influencer

relatore: dott. Oscarandrea Vita – commercialista e
revisore legale

15 aprile 2024

Dimensioni del «fenomeno influencer»

- + Adobe (studio del 2023) rileva che il numero di *content creator* in UK ha raggiunto i 16 milioni di persone tra il 2020 e il 2022 (il 65% come attività secondaria). Di cui 2,8M di influencer guadagnano circa 120 sterline l'ora.
- + Il Sole 24 ore
 - + febbraio 2021, A. Biondi: <https://www.ilsole24ore.com/art/stregati-influencer-20-milioni-italiani-AD3fY8KB>, un italiano su tre (circa 20milioni di persone) segue almeno un influencer e di questi il 48% un macro-influencer. Con rilevanti ricadute sugli acquisti.
 - + novembre 2021, S. Monaci: il giro d'affari degli influencer (+15% rispetto al 2020) era di 280M e 450.000 posti di lavoro;
 - + gennaio 2024, R. Saporiti: <https://www.infodata.ilsole24ore.com/2024/01/12/quanto-vale-e-come-funziona-il-mercato-degli-influencer/>
- + Italia oggi:
 - + 2 marzo 2024, C. Bartelli: «Occhi della Gdf sugli influencer» – Controlli sull'evasione dei business dell'economia digitale;
 - + 12 marzo 2024, M. Rizzi e C. Bartelli: «Arriva il redditometro per gli influencer, occhio ai follower»- protocollo GdF-Agenzia delle entrate;
- + Repubblica – inserto Affari e Finanza, R. Amato: 11 dicembre 2023: “Meno avvocati e veterinari, più influencer e designer”;
- + Esistono associazioni di categoria
- + 10 marzo 2024:
 - + Corriere della Sera pag. 14, L. Muleo: “la stretta della Finanza sugli influencer..., evasi undici milioni”;
 - + Il Giorno pag. 5, A. Troise: “l'impero delle celebrità digitali – un giro d'affari da 350 miliardi – giungle di società e fughe dal fisco”;
 - + Repubblica pag. 8, A. Fontanarosa: “un patto per stanarli – la stretta del governo dopo il caso Ferragni”;
 - + Il Sole 24 ore pag. 5: «Evasione fiscale, gli influencer sotto il tiro di Entrate e GdF» di Camilla Colombo, «Determinante l'incrocio tra follower e dichiarazioni» di Alessandro Arona.

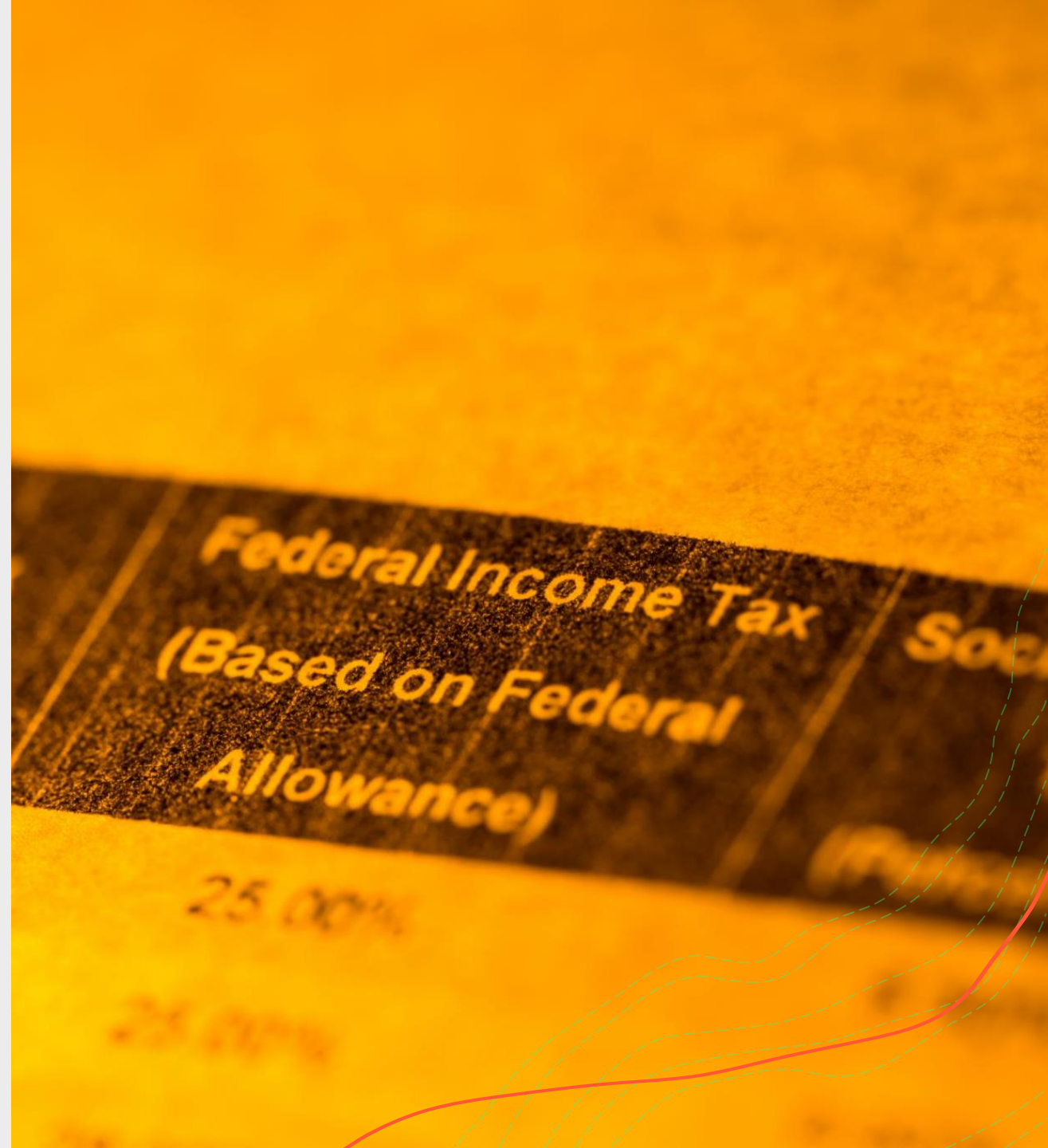
Chi sono gli influencer?

- + Possono essere Youtuber, Tiktoker, Instagram influencer, blogger, content creators, sportivi professionisti (calciatori, tennisti, golfisti, pugili, etc), modelle, cuochi e chef, professionisti di specifici settori (avvocati, ingegneri, chimici...), divulgatori scientifici, ecc
- + In comune hanno:
 - + l'uso attivo (operativamente ed economicamente) dei «social network»
 - + La capacità di influenzare le opinioni di acquisto, politiche, di moda, grazie alla loro notorietà presso la loro «community» (followers)
 - + Diventano veicolo pubblicitario per le aziende



Profili reddituali e imposte degli influencer

- + Assenza di una disciplina ad hoc nel TUIR
- + Assenza di giurisprudenza specifica
- + (quasi) assenza di documenti di prassi specifici



Come viene generato il reddito

- + Cessione onerosa del diritto di sfruttamento dell'immagine
- + «Affiliate Marketing» (banner pubblicitari o link su canali social o su siti)



Cessione del diritto di sfruttamento dell'immagine

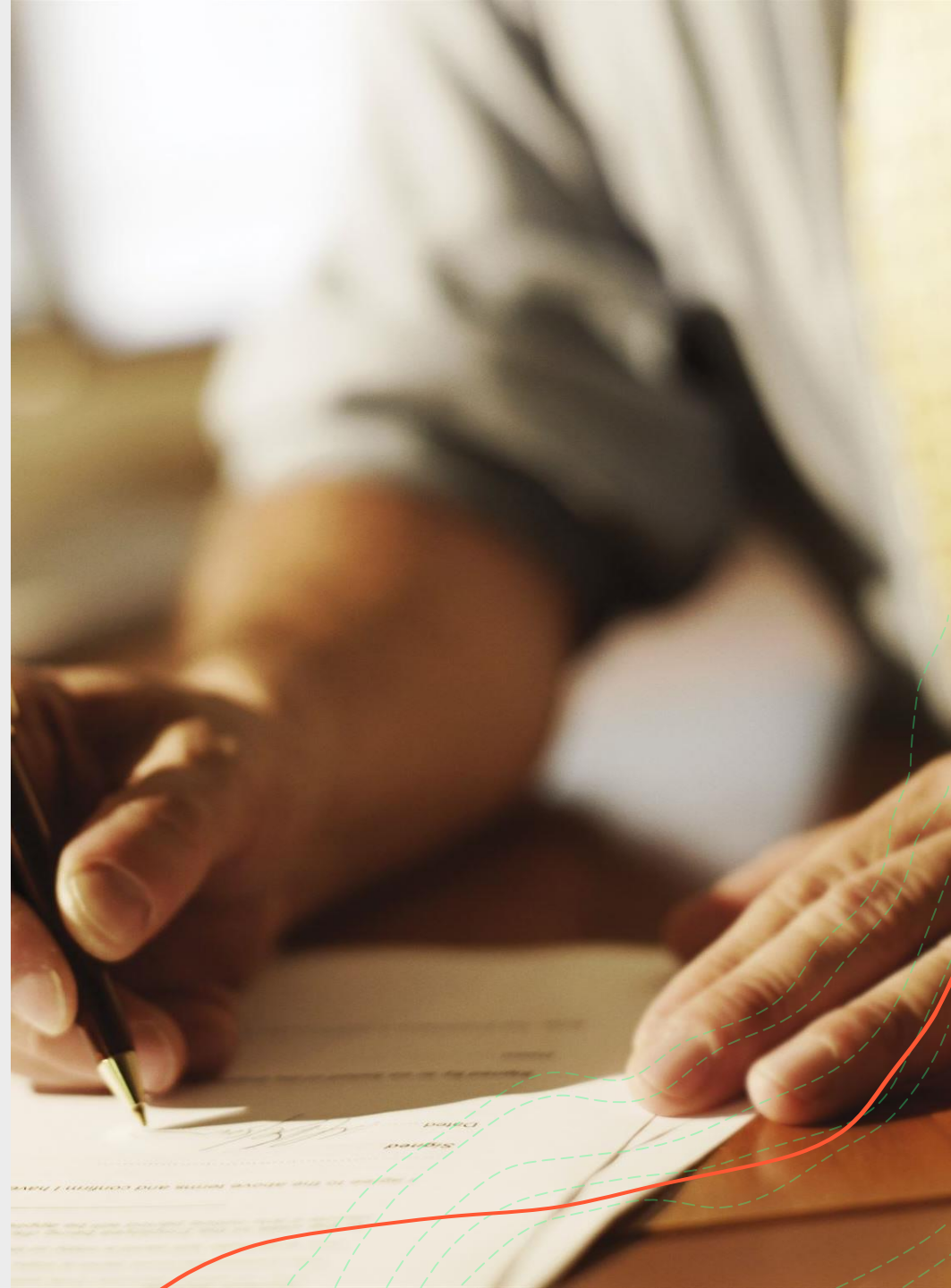
- + Reddito di lavoro dipendente
- + Reddito di lavoro autonomo
- + Redditi diversi



Cessione del diritto di sfruttamento dell'immagine

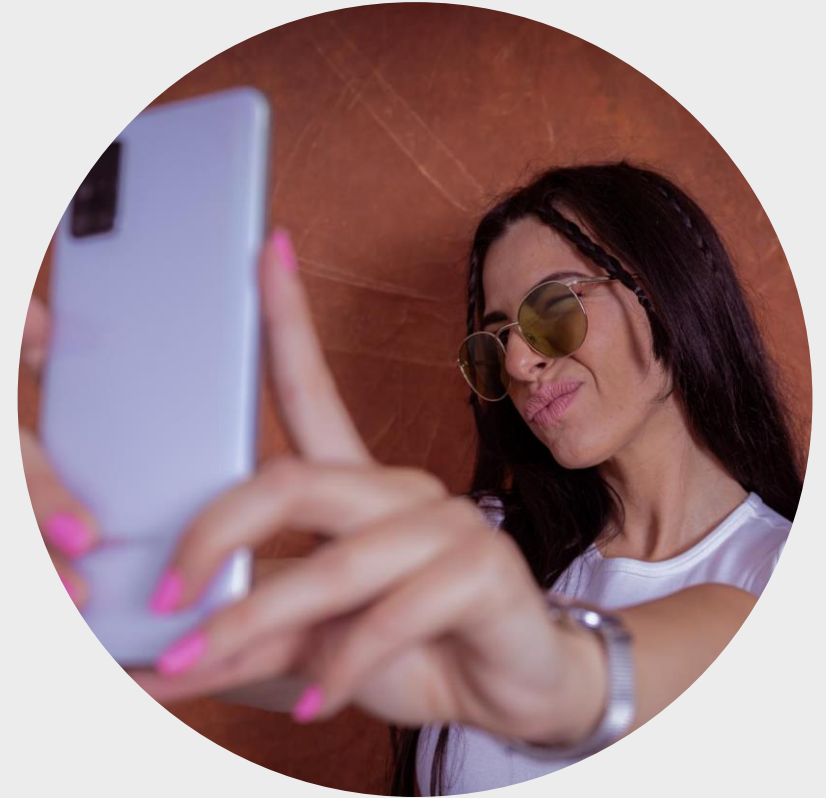
Redditi di lavoro dipendente

- + Frequente per gli sportivi – quasi impossibile per influencer «puri»
- + Agenzia delle Entrate, Circolare 23 dicembre 1997, n.326
- + Rapporto svolto:
 - + alle dipendenze (assenza di iniziativa economica)
 - + sotto la direzione (preordinazione di mezzi)
 - + Su base «inequale» (posizione di subordinazione per ragioni di organizzazione e divisione del lavoro): luogo, orari, strumenti, componenti di capitale, seguendo prescrizioni tecniche
 - + In base agli accordi contrattuali: il diritto di sfruttamento dell'immagine è stato ceduto alla Società (che riconoscerà compensi/ingaggi più alti).
 - + Onnicomprensività: qualsiasi elemento accessorio e/o benefit derivante dal rapporto è incluso quale reddito da lavoro dipendente



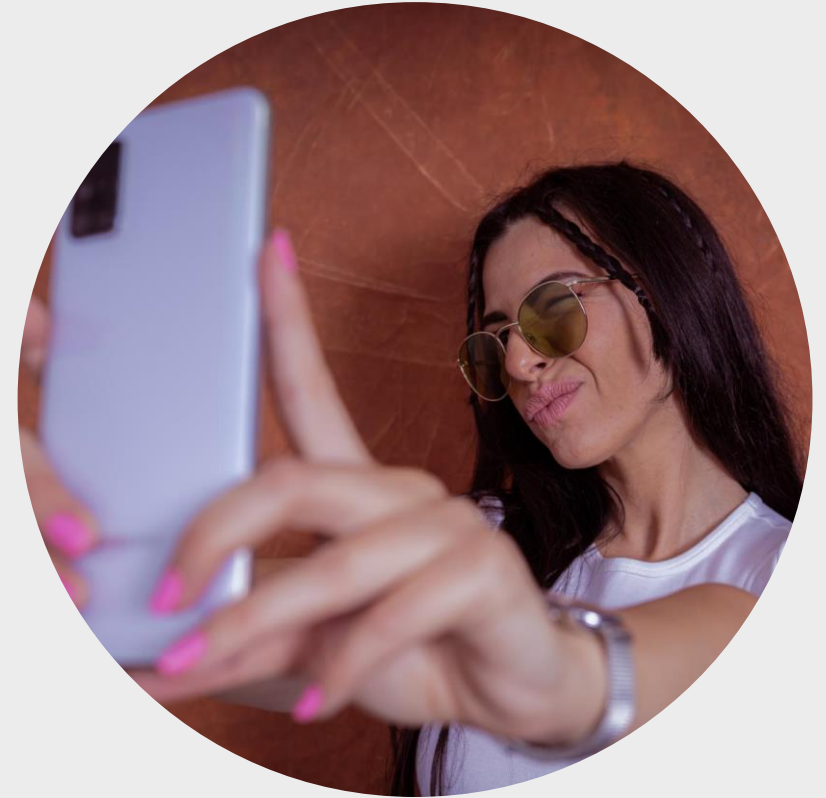
Redditi di lavoro autonomo

- + Art 53 c. 1 TUIR: Reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni.
 - + *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'art. 5'*
- + Abitualità: attività posta in essere con regolarità, stabilità e sistematicità → elemento centrale
- + Professionalità: compimento di atti coordinati e finalizzati a un certo scopo
- + Non commercialità (escluse attività ex art 2195 cc)
- + Non serve l'esclusività

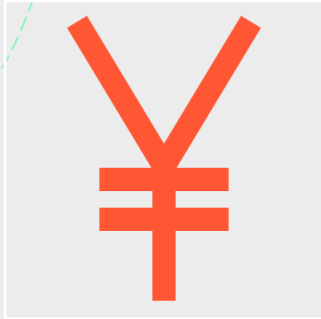


Redditi di lavoro autonomo

- + Per la cessione onerosa del diritto di sfruttamento dell'immagine dell'influencer
 - + Inapplicabile l'art. 53 c. 2 lett b): [*sono inoltre redditi di lavoro autonomo...*] *i redditi derivanti dall'utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, brevetti industriali, processi, formule, informazioni acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico (se non conseguiti in esercizio di imprese).*
 - + Applicabile art 54 c. 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*» (diritto di immagine come elemento immateriale atipico)



Redditi di lavoro autonomo - prassi



Risoluzione 255/E del 2 ottobre 2009 (confermata con risp. 139/2021)

Quesito: artista chiede trattamento reddituale e IVA corrispettivo cessione diritto di immagine

Risposta: è un'attività ulteriore rispetto alla prestazione artistica. Va configurato ex art 54 c. 1-
quater in quanto elemento immateriale a essa riferibile

Principio certamente applicabile agli influencer



Risposta 700/2021

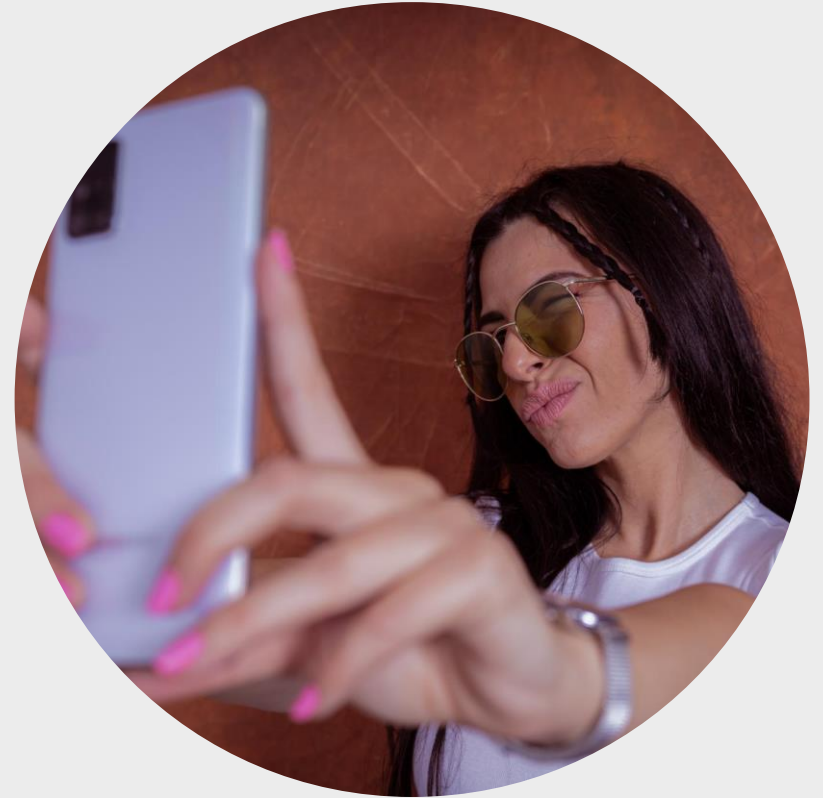
Compensi percepiti da modelli professionisti per sessioni di photo shooting → lavoro autonomo art. 53 c.1 TUIR

Compensi per sfruttamento diritto immagine svolta da *testimonial* (non modelli professionisti) → art. 54 c. 1 *quater* perché è sfruttamento diritto d'immagine per un soggetto la cui notorietà è riferibile all'attività professionale o artistica svolta

Redditi di lavoro autonomo

+ Conseguenze

- + Obbligo apertura posizione IVA
- + Codice attività:
 - + «Influencer» presente nella «Classificazione delle Professioni CP2021» dal 1/1/2023
 - + Senza codice ateco specifico si seguono quelli utilizzati dalle agenzie pubblicitarie
 - + 73.11.01 «Ideazione di campagne pubblicitarie»
 - + 73.11.02 «Conduzione di campagne di marketing e altri servizi pubblicitari»



Redditi diversi

Art. 67 c. 1 lett. i)

- Redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere

Applicabile solo in assenza dei presupposti delle altre tipologie reddituali:

- Lavoro autonomo occasionale: tipica della fase iniziale (senza partita IVA)



Ritenute d'acconto



- + Se reddito da lavoro dipendente
 - + → ritenute ex art 23 TUIR (calcolate in funzione degli scaglioni di reddito)

- + Se reddito di lavoro autonomo o reddito diverso
 - + → Ritenute d'acconto ex art. 25 c. 1 DPR 600/73 **20%**

- + Eccezione
 - + → regime forfettario

IVA (d.p.r. 633/72)



Art. 1 DPR 633/72

«L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate»

Presupposto SOGGETTIVO

- Lavoratore autonomo ai fini IVA: art. 5 DPR 633/72
- Qualsiasi attività lavorativa senza subordinazione
- Abitualità è professionalità (non occasionale → apertura partita IVA e direttiva DAC7)

Presupposto OGGETTIVO

- Prestazioni di Servizi ai fini IVA: art. 3 c. 2
- *Cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, [...] invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni simili ai precedenti*
- Titolo oneroso (sinallagma) attribuzioni patrimoniali reciproche

Territorialità

- Criteri di localizzazione (artt. da 7 a 7-octies)
- B2B: rilevante nel Stato del COMMITTENTE
- B2C: rilevante nel Stato di domicilio/residenza del PRESTATORE



Banner pubblicitari e affiliate marketing

- + Intermediazioni svolte con:
 - + Banner sul sito
 - + Link sui canali social
- + Tipicamente associate a una promozione (sconto)
- + Influencer ottiene un compenso sulle vendite o contatti ottenuti (pay per click, pay per lead, pay per sale)
- + È lo schema della procacceria

Procacciatore d'affari (ris. AdE 209/2003 e Circ. 24/1983)

Impegno anche occasionale di agire nell'interesse di una delle parti (diverso da mediatore)

Obiettivo: favorire la conclusione di affari fra terzi.

Concretamente: raccolta di proposte, contratti, ordinazioni

Senza vincolo di stabilità

Riconoscimento di una remunerazione in base alle vendite

Procacciatore d'affari

- + Tipologia di reddito → Impresa (art. 55 TUIR)
- + Ritenuta d'acconto → 23% (art. 25-bis c. 1 DPR 600/73)
sul 50% (art. 25-bis c. 2 DPR 600/73)
- + IVA → prestazione di servizi
 - + Art. 56, par. 1, Dir. 2006/112/CE: sono «altre prestazioni di servizi» quelle prestate «per via elettronica»
 - + Art. 11 Regolamento CE 1777/2005 «i servizi prestati tramite mezzi elettronici [...] comprendono [quelli] forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata...». Par. 2 punto f) rimando all'allegato I che menziona la «fornitura di spazio pubblicitario, compresi banner pubblicitari su una pagina o un sito web»

PROFILI TRANSNAZIONALI I



Profili transnazionali

Influencer EE – operazioni con brand Italiano

Influencer ITA – operazioni effettuate all'estero



Art. 3 c. 1 TUIR

L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti [...] e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato



Lavoro dipendente, autonomo e diversi:

Tassati in Italia se l'attività è svolta/esercitata in Italia



Salvo convenzioni internazionali

I principi precedenti non si applicano se sono presenti delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni stipulate fra l'Italia e lo Stato di residenza dei prestatori

Modello OCSE aggiornato al 21.11.2017

Capitolo	Articoli Modello Convenzione (2017)
Capitolo I (Scopo della Convenzione)	Art. 1 - Persone coperte della Convenzione Art. 2 - Imposte coperte dalla Convenzione
Capitolo II (Definizioni)	Art. 3 - Definizioni generali Art. 4 - Definizione di "residente" Art. 5 - Stabile organizzazione
Capitolo III (Tassazione dei redditi)	Art. 6 - Redditi immobiliari Art. 7 - Utili delle imprese Art. 8 - Navigazione marittima e aerea internazionale Art. 9 - Imprese associate Art. 10 - Dividendi Art. 11 - Interessi Art. 12 - Royalties Art. 13 - Plusvalenze [Art. 14 - Lavoro autonomo - Abrogato nel 2000 ma presente in molte convenzioni bilaterali] Art. 15 - Redditi di lavoro dipendente Art. 16 - Compensi degli amministratori Art. 17 - Artisti e sportivi Art. 18 - Pensioni Art. 19 - Compensi per cariche pubbliche Art. 20 - Studenti Art. 21 - Altri redditi
Capitolo IV (Tassazione del capitale)	Art. 22 - Patrimonio
Capitolo V (Metodi per l'eliminazione della doppia imposizione)	Art. 23 A - Metodo dell'esenzione Art. 23 B - Metodo del credito d'imposta
Capitolo VI (Disposizioni speciali)	Art. 24 - Non discriminazione Art. 25 - Procedura amichevole Art. 26 - Scambio di informazioni Art. 27 - Mutua assistenza nel recupero delle imposte Art. 28 - Funzionari diplomatici e consolari Art. 29 - Diritto ai benefici Art. 30 - Ambito territoriale di applicazione della Convenzione
Capitolo VII (Disposizioni finali)	Art. 31 - Entrata in vigore della Convenzione Art. 32 - Cessazione degli effetti della Convenzione

Caso esaminato dalla Cassazione

- + Sentenza 7108/2022: Fashion models straniere che effettuano shooting per casa di moda italiana
 - + Le modelle svolgono «attività di carattere personale, propria dei prestatori autonomi», con conseguente applicazione dell'art. 14 del modello Ocse relativo al lavoro autonomo, per cui la tassazione avviene nel paese di residenza tranne nel caso in cui il lavoratore non abbia una base fissa nello stato della prestazione.
 - + La prestazione non è quindi di tipo artistico. In tal caso si applicherebbe l'art. 17 secondo cui il reddito percepito per l'attività personale esercitata nell'altro stato, può essere tassato in questo altro Stato (ossia può essere tassato in entrambi).

Risposta 139 / 2021 – attrice straniera

Quesito

- Impresa cinematografica italiana realizza un film a Roma ingaggiando attrice residente in Spagna. L'artista riceve un compenso al 60% per la prestazione artistica e al 40% per sfruttamento diritto d'immagine.

Risposta

- *I diritti di sfruttamento e utilizzazione economica del diritto all'immagine dell'artista costituiscono elementi immateriali riferibili alla attività artistica di attrice e pertanto i corrispettivi derivanti dalla relativa cessione sono redditi di lavoro autonomo [...], nel presupposto che l'attività artistica sia esercitata per professione abituale secondo quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 53 del Tuir.*
- *Con specifico riferimento ai soggetti non residenti, [...] si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate in Italia. Il criterio di collegamento ai fini dell'attrazione dei predetti emolumenti nella potestà impositiva dello Stato italiano è quindi costituito dalla circostanza che la prestazione lavorativa sia svolta in Italia.*
- *Nel caso in esame, in considerazione della qualificazione dei proventi derivanti dallo sfruttamento economico del diritto all'immagine alla stregua di componenti positivi "aggiuntivi" del reddito di lavoro autonomo conseguito dal titolare nell'esercizio dell'attività professionale, ai fini della territorialità deve aversi riguardo al luogo di svolgimento dell'attività artistica o professionale nella quale i proventi medesimi sono stati attratti e, cioè, l'Italia (luogo di svolgimento delle riprese del film), a nulla rilevando il luogo in cui è esercitata l'attività di sfruttamento economico del diritto all'immagine.*

Risposta 139 / 2021 – attrice straniera

Attori → Art. 17 della convenzione

- *Il paragrafo 9.5 del Commentario all'articolo 17 del Modello OCSE precisa che spesso gli artisti ritraggono, direttamente o indirettamente, una parte sostanziale del compenso nella forma di corrispettivo per l'uso o la concessione in uso dei loro diritti d'immagine ("image rights"). La riconducibilità di tali compensi nell'ambito dell'articolo 17 o di altra previsione del Trattato dipende dalla connessione degli stessi alla prestazione professionale dell'artista. In particolare, laddove i pagamenti corrisposti a un residente di uno Stato contraente per l'uso o la concessione in uso dei diritti d'immagine costituiscano, in sostanza, la remunerazione per l'attività professionale che si svolge nell'altro Stato contraente, anche per tali emolumenti trova applicazione l'articolo 17 della Convenzione.*
- *Si ritiene, pertanto, che tra la prestazione di attrice resa dall'artista e lo sfruttamento dei diritti di immagine esista una connessione diretta, tale che i relativi compensi debbano essere considerati unitariamente. Ciò comporta, sotto il profilo convenzionale, che anche la parte degli emolumenti riferibile allo sfruttamento del diritti di immagine dell'artista rientri nel campo di applicazione dell'articolo 17 della Convenzione, con imponibilità piena in Italia per l'attività svolta nel territorio dello Stato, secondo le modalità innanzi illustrate.*

Conclusione

- **In assenza di Convenzione Internazionale: ritenuta a titolo di imposta al 30% ex art. 25 c. 2 DPR 600/1973 («se i compensi e le altre somme di cui al comma precedente sono corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30%, anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di impresa»).**
- **In presenza di Convenzioni Internazionali, occorre riferirsi all'art. 17 per stabilire lo Stato di tassazione della prestazione artistica. E il compenso per lo sfruttamento del diritto d'immagine seguirà la medesima sorte, vista connessione diretta con la prestazione.**

Risposta 700 / 2021 – il caso degli *shooting di modelli non residenti e di “semplici” testimonial*)

- + Casa di moda che organizza materiale pubblicitario per la nuova stagione impiegando materiale fotografico e video realizzato con effettuazione di photo shooting in Italia sia con modelli professionisti che con semplici «testimonial» (celebrities non modelli professionisti)
 - + Per le modelle: confermato orientamento della risposta 139/2021
 - + Per i testimonial:
 - + *I compensi che le celebrities percepiscono per l'esecuzione delle predette sessioni di photo shooting costituiscono redditi di lavoro autonomo ex art. 53 c. 1 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»*
 - + *Relativamente ai compensi corrisposti a queste ultime per i correlati diritti di utilizzazione dell'immagine [...], si ritiene che gli stessi, anche se non strettamente riconducibili all'attività artistica o professionale, siano comunque riferibili a quest'ultima essendo correlati alla fama del personaggio, e costituiscano pertanto redditi di lavoro autonomo in base all'art. 54 c. 1-quater del TUIR.*
 - + *i compensi corrisposti ai testimonial non residenti per i correlati diritti di utilizzazione dell'immagine, vista la loro qualificazione alla stregua di componenti positivi "aggiuntivi" del reddito di lavoro autonomo conseguito dal titolare nell'esercizio dell'attività professionale, devono ritenersi territorialmente rilevanti in Italia in base al citato articolo 23, comma 1, lettera d), del Tuir.*

Sfruttamento del diritto di immagine dell'influencer non residente

- + **Dottrina:** G. Bizioli e D. Mogni «profili convenzionali dei redditi da sfruttamento dei diritti di immagine» (corriere tributario 4/2021); D. Greco, M. L. Di Tanna, C. Zambelli «aspetti civilistici e fiscali degli influencer» (Fisco e tasse.com Maggioli Editore).
 - + Differenza rispetto ai casi precedenti: per l'influencer lo sfruttamento dell'immagine è l'attività tipica e non, come per l'attore/sportivo, un fattore «closely connected» a una performance artistica/sportiva.
 - + Norme potenzialmente considerabili nelle Convenzioni Internazionali:
 - + Art. 17 «*entertainers and sortspersons*»: da escludere per mancanza di contestualità con l'attività sportiva/artistica (ovvero mancanza di connessione qualitativa fra prestazione e attività)
 - + Art. 12 «royalties»: da escludere perché la propria immagine non è un'opera (letteraria, artistica o scientifica). Salvo che la Convenzione non estenda il concetto di royalty ad «altri diritti analoghi»
 - + Art. 21 «*other income*»: soluzione residuale ragionevolmente da percorrere → tassazione esclusiva nello Stato di residenza.

Influencer residenti per prestazioni svolte all'estero

World wide income taxation nel paese di residenza (Italia)

Convenzioni internazionali

→ questione simmetrica all'influencer non residente:

- art. 21 per «influencer puro»
- art. 17 per diritti connessi a prestazioni sportive/artistiche
- art. 16 per diritti connessi all'attività svolta da modelle/i

Regimi agevolati per persone fisiche

Forfetario (art. 1 c. 54-89 L. 190/2014)

Presupposti da verificare sull'anno precedente

- Ricavi fino a 85.000 (con fuoriuscita nell'anno al superamento di 100.000)
- Spese lavoro dipendente, co.co.co, utili ad associati con apporto di solo lavoro (escluse prestazioni occasionali) non superiore a 20.000 lordi

Motivi ostativi

- Utilizzo regimi speciali IVA e di determinazione forfetaria del reddito
- Residenza estera (eccetto stati UE/SEE che producono in ITA almeno il 75% del reddito complessivo)
- Compimento in via prevalente di cessioni di fabbricati, terreni edificabili, mezzi di trasporto nuovi
- Partecipazione in società di persone, associazioni o imprese familiari oppure controllo, diretto o indiretto, di Srl, associazioni in partecipazione che esercitino attività riconducibili
- Attività prevalentemente svolta con ex datore di lavoro (due anni precedenti) o soggetti riconducibili (salvo praticantato)
- Presenza di rapporti di lavoro subordinato (o assimilato) se nell'anno precedente davano redditi per più di 30.000

Agevolazioni

- Imposta sostitutiva 15% (ridotta al 5% per i primi 5 anni) applicata sottraendo dei costi forfettizzati (in % sui ricavi con % diversa a seconda dell'attività)
- Franchigia da IVA e dagli obblighi relativi (salvo acquisti da estero)
- Esenzione da ritenute
- Esonero da tenuta scritture contabili
- Esonero dalla compilazione degli ISA
- Sostituto d'imposta solo per lavoratori dipendenti
- Nessun limite temporale per fruire dell'agevolazione

Regimi agevolati per persone fisiche

Neo residenti (art. 24 bis TUIR)

Presupposti

- Trasferimento residenza in Italia ex art 2 c.2 TUIR («persone che per la maggior parte del periodo d'imposta [...] hanno la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti». Domicilio=«dove si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona». Salvo prova contraria, si presumono residenti le persone «iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente»).
- Residenza estera in almeno 9 periodi di imposta degli ultimi 10.
- [Interpello probatorio ex art 11 c. 1 lett. f) L. 212/2000 (solo consigliato, non obbligatorio → provv. AdE 47060/2017) entro dichiarazione del periodo di imposta in cui avviene il trasferimento della residenza]

Agevolazioni

- Imposta sostitutiva di € 100.000 sui **redditi esteri**. Redditi «coperti»: fondiari; capitale corrisposti da soggetti non residenti (ris. AdE 12/2021); lavoro dipendente prestato all'estero; lavoro autonomo prestato all'estero tramite base fissa; diversi per attività svolte/beni situati all'estero incluse cessioni di valute virtuali non detenute presso intermediario italiano → risp. AdE 397/2022; di impresa prodotti all'estero senza stabile organizzazione in ITA; interessi de c/c bancari; plusvalenze da cessioni di partecipazioni non qualificate in società quotate; utili e plusvalenze da partecipazioni in società residenti in Stati a regime fiscale privilegiato senza obbligo di segnalazione in dichiarazione (circ 17/2017 parte III, 2,3)
- Imposta sostitutiva di € 25.000 per ognuno dei familiari inclusi nell'opzione
- Esonero da IVIE, IVAFE e dal monitoraggio fiscale
- Esenzione imposte donazione/successione sui trasferimenti di beni esteri
- Nessuna applicazione della normativa sulle CFC (art. 167 TUIR), quindi: redditi della controllata estera non sono tassati in capo al socio controllante (che quindi non compila quadro FC)
- Possibilità di escludere dall'opzione i redditi di un solo Stato: la tassazione di quei redditi diventa ordinaria ed è riconosciuto il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero
- Redditi esclusi dall'agevolazione: plusvalenze da cessione partecipazioni qualificate nei primi 5 periodi di validità dell'opzione

Questione applicativa per gli influencer

- Quali redditi si possono considerare prodotti all'estero? (sentenza CGT Piemonte 219/2/2023: l'attività di gestione dell'immagine pubblica è strettamente correlata alla persona fisica e quindi al luogo di residenza) → calcolo di convenienza

Regimi agevolati per persone fisiche

Impatriati (art. 16 D.Lgs. 147/2015 abrogato dal 2024)

Presupposti

- Residenza fiscale estera nei due periodi antecedenti il trasferimento della residenza fiscale in Italia
- Trasferimento residenza in Italia per almeno due anni (attività prestata «prevalentemente» in Italia)
- Presentazione al datore di lavoro o committente di dichiarazione sostitutiva di presenza dei requisiti

Agevolazioni

- Detassazione quinquennale del 70% dei redditi di lavoro dipendente (e assimilati), autonomo, e d'impresa dell'imprenditore individuale prodotti in Italia
- Limite *de minimis* di 200.000 in tre esercizi (innalzato a 300.000 dal 2024)
- Prorogabile di altri 5 anni se figlio minore a carico o acquisto di almeno un'unità residenziale in Italia (ma con riduzione della detassazione al 50%)
- Ritenute d'acconto subite sulla base imponibile ridotta
- NB: incompatibile con regime neoresidenti (DM 147/2015 e art. 1 c. 154 L 232/2016), ma utilizzabile a periodi alternati (Circ. Agenzia Entrate 17/2017)

Questione applicativa

- Calcolo di convenienza

Regimi agevolati per persone fisiche

Impatriati (D.lgs 209/2023) - dal 2024

Presupposti

- Residenza fiscale estera nei tre periodi di imposta (oppure 6 o 7 per prestazioni vero il medesimo soggetto estero o di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo)
- Mantenimento residenza in Italia per almeno 4 anni (nuovi criteri di residenza stabiliti dall'art. 2 c. 2 TUIR ex art. 1 D.Lgs 209/2023)
- Presentazione al datore di lavoro o committente di dichiarazione sostitutiva di presenza dei requisiti
- Possesso di requisiti di elevate qualificazione o specializzazione (definizione in D.Lgs 108/2012 e 206/2007 e Circ 17/2017): titolo di istruzione superiore (laurea Triennale, istruzione Triennale post diploma) e qualifica professionale rientrante nei livelli 1 (legislatori, imprenditori, alta dirigenza) e 2 (professioni intellettuali, scientifiche e di elevate specializzazione) e 3 (professioni tecniche) della classificazione ISTAT delle professioni CP 2011. non necessaria l'attinenza dell'attività esercitata rispetto al titolo posseduto.

Agevolazioni

- Detassazione quinquennale del 50% dei redditi di lavoro dipendente (e assimilati), autonomo «professionale» (non più d'impresa) prodotti in Italia (al 60% in caso di trasferimento in Italia con un figlio minore)
- Prorogabile di 3 anni se iscrizione anagrafica del 2024 e acquisto unità residenziale in Italia entro il 2023
- Reddito agevolato Massimo: 600.000 l'anno
- Limite de minimis 300.000 annui
- Ritenute d'acconto subite sulla base imponibile ridotta
- NB: probabile permanenza dell'incompatibilità con regime neoresidenti previsto per la versione precedente della norma

Questioni applicative

- Applicabilità ai lavoratori autonomi (la norma si riferisce ai lavoratori autonomi «impiegati»)
- Requisiti di accesso più stringenti
- Regime transitorio (art. 5 c. 9 D.lgs 209/2023) → attenzione a quando si è trasferita la residenza per l'individuazione della norma corretta



STAR COMPANY

Anziché sulla persona fisica, lo sfruttamento del diritto all'immagine può avvenire tramite Società. cd «Star company»

Definizione della dottrina (Avv. Paolo de'Capitani «Le Star company» in «Diritto e pratica tributaria internazionale»:

- *«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 proprie. 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 [...] spinti anche da regimi fiscali di favore».*

Celebrity cede diritti di sfruttamento della propria immagine alla Star company

Star company concede il diritto in uso a terzi

Star company remunera la Star tramite

- dividendi
- pagamento della cessione dei diritti
- compensi amministratore

STAR COMPANY ITALIANA

Brand/Sponsor italiano

- S.C.: tassazione ordinaria Italiana (IRES se s.d.c.) sul reddito imponibile (ricavi – costi +/- variazioni fiscali)
- Star: tassazione ordinaria a seconda del tipo di reddito (sui dividendi: sostitutiva al 26%)

Brand/Sponsor estero

- Come sono tassati i compensi per sfruttamento del diritto di immagine percepiti in Italia?
- Convenzioni Internazionali: **Art. 7** (utili delle imprese): tassazione nello stato di residenza dell'impresa (salvo stabile organizzazione). Il percettore non è l'influencer ma una società che, quindi, agisce nell'esercizio di un'attività di impresa.
- Non art. 17 (artisti e sportivi): manca la «close connection» (fisica, temporale o qualitativa) con la performance artistica/sportiva
- Non art. 12 (royalties): il diritto di immagine non rientra nell'ambito applicativo delle royalties (non è un'opera)
- Non art. 21 (altri redditi): i compensi non sono percepiti direttamente dall'influencer ma da un soggetto che esercita attività d'impresa

STAR COMPANY ESTERA

Se S.C. in paese a fiscalità privilegiata

- Regime CFC ex art. 167 TUIR: reddito imputato per trasparenza al socio. Tassazione separata con aliquota media applicata sul reddito del socio (comunque non inferiore all'aliquota ordinaria IRES).

Brand Italiano

Se manca accordo contro le doppie imposizioni

- Art. 151 TUIR per società non residenti senza stabile organizzazione
 - Determinazione del reddito in base alle categorie reddituali previste per le persone fisiche
 - Applicazione Rdl al 30%
- Art. 152 TUIR per società con stabile organizzazione → regole IRES

Brand Italiano

Se c'è accordo contro le doppie imposizioni

- Art. 7 della Convenzione: tassazione nello Stato di residenza della S.C. (contrasto dottrinario: c'è chi sostiene l'applicabilità dell'art. 12 sulle *royalties* o dell'art. 21 sugli *other income*)



INFLUENCER AGENCY

- + Agenzie che mettono in contatto influencer e brand
- + Contratto tipico con l'influencer: mandato (con o senza rappresentanza)

Ritenute		Agenzia ITA	Agenzia EE
Mandato senza rappresentanza	Influencer ITA	BRAND paga AGE --> no rda (AGE presumibilmente è impresa) AGE paga INF: Rda 20% (art 25 c. 1 DPR 600/73)	BRAND (ITA) paga AGE (EE) --> RdA 20% AGE paga INF: No Rda/Rdl perché AGE non è sostituto di imposta (è EE). Salvo Stabile organizzazione.
	Influencer EE	BRAND paga AGE (no rda: sono imprese) AGE paga INF: Rit d'imposta 30% ex art 25 c. 2 DPR 600/73 (salvo conv.intern.doppie.imposiz.)	Ipotesi BRAND ITA con prestazione svolta ITA --> BRAND applica Rdl 30% all'AGE (salvo conv.intern.doppie.imposiz.) --> Riversamento: è fra soggetti (AGE e INFL) esteri Ipotesi: BRAND ITA + prestazione svolta EE Nessuna applicazione di RdA/Rdl
Mandato con rappresentanza		Rapporto fra BRAND e Influencer --> rimando alle imposte degli influencer Rapporto fra Influencer e AGE --> intermediazioni	

Fonti

+ Dottrina:

- + Davide Greco, Maria Lucia Di Tanna, Carlo Zambelli, «Aspetti civilistici e fiscali degli influencer» - Maggioli Editore
- + E. Greco, P. Rivetti «professione youtuber con partita IVA» - Eutekne.info / giovedì 30 maggio 2019
- + A. Cotto «Youtuber alla prova del reddito di lavoro autonomo» - Eutekne.info / lunedì 2 settembre 2019
- + G. Bizioli «qualificazione e localizzazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento dei diritti dell'immagine», Corriere tributario n. 4/2020
- + A. Magliaro, S. Censi «Dall'immagine alla notorietà: la tassazione delle nuove forme di ricchezza nell'epoca dei social», Il fisco n. 20/2010
- + P. Scarioni A. F. Martino «compensi degli sportivi per la cessione del diritto di sfruttamento dell'immagine», Corriere tributario m- 10/2022
- + G. Bizioli e D. Mogni «profili convenzionali dei redditi di sfruttamento dei diritti di immagine», Corriere tributario 4/2021
- + P. Rivetti «Regime forfetario per gli autonomi – LE novità della legge di bilancio 2023», Eutekne
- + Luisa Corso, «Nuovo regime per i lavoratori impatriati», Scheda 1327.05 numero 2 – febbraio 2024, Eutekne
- + Scarioni P., Fiorentino Martino A., Milani E. «Riforma del regime speciale per lavoratori impatriati e nuove criticità», corriere tributario 2023-12

+ Prassi:

- + Circolare 23 dicembre 1997, n. 326 (lavoro dipendente)
- + Risoluzione 18 novembre 2003, n. 209 (procacciatore d'affari)
- + Risoluzione 2 ottobre 2009, n. 255 (cessione sfruttamento economico del diritto d'immagine con costituzione di rendita vitalizia)
- + Risposta 3 marzo 2021, n. 139 (diritti d'immagine connessi a prestazione artistica svolta in Italia da soggetto non residente)
- + Risposta 11 ottobre 2021, n. 700 (compensi da società non residente a modelli e testimonials non residenti per photo shooting e diritti d'immagine)

+ Giurisprudenza:

- + Cass 3 marzo 2022, n. 7108
- + Corte di Giustizia Tributaria Piemonte 219/2/2023 (neoresidenti e reddito da cessione diritti di immagine)
- + Corte di Giustizia Tributaria Lombardia 468/07/2024 (deducibilità look professionale)