

Risposta n. 700/2021

OGGETTO: Regime fiscale dei compensi corrisposti da società non residente a modelli e testimonials non residenti per l'esecuzione in Italia di sessioni di photo shooting e per i correlati diritti di utilizzazione dell'immagine - Articoli 23, 53 e 54 del Tuir

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante* è una società di diritto francese, attiva nel settore della moda e del lusso, controllata al 100 per cento da *Alfa S.p.A.*, società di diritto italiano facente parte dell'omonimo gruppo, che rappresenta uno dei maggiori *brand* del lusso a livello mondiale.

L'*Istante* ha come oggetto sociale la vendita e il commercio al dettaglio di capi di abbigliamento, borse e pelletteria, scarpe, accessori da viaggio, profumi, cosmetici, occhiali e oggetti decorativi, nonché di tutti gli oggetti e prodotti accessori rispetto a quelli elencati.

L'*Istante* si occupa, inoltre, di affiancare e supportare la casa madre nell'organizzazione e nell'allestimento di eventi per l'Alta Moda e per il *prêt-à-porter*, destinati alla promozione dei marchi e delle collezioni di *Alfa* in Francia. In tale ambito, cura solitamente l'organizzazione, promozione e gestione delle sfilate parigine

riguardanti le due collezioni Primavera-Estate e Autunno-Inverno, occupandosi di tutti gli aspetti di comunicazione, *scouting* e gestione di *celebrities*, *influencer*, *testimonials* e *key guests*, nonché dei rapporti con i *media* in relazione ad attività pubblicitarie nel territorio francese.

L'*Istante* intende organizzare la campagna per il lancio pubblicitario della nuova collezione Autunno-Inverno 2021- 2022, prevedendo di impiegare, per la realizzazione del relativo materiale fotografico e video, "modelli" e *testimonials* (prevalentemente, ma non necessariamente, residenti in Francia), con i quali direttamente, o per il tramite di Agenzie di *artist* o *model management*, saranno siglati specifici accordi contrattuali. Taluni "modelli" e *testimonials* saranno chiamati a svolgere la propria attività in una *location* italiana. In tal caso, gli accordi contrattuali avranno ad oggetto:

l'esecuzione in Italia di una serie di sessioni di *photo shooting* necessarie alla realizzazione del materiale fotografico e video;

la concessione dei relativi diritti di utilizzazione dell'immagine, che potrà avvenire secondo una delle seguenti forme: (i) ai fini pubblicitari e/o promozionali in esclusiva, a livello mondiale e per un periodo di tempo limitato (per esempio su quotidiani, riviste, opuscoli, cartelloni pubblicitari in stazioni e aeroporti, manifesti, *brochure*, cataloghi, siti internet, apparecchi di telefonia mobile, applicazioni per *tablet* e *smartphone*, servizi di posta elettronica) e (ii) ai fini di archivio, editoriali, informativi, culturali e/o storici, per un periodo di tempo illimitato (per esempio, mostre, retrospettive e documentari, editoriali, libri, siti internet e profili sui *social networks* del gruppo), in connessione ai prodotti offerti dall'*Istante* o ad altre attività connesse allo scopo sociale della medesima.

I compensi dell'una e dell'altra attività saranno tenuti contrattualmente distinti; inoltre, i compensi eventualmente spettanti alle Agenzie di *artist* o *model management*, quale controparte dell'accordo, saranno espressamente individuati rispetto a quelli comunque spettanti ai "modelli" e *testimonials*. La realizzazione dei servizi fotografici e video sarà invece affidata a professionisti del settore, con i quali verranno siglati

separati accordi volti a regolamentare e remunerare sia l'attività da questi materialmente eseguita, che il diritto di sfruttamento del prodotto fotografico e video realizzato.

In relazione alla descritta fattispecie, l'*Istante*, al fine di poter definire gli accordi contrattuali con "modelli" e *testimonials*, ha l'esigenza di chiarire alcune questioni interpretative inerenti il corretto trattamento fiscale dei compensi a questi spettanti, specificando, a tal fine, che:

- per "modelli" si intendono (a titolo esemplificativo) coloro che esercitano per professione abituale l'attività di indossatori/indossatrici nell'ambito di sfilate di moda, prestando altresì la propria immagine in campagne pubblicitarie e promozionali;
- per "*testimonials*" si intendono coloro che, diversamente, non esercitano, in via principale e con la dovuta professionalità e abitudine, l'attività tipica di "modello" in senso stretto, qualificandosi ad ogni modo come personaggi del mondo della moda, dello spettacolo o dell'arte, la cui fama e notorietà è riconosciuta fra il pubblico e che, in ragione di ciò, affiancano saltuariamente la propria immagine a quella di un prodotto o di un marchio.

Tanto precisato, viene chiesto di sapere:

1. se i compensi corrisposti dall'*Istante* ai "modelli" non residenti per l'esecuzione in Italia delle sessioni di *photo shooting* e i compensi corrisposti per l'acquisizione dei relativi diritti di utilizzazione dell'immagine rientrano nella categoria dei redditi di lavoro autonomo *ex* articolo 53, comma 1, del Tuir, e, pertanto, siano territorialmente rilevanti in Italia *ex* articolo 23, comma 1, lettera *d*), del Tuir, secondo cui si considerano prodotti nel territorio dello Stato Italiano «*i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato*»;

2. se i compensi corrisposti dall'*Istante* ai *testimonials* non residenti - che svolgono in via principale un'attività professionale e abituale *ex* articolo 53, comma 1, del Tuir, quali attori, cantanti o *influencers* - per l'esecuzione delle sessioni di *photo shooting* in Italia e i compensi corrisposti per l'acquisizione dei relativi diritti di

utilizzazione dell'immagine siano qualificabili come redditi di lavoro autonomo ai sensi del predetto articolo 53, comma 1, e, pertanto, siano territorialmente rilevanti in Italia ai sensi del citato articolo 23, comma 1, lettera *d*), del Tuir;

3. se, con riferimento ai predetti compensi, l'*Istante*, non residente in Italia e quivi non operante per il tramite di una stabile organizzazione, sia tenuta ad effettuare gli adempimenti del sostituto d'imposta in presenza del presupposto impositivo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al primo quesito, l'*Istante* ritiene che i compensi erogati ai "modelli" non residenti per l'esecuzione in Italia delle sessioni di *photo shooting* e quelli per i relativi diritti di utilizzazione dell'immagine rientrino nella categoria dei redditi di lavoro autonomo, *ex* articolo 53, comma 1, del Tuir, e, pertanto, siano territorialmente rilevanti in Italia in base all'articolo 23, comma 1, lettera *d*), del medesimo Tuir.

Con riferimento al secondo quesito, l'*Istante* ritiene che i compensi erogati ai *testimonials* non residenti - che svolgono un'attività professionale e abituale in base all'articolo 53, comma 1, del Tuir, quali attori, cantanti o *influencers* - per l'esecuzione in Italia delle sessioni di *photo shooting* e quelli per i relativi diritti di utilizzazione dell'immagine rientrino nella categoria dei redditi di lavoro autonomo, ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 53, comma 1, e dell'articolo 54, comma 1-*quater*, del Tuir, e, pertanto, siano territorialmente rilevanti in Italia in base all'articolo 23, comma 1, lettera *d*), del medesimo Tuir.

Con riferimento all'ultimo quesito, l'*Istante* ritiene che, essendo un soggetto non residente e non operando in Italia per il tramite di una stabile organizzazione, non sia tenuta a operare come sostituto d'imposta in presenza del presupposto impositivo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che l'accertamento dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale di un soggetto implica valutazioni di ordine fattuale non esperibili dalla scrivente in sede di risposta alle istanze di interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*cf.* circolare 1° aprile 2016, n. 9, paragrafo 1.1).

La presente risposta è, pertanto, resa esclusivamente nel presupposto che i "modelli" e i *testimonials*, così come dichiarato nell'atto introduttivo del presente interpello, non abbiano la residenza fiscale in Italia e che l'*Istante* non abbia una stabile organizzazione in Italia.

Ciò posto, con riferimento al primo quesito si fa presente quanto segue.

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 Testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), in presenza dei requisiti di abitudine e professionalità richiesti dalla citata disposizione.

Entrambe le tipologie di compensi, infatti, sono strettamente riconducibili all'attività professionale di modello, in quanto quest'ultimo, come peraltro anche evidenziato dall'*Istante*, oltre a esercitare l'attività di indossatore nell'ambito di sfilate di moda, presta altresì la propria immagine in campagne pubblicitarie e promozionali.

Con specifico riferimento ai soggetti non residenti, l'articolo 23, comma 1, lettera *a)*, del Tuir, prevede che 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, posto che le sessioni di *photo shooting* sono svolte in Italia e

data la precisata natura di redditi di lavoro autonomo sia dei compensi corrisposti dall'*Istante* ai "modelli" non residenti per le suddette sessioni che dei compensi erogati per i correlati diritti di utilizzazione dell'immagine, i compensi medesimi sono territorialmente rilevanti in Italia ai sensi dell'articolo 23, comma 1, lettera *d*), del Tuir. Con particolare riferimento ai compensi erogati per i diritti di utilizzazione dell'immagine, nella risposta a interpello del 3 marzo 2021, n. 139, relativamente ad analoga fattispecie, è stato precisato che, ai fini territoriali, deve aversi riguardo al luogo di svolgimento dell'attività artistica o professionale cui i proventi medesimi sono correlati e, cioè, l'Italia (luogo di svolgimento delle sessioni di *photo shooting*), a nulla rilevando il luogo in cui è esercitata l'attività di sfruttamento economico del diritto all'immagine.

Con riferimento al secondo quesito nell'istanza è stato evidenziato che 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. Pertanto, i compensi che le *celebrities* percepiscono per l'esecuzione delle predette 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*.

Relativamente ai compensi corrisposti a queste ultime per i correlati diritti di utilizzazione dell'immagine, in linea con quanto precisato nella risoluzione 2 ottobre 2009, n. 255/E, in relazione ad analoga fattispecie, 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'articolo 54, comma 1-*quater*, del Tuir.

Detta disposizione, ricomprende, infatti, fra i redditi di lavoro autonomo anche i « *corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale*».

Per quanto riguarda la rilevanza territoriale in Italia dei predetti compensi, viene nuovamente in considerazione l'articolo 23, comma 1, lettera *d*), del Tuir, in base al quale si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate in Italia.

Nella fattispecie in esame, posto che i compensi percepiti dai *testimonials* non residenti per le sessioni di *photo shooting* costituiscono redditi di lavoro autonomo *ex* articolo 53, comma 1, del Tuir, e che gli stessi sono riconducibili ad attività di lavoro autonomo svolta in Italia (luogo di svolgimento delle sessioni di *photo shooting*), si ritiene che detti compensi siano territorialmente rilevanti in Italia *ex* articolo 23, comma 1, lettera *d*), del Tuir.

Analogamente, anche i compensi corrisposti ai *testimonials* 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. Anche in tal caso, in linea con quanto precisato nella citata risposta n. 139 del 2021, ai fini territoriali deve aversi riguardo al luogo di svolgimento dell'attività artistica o professionale alla quale i proventi sono correlati e, cioè, l'Italia (luogo di svolgimento delle sessioni di *photo shooting*), a nulla rilevando il luogo in cui è esercitata l'attività di sfruttamento del diritto all'immagine.

Con riferimento all'ultimo quesito, si precisa preliminarmente che i redditi di lavoro autonomo rientrano fra quelli soggetti a ritenuta alla fonte in base alle disposizioni di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, ove corrisposti da soggetti che rivestono la qualifica di sostituti di imposta in base all'articolo 23 del medesimo d.P.R..

I redditi di lavoro autonomo, secondo quanto previsto dal citato articolo 25, comma 2, ove corrisposti a soggetti non residenti, subiscono una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento.

Le società ed enti non residenti che erogano redditi soggetti a ritenuta in Italia, seppur ricomprese, sotto il profilo soggettivo, fra i soggetti che rivestono la qualifica di sostituti d'imposta in base al comma 1 del richiamato articolo 23 del d.P.R. n. 600 del 1973, ne sono, in linea di principio, oggettivamente escluse in ragione della delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato.

Tale principio, implica che il soggetto non residente che eroga somme per le quali è previsto un prelievo alla fonte, in assenza di stabile organizzazione in Italia, non è obbligato ad assumere il ruolo di sostituto d'imposta.

Pertanto, l'*Istante*, non avendo, in base a quanto dichiarato, una stabile organizzazione in Italia, non sarà tenuta ad applicare alcuna ritenuta sulle somme corrisposte ai "modelli" e ai *testimonials* non residenti.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)