



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"

DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE

RIVISTA DI DIRITTO
TRIBUTARIO INTERNAZIONALE
INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

3

2022

settembre/dicembre

Fondata nel 1999 da | *Founded in 1999 by*
GIOVANNI PUOTI

Diretta da | *Directors*
FABRIZIO AMATUCCI, PIETRO BORIA,
ROBERTO CORDEIRO GUERRA,
LORENZO DEL FEDERICO, PETER ESSERS,
GIUSEPPE MARINO, ROMAN SEER,
PIETRO SELICATO



SAPIENZA
UNIVERSITÀ
EDITRICE

SAPIENZA UNIVERSITÀ EDITRICE

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA “LA SAPIENZA”
DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

COMITATO DEI GARANTI

BOARD OF TRUSTEES

Giovanni PUOTI (fondatore)
Andrea AMATUCCI - Jacques MALHERBE -
Claudio SACCHETTO - José Manuel TEJERIZO LOPEZ

COMITATO DI DIREZIONE

BOARD OF DIRECTORS

Fabrizio AMATUCCI – Pietro BORIA – Roberto CORDEIRO GUERRA – Lorenzo DEL FEDERICO –
Peter ESSERS – Giuseppe MARINO – Roman SEER – Pietro SELICATO (direttore responsabile)

COMITATO SCIENTIFICO

SCIENTIFIC COMMITTEE

Ruben ASSOREY (Argentina) - Domenico DA EMPOLI† (Italia) - Eugenio DELLA VALLE (Italia) - Patrick DIBOUT (France) - Hans FLICK (Deutschland) - Gabor FOLDES (Magyarország) - Daniel GUTMANN (France) - Pedro Manuel HERRERA MOLINA (España) - Haron JORAN (Israel) - Joachim LANG (Deutschland) - Gaetano LICCARDO† (Italia) - Leonardo PERRONE (Italia) - Franco PICCIAREDDA (Italia) - Manuel PIRES† (Portugal) - Mauricio PLAZAS VEGA (Colombia) - Franco ROCCATAGLIATA (Italia) - Stanley SIEGEL (U.S.A.)

COMITATO DI REDAZIONE

EDITORIAL COMMITTEE

Roberta ALFANO - Andrea BALLANCIN - Marina BISOGNO - Christian CALIFANO - Francesco CANNAS -
Vincenzo CARBONE - Pier Luca CARDELLA - Roberta CORRIERE - Stefano DORIGO - Mara FIERRO -
Chiara FONTANA - Silvia GIORGI - Stefano Delfino LA FERLA - Chiara LATTANZI - Carla LOLLIO -
Marcella MARTIS - Pietro MASTELLONE - Rossella MICELI - Francesco MONTANARI -
Maria Pia NASTRI - Lorenzo PENNESI - Concetta RICCI - Fabio RUSSO - Viviana SALERNO -
Stefania SCARASCIA MUGNOZZA - Francesco Paolo SCHIAVONE - Maria Rita SIDOTI - Loredana STRIANESE -
Piergiorgio VALENTE - Caterina VERRIGNI - Alessandro VICINI RONCHETTI - Rosy VIRZI

CORRISPONDENTI SCIENTIFICI

SCIENTIFIC CORRESPONDENTS

- Rita CALÇADA PIRES, University Lusitana of Lisbon (Portugal)
- Ken DEVOS, Monash University, Klayton, Victoria (Australia)
- Klaus-Dieter DRUEEN, Ludwig Maximilians Universität München (Germany)
- Kerstin EHRKE-RABEL, Karl-Franzens-Universität Graz (Austria)
- Eva ERDOS, University of Miskolc (Hungary)
- J. Clifton FLEMING Jr., Brigham Young University (U.S.A.)
- Daniel GUTMANN, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne (France)
- Maria Amparo GRAU RUIZ, Universidad Complutense - Madrid (Spain)
- Federica LIBERATORE, European Commission (Bruxelles)
- Gerard MEUSSEN, University of Nijmegen (The Netherlands)
- Joko PRIYONO, Universitas Diponegoro (Indonesia)
- Pierparolo ROSSI MACCANICO, European Commission (Bruxelles)
- Gelanda SHKURTAJ, University of Tirana (Albania)
- Heleno TAVEIRA TORRES, University of São Paulo (Brazil)
- Edoardo TRAVERSA, Catholic University of Leuven (Belgium)
- Wuyao WENG, China University of Political Science and Law, Beijing (Popular Republic of China)

COORDINATRICE DELLA REDAZIONE

PROJECT MANAGER

Stefania SCARASCIA MUGNOZZA

SEGRETERIA DI REDAZIONE

EDITORIAL ASSISTANTS

Marina BISOGNO - Roberta CORRIERE - Mara FIERRO -
Stefania SCARASCIA MUGNOZZA - Rosy VIRZI



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA “LA SAPIENZA”
DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

Fondata nel 1999 da • *Founded in 1999 by*
GIOVANNI PUOTI

Diretta da • *Directors*

FABRIZIO AMATUCCI
Università Federico II - Napoli

PIETRO BORIA
Università Sapienza - Roma

ROBERTO CORDEIRO GUERRA
Università di Firenze

LORENZO DEL FEDERICO
Università di Chieti – Pescara

PETER ESSERS
Tilburg University

GIUSEPPE MARINO
Università di Milano

ROMAN SEER
Ruhr Universitaat, Bochum

PIETRO SELICATO
Università Sapienza - Roma

3

2022

Settembre/Dicembre



SAPIENZA
UNIVERSITÀ EDITRICE

Sapienza Università di Roma - Dipartimento di Scienze Politiche
RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE
INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

COMITATO SCIENTIFICO DEI REVISORI ESTERNI
PEER REVIEW COMMITTEE

Tutti i contributi pubblicati nella Rivista di Diritto Tributario internazionale sono sottoposti all'approvazione collegiale del Comitato di Direzione.

I contributi destinati alla sezione I (Dottrina) e II (Documenti commentati) nonché, ove richiesto dall'Autore, alla Sezione III (Appunti e rassegne) sono soggetti alla valutazione del Comitato scientifico dei Revisori con le modalità previste dal Regolamento pubblicato nel sito web della Rivista.

- Prof. Francisco ADAME MARTINEZ
(Catédrico di Diritto Tributario e Finanziario nell'Università di Siviglia)
- Prof. Massimo BASILAVECCHIA
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Teramo)
- Prof. Alberto COMELLI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Parma)
- Prof. Daria COPPA
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Palermo)
- Prof. Francesco D'AYALA-VALVA
(già Ordinario di Diritto Tributario nell'Università dell'Aquila)
- Prof. Massimo FINOCCHIARO CASTRO
(ASN Ordinario di Scienza delle Finanze nell'Università Mediterranea di Reggio Calabria)
- Prof. Stefano FIORENTINO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Salerno)
- Prof. Emma GALLI
(Ordinario di Scienza delle Finanze nell'Università Sapienza di Roma)
- Prof. Carlo GARBARINO
(Id. Ordinario di diritto Tributario nell'Università Commerciale Luigi Bocconi di Milano)
- Prof. Alfredo GARCÍA PRATS
(Professor of Tax Law - Universitat de València)
- Prof. Fabio GIGLIONI
(Ordinario di Diritto Amministrativo nell'Università Sapienza di Roma)
- Prof. Alessandro GIOVANNINI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Siena)
- Prof. Marco GREGGI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Ferrara)
- Prof. Giuseppe INGRAO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Messina)
- Prof. Agostino Ennio LA SCALA
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Palermo)
- Prof. José Maria LAGO MONTERO
(Catédrico di Diritto Finanziario e Diritto Tributario nell'Università di Salamanca)
- Prof. Richard N. LANGLOIS
(Professor of Economics – University of Connecticut – U.S.A.)
- Prof. Paolo LIBERATI
(Ordinario di Scienza delle Finanze nell'Università di Roma Tre)
- Prof. Carlos Maria LÓPEZ ESPADAFOR
(Catédrico di Diritto Tributario nell'Università di Jaén)
- Prof. Raymond LUJA
(Professor of Comparative Tax Law – University of Maastricht – The Netherlands)
- Prof. Giuseppe MARINI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Roma Tre)
- Prof. Jean Claude MARTINEZ
(Ordinario di diritto tributario nell'Università di Paris II)
- Prof. Giuseppe MELIS
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università LUISS-Guido Carli)
- Prof. Saturnina MORENO GONZALES
(Catedrática di Diritto Finanziario e Tributario nell'Università di Castilla – La Mancha)
- Prof. Salvatore MULEO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università della Calabria)
- Prof. Mario NUSSI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Udine)
- Prof. Maria Cristina PIERRO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università dell'Insubria)
- Prof. Pasquale PISTONE
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Salerno)
- Prof. Paolo PURI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università del Sannio)
- Prof. José Andrés ROZAS VALDÉS
(Professore Titolare di Diritto Finanziario e Tributario nell'Università di Barcellona)
- Prof. Salvatore SAMMARTINO
(già Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Palermo)
- Eugenio SIMÓN ACOSTA
(Catédrico di Diritto Finanziario nell'Università di Navarra)
- Prof. Giuseppe TINELLI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Roma Tre)
- Prof. Loris TOSI
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Venezia)
- Prof. Francesco TUNDO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Bologna)
- Prof. Antonio Felice URICCHIO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Bari)
- Prof. Juan Enrique VARONA ALABERN
(Catédrico di Diritto Tributario e Finanziario nell'Università di Cantabria)
- Prof. Marta VILLAR EZCURRA
(Catédrico di Diritto Tributario e Finanziario nell'Università San Pablo CEU)
- Prof. Giuseppe ZIZZO
(Ordinario di Diritto Tributario nell'Università di Castellanza)

Sezione I – Dottrina

Section I – Academic Essays

JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ

Economia globale e *digital taxes* 5

GIUSEPPE MARINO

Una nuova politica economica e tributaria per l'Unione europea.
Verso un'Agenzia delle Entrate europea? 15

PIETRO SELICATO

La tassazione delle nuove forme di ricchezza nel Next Generation EU 33

Sezione II – Documenti commentati

Section II – Commented documents

ROSSELLA MICELI

La sentenza *Fiat Chrysler Finance Europe*. Il principio di libera concorrenza cade dinanzi alla legalità tributaria (Corte di Giustizia 8.11.2022, cause riunite C-885/19 P e C-898/19) 71

CHRISTIAN CALIFANO

Considerazioni in ordine agli obblighi in materia di controlli IVA equivalenti. Gli obblighi formali come elementi impeditivi del diritto alla detrazione? (Corte di Giustizia UE, Sez. VII, sent. del 24 febbraio 2022, C-52/21) 105

LORENZO PENNESI

Natura giuridica e allocazione territoriale dei redditi tratti dallo sfruttamento dell'immagine personale: note critiche e considerazioni di sistema (Commissione Tributaria Provinciale di Torino, Sezione I, sentenza n. 278, 06 Aprile 2022) 119

Sezione III – Appunti e rassegne

Section III – Notes and Surveys

CHIARA FONTANA

La tassazione dei sovrapprofitti delle imprese energetiche tra indirizzi europei, prospettive di riforma e persistenti dubbi di legittimità costituzionale 163

MARINA BISOGNO

Critical issues of the national contribution based on non-recycled plastic packaging waste in the framework of the new EU own resources system 185

FRANCESCO PAOLO SCHIAVONE

La clausola del beneficiario effettivo: la genesi, l'ambito di operatività e il rischio di sovrapposizioni con la clausola generale antiabuso 223

Italy, Provincial Tax Court of Turin, Chamber I, Judgment n. 278, 06th April 2022

Income from commercial use of image rights - income from self-employment – income from other activities - Art. 23 TUIR - territorial connection – place of value creation - new resident taxpayer - Art. 24-bis TUIR - refund application - burden of proof - digital economy – source state

The decision of the Provincial Tax Court of Turin addresses the current issue of the taxation in Italy of income deriving from the commercial use of the image of celebrities and influencers, represented in this case by the worldwide-known footballer Cristiano Ronaldo, newly resident in Italy pursuant to art. 24-bis TUIR. In particular, the decision aims to establish the exact income category in which to classify the mentioned income, pursuant to art. 6 TUIR and, consequently, to identify the connection with the territory of the State, pursuant to art. 23 TUIR.

The judges ruled that the systematic and continuous use of image rights by celebrities, especially on digital and social platforms, requires them to be classified as self-employment income, being taxable in the place where the material management of such image rights takes place.

Italia, Commissione Tributaria Provinciale di Torino, Sezione I, sentenza n. 278, 06 Aprile 2022

Redditi derivanti dallo sfruttamento commerciale dell'immagine - redditi da lavoro autonomo - redditi diversi – Art. 23 TUIR – collegamento territoriale – creazione del valore – contribuente neo-residente – Art. 24-bis TUIR – istanza di rimborso – onere della prova – economia digitale – stato della fonte

La decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Torino, qui annotata, affronta l'attuale tema della imposizione in Italia dei redditi derivanti dallo sfruttamento commerciale dell'immagine di celebrità ed *influencers*, rappresentati nel caso di specie dal noto calciatore Cristiano Ronaldo, neo-residente ai sensi dell'art. 24-bis TUIR.

In particolare, la sentenza si propone l'obiettivo di individuare l'esatta categoria reddituale in cui inquadrare detti proventi ai sensi dell'art. 6 TUIR e, di riflesso, di individuarne il collegamento con il territorio dello Stato ai sensi dell'art. 23 TUIR.

I giudici torinesi statuiscono che l'utilizzo sistematico e continuativo dei diritti d'immagine da parte della celebrità, in specie su piattaforme digitali e *social*, impone di inquadrarli quali redditi di lavoro autonomo in senso stretto, imponibili nel luogo in cui si estrinseca le attività gestorie finalizzate allo sfruttamento dei diritti di immagine.

Natura giuridica e allocazione territoriale dei redditi tratti dallo sfruttamento dell'immagine personale: note critiche e considerazioni di sistema*

Lorenzo Pennesi**

* Contributo sottoposto a peer review secondo i criteri della Rivista.

** Avvocato. Dottore di ricerca in diritto tributario, Sapienza Università di Roma.

Parole chiave: digital economy; sfruttamento dei diritti d'immagine; influencer; redditi da lavoro autonomo.

Keywords: digital economy; exploitation rights of image; influencer; self-employment incomes.

Abstract

Lo sfruttamento commerciale dei diritti dell'immagine da parte di un personaggio noto, rappresentato nella sentenza annotata dal celebre calciatore Cristiano

Ronaldo, costituisce una fattispecie frequente e rilevante nell'era della digital economy giacché impone all'interprete di interrogarsi in ordine alla qualificazione giuridica dei redditi così conseguiti e al relativo criterio di collegamento con il territorio dello Stato. Invero, l'impiego dell'immagine su piattaforme e canali di comunicazione digitali abbatte ogni confine geografico e permette alla celebrità/influencer, in tempo reale, di interagire con la platea degli utenti, ovunque essi siano collocati nel mondo. In questa prospettiva, lo sfruttamento sistematico e costante di questi diritti genera un flusso reddituale che può essere inquadrato nella categoria dei redditi da lavoro autonomo in senso stretto, ai sensi dell'art. 53, comma 1, TUIR e che, sul versante territoriale, può essere allocato in Italia ove l'attività sia ivi svolta, ai sensi dell'art. 23, comma 1, lett. d) TUIR. Quest'ultimo criterio, tuttavia, deve essere interpretato valorizzando il c.d. «place of value creation», costituito nel caso di specie dalla interazione digitale tra contenuto recante l'immagine della celebrità ed utente, dovendosi rigettare la ricostruzione operata dai giudici tributari che, ancorata a paradigmi tradizionali, vorrebbe ricondurlo al luogo fisico ove avviene la mera gestione dei diritti d'immagine.

Abstract

The commercial use of image rights by a celebrity, hereby represented by the famous footballer Cristiano Ronaldo, constitutes a frequent and relevant case in the digital economy era since it requires to reflect upon the legal qualification of the income thus obtained and the relative criterion of connection with the territory of the State. Indeed, the use of the image on digital channels and platforms breaks down all geographical boundaries and allows the celebrity/influencer to interact in real time with the audience of users, wherever they are located in the world. From this perspective, the systematic and constant exploitation of these rights generates an income flow that can be classified in the category of self-employment income, pursuant to art. 53, paragraph 1, TUIR and which, on the territorial side, can be located in Italy where the activity is carried out there, pursuant to art. 23, paragraph 1, lett. d) TUIR. This last criterion, however, must be interpreted by enhancing the so-called "place of value creation", constituted in the present case by the digital interaction between content bearing the image of the celebrity and the users, having to reject the reconstruction made by the tax judges who, anchored to traditional paradigms, would like to bring it back to the physical place where the mere management of image rights takes place.

SOMMARIO. 1. *Introduzione*; 2. *Lo sfruttamento dell'immagine a fini commerciali: inquadramento generale*; 3. *La qualificazione reddituale dei redditi tratti dallo sfruttamento dei diritti d'immagine*; 3.1. *I redditi tratti dallo sfruttamento dell'immagine nell'ambito di un rapporto di lavoro dipendente*; 3.2. *I redditi tratti dallo sfruttamento dell'immagine quali redditi diversi*; 3.3 *I redditi tratti dallo sfruttamento dell'immagine quali redditi di lavoro autonomo*; 3.3.1. *I redditi da sfruttamento commerciale dell'immagine quali redditi da lavoro autonomo assimilati*; 3.3.2. *I redditi da sfruttamento commerciale dell'immagine quali redditi da lavoro autonomo in senso stretto* 4. *I criteri di allocazione territoriale di cui all'art. 23 TUIR applicati ai redditi da sfruttamento commerciale dell'immagine: stato dell'arte e prospettive evolutive*; 4.1. *Il collegamento territoriale nell'ambito dei redditi da lavoro subordinato*; 4.2. *Il collegamento territoriale nell'ambito dei redditi assimilati a lavoro autonomo*; 4.3. *Il collegamento territoriale nell'ambito dei redditi da lavoro autonomo in sensi stretto e dei redditi diversi*; 5. *Brevi considerazioni critiche in ordine alla sentenza annotata*; 6. *Conclusioni*.

1. Introduzione

La caratteristica pregnante della società contemporanea, come rilevato dai più autorevoli studi sociologici, è costituita dalla predominanza della cultura iconocentrica, ossia la cultura fondata sull'immagine, rispetto a quella logocentrica, ossia la cultura centrata sulla parola (*logos*), che ha dominato i secoli precedenti¹.

¹ Le scienze sociologiche e antropologiche hanno posto la questione dell'immagine al centro della propria speculazione già a partire dalla metà del XX Secolo, allorché il diffondersi delle moderne tecnologie audiovisive (cinema e fotografia in particolare) hanno progressivamente creato una connessione tra strutture (immagine grafica) e sovrastrutture (valenza intellettuale o commerciale dell'immagine) nell'ambito della medesima esperienza empirica di percezione visiva. In questi termini, G. DURAND, *Les structures anthropologiques de l'imaginaire*, Grenoble, 1960; F. JAMESON, *Il postmoderno o la logica culturale del tardo capitalismo*, Milano, 1989; U. ECO, *Storia della bellezza*, Milano, 2004; J. AUMONT, *L'immagine*, Torino, 2007. In tale prospettiva, appare degna di nota la riflessione di chi ha ritenuto che il ruolo cruciale svolto dall'immagine, sia essa analogica o digitale, sia una prosecuzione contemporanea (e talora a-sacrale) della arcaica funzione liturgica dell'immagine, espressione del popolo (il *laòs*) che si riunisce e riconosce attorno un comune nucleo estetico. Così P. HERITIER, *La dignità disabile. Estetica giuridica del dono e dello scambio*, Bologna, 2014; in termini analoghi, anche, J. SINCLAIR, *La società dell'immagine. La pubblicità come industria e ideologia*, Milano, 1991.

La valenza concettuale del lemma “*immagine*” è tuttavia intrinsecamente indefinita giacché può esprimere, in ragione del contesto, la mera apparenza esteriore di una *res* (si pensi, banalmente, ad un oggetto o ad una persona ritratti in fotografia), ovvero l’insieme di valori morali e materiali immanenti nella *res* stessa, i quali caricano l’immagine di un significato ulteriore, che è solo parzialmente collegato alle sembianze materiali ivi rappresentate².

In questa prospettiva, è noto che l’immagine di una singola persona fisica - in specie se celebre per meriti artistici, sportivi o di altra natura - ben può fungere da veicolo pubblicitario per promuovere un marchio, un prodotto ovvero un servizio di un’impresa, mediante il rapporto di connessione teleologica (i.d. di associazione visiva) che viene ad instaurarsi tra questi elementi³.

L’immagine della persona fisica assume così un preminente rilievo commerciale e giuridico, divenendo parte di un rapporto negoziale sinallagmatico, secondo una tipica logica *do ut des*, in forza della quale allo sfruttamento di detta immagine a fini pubblicitari corrisponde il riconoscimento di uno specifico corrispettivo.

È quindi di massima evidenza come il tema dello sfruttamento commerciale dell’immagine, specie se su base transnazionale, assuma rilievo per la materia tributaria in quanto il personaggio celebre, che ne concede l’utilizzo a terzi, percepisce una remunerazione che funge da indice di capacità contributiva, rilevante ai sensi dell’art. 53 Cost.⁴.

² Negli studi di semiotica si è coniata la dizione di “grammatica dell’immagine” ad indicare l’insieme di regole che permettono di cogliere e studiare i significati eterogenei ritraibili dallo stimolo visivo dell’immagine. Si veda P. BASSO, *Modi dell’immagine. Teorie e oggetti della semiotica visiva*, Bologna, 2001.

³ L’immagine di una persona celebre, secondo le regole delle scienze pubblicitarie, può essere invero sfruttata per perseguire tre distinte, ma contestuali, finalità: (i) informativa, ossia fornire informazioni circa i prodotti e i servizi che sono oggetto della campagna promozionale, (ii) persuasiva, ossia convincere la platea dei potenziali clienti della bontà o necessità dei prodotti e servizi promossi, (iii) commerciale in senso stretto, ossia condurre all’acquisto di quanto pubblicizzato. In specie, l’ammirazione, ovvero la simpatia, suscitata dall’immagine del personaggio celebre si riverbera sui prodotti o servizi che sono al centro della campagna promozionale, mediante l’instaurazione di una relazione biunivoca tra i due elementi. Si vedano, per un approfondimento sul tema, A. APPIANO, *Pubblicità, comunicazione, immagine: progetto e cultura visiva*, Bologna, 1991; R. EUGENI, *L’analisi semiotica dell’immagine*, Milano, 1999; M. JOLY, *Introduzione all’analisi dell’immagine*, Torino, 2008.

⁴ Il diritto statunitense è stato tra i primi - negli ordinamenti occidentali - ad interrogarsi sulle problematiche fiscali poste dal *right of publicity*, inteso quale diritto ad ottenere utili dalla propria persona, concentrandosi in particolar modo sul versante della fiscalità indiretta

Senonché, nonostante l'attualità e la consistenza del tema, il vigente ordinamento tributario è del tutto privo, nell'ambito delle imposte dirette, di una regolamentazione di diritto positivo circa il regime impositivo da applicare a tali proventi, tanto da stimolare un vivace e serrato dibattito presso gli interpreti, che hanno avanzato molteplici (e non sempre coincidenti) ricostruzioni⁵.

Invero, il trattamento impositivo dei redditi che derivano dallo sfruttamento dei diritti dell'immagine ha storicamente posto due principali questioni, strettamente correlate tra sé: individuare la categoria reddituale di cui all'art. 6 del d.p.r. n. 917/1986 (TUIR) in cui collocare i predetti redditi e, di riflesso, identificare il più corretto meccanismo di collegamento territoriale con lo Stato italiano.

La pronuncia n. 278 del 06 aprile 2022, emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino, si inserisce a pieno titolo in questo fecondo dibattito e si connota per avere ad oggetto una vicenda di eccezionale rilievo atteso che concerne l'imponibilità, per il periodo d'imposta 2019, dei redditi derivanti dallo sfruttamento economico su base internazionale dell'immagine del calciatore portoghese Cristiano Ronaldo, uno dei volti più noti tra gli sportivi contemporanei.

e, in specie, sul valore da attribuire all'immagine nell'ipotesi in cui il diritto allo sfruttamento commerciale divenga oggetto di trasferimento *mortis causa*. L'Amministrazione finanziaria federale nel 1994, a seguito del noto caso V. C. Andrews, ha infatti reso noto che il diritto allo sfruttamento commerciale dell'immagine deve essere inserito all'interno della dichiarazione di successione, trattandosi di un bene immateriale che integra l'art. 2031 dell'Internal Revenue Code (IRC), secondo il quale il patrimonio lordo del *de cuius* è costituito «*the value at the time of... death of all property, real or personal, tangible or intangible, whatever situated*», così qualificandolo quale diritto immateriale. In tale contesto, si è così posto il problema – di natura prettamente finanziaria - di determinare in che modo gli eredi possano provvedere alla liquidazione delle imposte indirette ove il valore commerciale dell'immagine sia superiore a tutti gli altri asset facenti parte della massa ereditaria. Allo stato attuale, non è tuttavia ravvisabile una soluzione univoca, trattandosi di materia rimessa alla legislazione statale e non già federale. Per un approfondimento sul tema si rinvia a PAUL L. CARON, *Estate Planning Implications of the Right of Publicity*, in *Tax Notes*, 1995, pp. 95 ss.; RAY D. MADOFF, *Taxing Personhood: Estate Taxes and the Compelled Commodification of Identity*, in *Virginia Tax Review*, 1998, pp. 759 ss.; J. C. TATE, *Marilyn Monroe's Legacy: Taxation of Postmortem Publicity Rights*, in *Yale Law Journal*, 2008, pp. 118 ss.; M. M. GANS, *Publicity Rights and the Estate Tax*, in *Columbia Journal of Law & Arts*, 2019, p. 399.

⁵ Appaiono pertanto condivisibili le parole spese da G. BIZIOLI, *Qualificazione e localizzazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento dell'immagine*, in *Corr. trib.*, 2020, pp. 400 ss. su questi temi, per il quale «non trovando un'espressa regolazione nel sistema delle imposte sui redditi, spetta all'interprete proporre per tali proventi la soluzione ermeneutica che si riveli più coerente con i principi generali del sistema».

In specie, quest'ultimo, che si evidenzia essere stato fiscalmente residente in Italia durante la vigenza del rapporto di lavoro subordinato con il club Juventus F.C. S.p.A. ed ammesso al regime di imposta sostitutiva sui redditi esteri di cui all'art. 24-bis TUIR⁶, aveva sottoposto all'Amministrazione finanziaria numerosi interPELLI per pervenire alla corretta qualificazione giuridica dei redditi riferibili allo sfruttamento economico dei diritti di immagine ed alla consequenziale allocazione territoriale degli stessi.

L'Agenzia delle Entrate, non condividendo le ricostruzioni giuridiche proposte dal calciatore, qualificava l'intero ammontare dei redditi tratti dallo sfruttamento della sua immagine commerciale quali redditi di lavoro autonomo, ai sensi dell'art. 53, comma 1, TUIR, attribuendo rilevanza – a fini territoriali – al luogo in cui erano stati compiuti gli atti gestori dei diritti di immagine, ai sensi dell'art. 23, comma 1 lett. d), TUIR (e, quindi, nel caso di specie, in Italia).

Cristiano Ronaldo provvedeva pertanto a versare al Fisco italiano un ingente quantitativo di imposte per l'anno 2019, in adesione alle indicazioni pervenute in sede di interpello, ma, non condividendone il contenuto, avanzava istanza di rimborso e, in seguito a silenzio-rifiuto del Fisco, predisponendo un articolato ricorso dinanzi al competente giudice tributario⁷.

⁶ Tale imposta sostitutiva, come noto, è stata introdotta dall'art. 1, comma 152, della L. 11 dicembre 2016, n. 232, e prevede per le persone fisiche che acquistano la residenza fiscale in Italia, dopo essere state residenti in Paesi esteri per almeno nove anni dei dieci precedenti, hanno facoltà di optare per il pagamento di una imposta fissa di Euro 100.000,00 per i redditi prodotti all'estero (escluse le plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate realizzate nei primi cinque anni di validità dell'opzione), in sostituzione dell'IRPEF. Si tratta, secondo i più autorevoli commenti sul tema, di una misura riservata esclusivamente ai c.d. *High Net Worth Individuals* (HNWIs), i quali sono gli unici (come nel caso del noto calciatore portoghese qui in esame) gli unici a poterne trarre evidente vantaggio. Si veda, per un approfondimento, A. TOMASSINI, A. MARTINELLI, *Il regime italiano dei 'neo domiciliati'*, in *Corr. trib.*, 2016, pp. 3533 ss.; S. MAYR, *L'imposta sostitutiva per i redditi esteri per le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia, ovvero un pugno di dollari (di tasse) per milioni (di redditi)*, in *Boll. trib.*, 2017, pp. 11 ss.; E. DELLA VALLE, M. STRAFILE, *La nuova imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera*, in *Il fisco*, 2016, pp. 4346 ss.; E. DELLA VALLE, E. INNOCENZI, *Chiarimenti sull'imposta sostitutiva per le persone fisiche neo-residenti, ma i dubbi di costituzionalità restano*, in *Il fisco*, 2017, pp. 2822 ss.; F. FARRI, *Flat tax per neo-residenti: i dubbi permangono*, in *Riv. dir. trib., suppl. online*, 22 giugno 2017; R. SCHIAVOLIN, *Sulla costituzionalità dell'imposta sostitutiva italiana per i cd. "neo-residenti"*, in *Dir. trib. italiano*, 2018, pp. 438 ss.

⁷ Preme evidenziare, quale rilevante dato statistico che permette di porre nella corretta prospettiva i rilievi della pronuncia qui annotata, che Cristiano Ronaldo è, ad oggi, lo sportivo ed *influencer* più pagato al mondo in ragione dello sfruttamento commerciale dei suoi diritti di immagine. In specie, il costo di un singolo *post* pubblicato online dal suddetto calciatore per promuovere un *brand* o un prodotto, ha un valore medio di Euro 1.604.000,00. Tali

Secondo il contribuente, i redditi derivanti dallo sfruttamento della sua immagine non potevano essere ricondotti – *sic et simpliciter* – a redditi di lavoro autonomo di cui all’art. 53, comma 1, TUIR, imponibili in Italia, essendo preferibile inquadrarli diversamente, ossia quali redditi assimilati a lavoro autonomo ai sensi dell’art. 53, comma 2, lett. b), che sono territorialmente imponibili ai sensi dell’art. 23, comma 2, lett. c), TUIR in forza della residenza o della localizzazione del soggetto o della stabile organizzazione che li corrisponde, ovvero in subordine, quali redditi diversi di cui all’art. 67, comma 1, lett. l) TUIR, che risultano imponibili in Italia solo se legati ad attività svolte nel territorio dello Stato, ai sensi dell’art. 23, comma 1, lett. f);

A fronte delle articolate tesi espresse dalla difesa del noto calciatore, che propendevano quindi per la natura estera di tali proventi, la Commissione Tributaria Provinciale di Torino rigettava tuttavia il ricorso, condividendo l’opposta ricostruzione del Fisco.

La pronuncia annotata appare quindi di particolare interesse poiché affronta in maniera sistematica la problematica, quanto mai attuale, posta dalla individuazione del regime impositivo dei redditi tratti dallo sfruttamento dell’immagine da parte di celebrità ed *influencers*, e permette altresì di svolgere talune rilevanti considerazioni circa il collegamento territoriale che tali redditi, spesso cospicui, intessono con lo Stato italiano o con giurisdizioni estere⁸.

dati sono estratti da <https://www.hdblog.it/mobile/articoli/n540492/instagram-influencer-ricchi-classifica/> (ultima visita 23.11.2022). Come verrà dinanzi illustrato, l’imponibilità dei redditi ritratti dallo sfruttamento dei diritti di immagine è collegato a doppio filo con il regime impositivo da riservare alla neonata categoria professionale degli *influencers*, ossia di coloro che sfruttano la propria immagine su piattaforme *social* – diffuse su scala internazionale – per proporre agli utenti contenuti di vario tipo (dalla cultura, all’intrattenimento) e lucrare, contestualmente, sulla pubblicità o sui contenuti sponsorizzati. Per un approfondimento si veda il recente contributo di S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Prime riflessioni sulla tassazione degli influencers*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2022, pp. 117 ss.

⁸ La vicenda qui in esame è infatti emblematica di un tema che, progressivamente, sta divenendo sempre più rilevante nella moderna società digitale e globalizzata, in ragione della possibilità per questi soggetti, anche se non residenti in Italia, di sfruttare la propria immagine per lo svolgimento di prestazioni di promozione pubblicitaria o di *sponsorship* nello Stato. In particolare, la categoria dei c.d. *influencers* è spesso rappresentata da personalità che – a differenza di Cristiano Ronaldo – non risultano essere fiscalmente residenti in Italia ma che, nondimeno, effettuano un utilizzo commerciale della propria immagine sul *web* tale da produrre redditi astrattamente riconducibili al territorio italiano, ai sensi dei criteri identificati all’interno dell’art. 23 TUIR.

Pertanto, nel prosieguo della trattazione, dopo aver riflettuto sulla più opportuna categoria reddituale nella quale collocare tali proventi, si cercherà di individuarne gli aspetti che appaiono, in un contesto transnazionale di *digital economy*, maggiormente funzionali a radicarli nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 23 TUIR⁹.

L'obiettivo è di dare evidenza delle possibili prospettive evolutive del tema, nella consapevolezza che il legislatore tributario, rifuggendo un approccio asistemico e rimesso alla buona volontà degli interpreti, deve dotarsi celermente degli strumenti più adeguati e razionali per intercettare l'ingente capacità contributiva espressa dallo sfruttamento commerciale dell'immagine delle celebrità, perseguendo «un'etica fiscale ispirata alla logica della coesione e della solidarietà»¹⁰.

2. Lo sfruttamento dell'immagine a fini commerciali: inquadramento generale

Un esame sistematico dei redditi ricavati dallo sfruttamento commerciale dell'immagine di personaggi celebri impone di individuare, preliminarmente, i confini di questa fattispecie giuridica.

Invero, la dottrina qualifica il diritto all'immagine come una declinazione del diritto all'identità personale – tutelato dall'art. 2 della Carta Costituzionale - giacché corrisponde al diritto della persona fisica di apparire e mostrarsi agli altri ovvero, all'opposto, al diritto di non farlo (c.d. *ius exclu-*

⁹ Autorevole dottrina ha recentemente evidenziato, proprio su questi temi, come la capacità contributiva, nell'era digitale, debba essere esaminata alla luce del «rapporto fra dovere contributivo e territorio quale elemento costitutivo della nozione di Stato e delimitativo della sovranità, e al rapporto fra capacità contributiva e ricchezze prodotte dalle nuove economie». In questi termini A. GIOVANNINI, *Territorio invisibile e capacità contributiva nella digital economy*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, p. 499. Si tratta di una prospettiva del tutto condivisibile, che eleva i valori assiologici espressi dall'art. 53 Cost. a stella polare a mezzo della quale orientarsi negli scenari della nuova fiscalità domestica ed internazionale, ove il territorio e la sovranità sono paradigmi inevitabilmente messi in discussione.

¹⁰ In questi termini, quale criterio guida di qualsivoglia moderna politica fiscale, dotata di respiro internazionale, P. BORIA, *Il potere tributario*, Bologna, 2021, p. 605. Anche A. GIOVANNINI, *op. cit.*, p. 526 riflette in ordine alla tema della solidarietà nell'ambito del sistema tributario internazionale, influenzato dal fenomeno della *digital economy*, e giunge alla conclusione che, nel giustificare l'imposizione, si può prescindere dalla esistenza di un rapporto fisico del contribuente con la collettività, essendo sufficiente che una data attività svolta produca effetti, economici o sociali, per la collettività medesima.

dendi), secondo un apprezzamento insindacabile e non coercibile, il quale compete esclusivamente al singolo individuo che ne è titolare¹¹.

Questo diritto è così dotato di una ampia latitudine concettuale giacché, se esercitato in termini positivi e non quale divieto, si estende al punto tale da legittimare la creazione di una connessione tra la propria immagine e l'immagine di qualsivoglia elemento terzo, che è estraneo da sé (inteso come persone fisiche, giuridiche o, addirittura, beni materiali o immateriali) ed è in questa prospettiva che emerge, pertanto, la possibilità dell'individuo di sfruttare la propria immagine per scopi commerciali. Anzi, nella disciplina civilistica, il diritto all'immagine viene tradizionalmente in rilievo proprio per questa sua valenza di ordine economico, se sol si pensa che la tutela offerta dagli artt. 96 e 97 della L. 22 aprile 1941, n. 633 sul diritto d'autore ne valorizza l'utilizzo in chiave commerciale, disponendo che «il ritratto [i.d. l'immagine] di una persona non può essere esposto, riprodotto o messo in commercio senza il consenso di questa»¹².

Il consociato, prestando in una cornice negoziale il proprio consenso, ha così la facoltà di concedere a terzi l'utilizzo della propria immagine per-

¹¹ Così M. ALLARA, *Le nozioni fondamentali del diritto civile*, Torino, 1939, p. 185; G. BAVETTA, *Identità (diritto alla)*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970, p. 140; P. RESCIGNO, *Personalità (diritti della)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIII, Roma, 1990, pp. 1 ss.; V. ZENO-ZENCOVICH, *Identità personale*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ.*, IX, Torino, 1993, pp. 299 ss. Più nello specifico, secondo la citata dottrina, il diritto all'immagine trova la propria matrice costituzionale nello sviluppo alla personalità dell'individuo, enucleata dall'art. 2 Cost., che introduce, con una portata immediatamente precettiva, una tutela non solo delle situazioni giuridiche meramente patrimoniali ma, soprattutto, delle situazioni giuridiche esistenziali dell'individuo. In questa prospettiva, il diritto all'immagine è apprezzabile innanzitutto in termini negativi, quale diritto di vietare a terzi il suo utilizzo e diffusione, non potendosi disporre degli elementi essenziali che caratterizzano una persona terza e che sono immediatamente riferibili a tale individuo senza il suo consenso. Nella disciplina civilistica sono presenti noti precipitati di questo principio costituzionale, rappresentati dall'art. 10 c.c. che vieta ai terzi di effettuare incursioni nella sfera privata dell'individuo, ricomprendendovi anche l'immagine personale, e dagli artt. 96 e 97 della L. 22 aprile 1941, n. 633 sul diritto d'autore, che vietano l'esposizione, riproduzione e vendita dell'immagine senza il consenso del titolare. In sostanza, secondo G. BAVETTA, *op. cit.*, p. 144 si tratta «di un diritto che sussiste in sé e per sé, dotato di una sua autonoma configurazione e di una sua ontologica consistenza giuridica, tutelato indipendentemente da qualsiasi iniuria, cioè anche nel caso in cui la riproduzione o la diffusione non arrechino offesa o danno alla persona».

¹² Si vedano per un commento su questo aspetto A. D'URSO, *Tutelabilità dell'immagine delle persone note*, in *Giust. civ.*, 1964, I, p. 295; A. DI MAJO, *La tutela civile dei diritti*, Milano, 1993, p. 56; A. TORRENTE, P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Milano, 2014, p. 123.

sonale per la promozione sul mercato di un marchio o di un prodotto e, in forza di questa licenza, matura il diritto alla percezione di un corrispettivo¹³.

In specie - ed è questo un aspetto che appare di massima rilevanza a fini fiscali - tale rapporto negoziale, al cui interno si innesta il consenso unilaterale allo sfruttamento commerciale dell'immagine, può assumere la forma di una prestazione accessoria nell'ambito di un più ampio contratto di lavoro subordinato¹⁴ ovvero, più di frequente, può essere del tutto autonomo, se inserito in un accordo contrattuale stipulato *ad hoc* (ad esempio, contratto di sponsorizzazione o pubblicità)¹⁵.

¹³ La giurisprudenza si è occupata frequentemente del tema e lo ha fatto, come pare ovvio, in relazione all'utilizzo commerciale dell'immagine da parte di persone note, per le quali è più agevole ritrarre un vantaggio commerciale dal suo utilizzo. Invero, i giudici di legittimità hanno coniato la definizione di «mercificazione dei diritti della personalità». Il riferimento è, in specie, alla Corte Cass., Sez. I, 11 ottobre 1997, n. 9880 e alla Corte Cass., Sez. I, 21 maggio 1998, n. 5086 ove si è statuito che «un soggetto, che viene detto sponsorizzato, si obbliga a consentire ad altri l'uso della propria immagine pubblica e del proprio nome per promuovere un marchio o un prodotto specificamente marcato, dietro corrispettivo; tale uso dell'immagine pubblica può prevedere anche che lo *sponsee* tenga determinati comportamenti di testimonianza in favore del marchio o del prodotto oggetto della veicolazione commerciale. La obbligazione assunta dallo sponsorizzato ha piena natura patrimoniale ai sensi dell'art. 1174 c.c., e corrisponde all'affermarsi, nel costume sociale, della commercializzazione del nome e dell'immagine personali, viene accompagnata ordinariamente da una esclusiva, ovvero dall'obbligo, per le parti contraenti, di non consentire (anche per un certo tempo dopo la cessazione del rapporto), almeno all'interno del medesimo comparto commerciale la medesima veicolazione». La natura giuridica del consenso prestato dall'individuo, quale atto giuridico unilaterale e non patrimoniale è stata precisata dalla già citata Corte Cass., Sez. I, 17 febbraio 2004, n. 3014.

¹⁴ Ciò è avvenuto anche nel caso di specie atteso che Cristiano Ronaldo, durante la vigenza del contratto con la Juventus F.C. S.p.A., oltre a sfruttare la propria immagine in maniera del tutto autonoma da tale vincolo contrattuale, come si vedrà più oltre, ne aveva concesso l'utilizzo anche al club calcistico per fini promozionali e pubblicitari di quest'ultimo, venendo remunerato nell'ambito del medesimo rapporto di lavoro subordinato. Invero, quanto sopra è una evenienza particolarmente frequente nel mondo dello sport professionale, ove l'atleta noto è solito prestare la propria immagine nelle campagne di *marketing* poste in essere dalla squadra o associazione cui risulta essere affiliato. Per una più approfondita disamina si vedano A. CARINCI, *Profili fiscali dello sfruttamento del diritto all'immagine degli sportivi*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 303; S. VERNA, *La cessione dei diritti di immagine nelle operazioni di calciomercato*, in *Boll. trib.*, 2021, p. 1355 ss.

¹⁵ Per una disamina giuridica in ordine al contratto di sponsorizzazione e alle altre forme di pubblicità che presuppongono l'utilizzo dell'immagine, si vedano M. BIANCA, *I contratti di sponsorizzazione*, Terni, 1988; V. FRANCESCHELLI, *I contratti di sponsorizzazione*, in *Giur. comm.*, 1987, I, p. 288; S. GATTI, *Sponsorizzazione e pubblicità sponsorizzata*, in *Riv. dir. comm.*, 1985, I, p. 149; ID., *Sponsorizzazione*, in *Enc. dir.*, Milano, 1990, p. 509; V. AMATO, *Sponsorizzazione*, in *Enc. giur. Treccani*, 1989, pp. 6 ss. Si segnala altresì la definizione giurisprudenziale di questo

In entrambi i casi, le moderne tecnologie permettono un utilizzo in chiave commerciale dell'immagine su base transnazionale giacché, ad esempio, il caricamento dell'insero pubblicitario sulla pagina di un *social*, ne permette la visualizzazione su di un'area geografica vastissima, evidentemente non correlata né al luogo di esecuzione della prestazione né al luogo di residenza dei soggetti che prendono parte al rapporto negoziale di pubblicità o sponsorizzazione.

È così di immediata evidenza come le problematiche fiscali poste dallo sfruttamento commerciale dei diritti di immagine - in particolare, per ciò che concerne la qualificazione giuridica di tali redditi e i criteri di collegamento territoriale - debbano essere esaminate in ragione dello specifico contesto negoziale (rapporto di lavoro subordinato o autonomo) in cui essi si inseriscono.

3. La qualificazione reddituale dei redditi tratti dallo sfruttamento dei diritti d'immagine

Il caso oggetto della presente nota - seppur afferente ad una fattispecie del tutto eccezionale in ragione della fama del contribuente protagonista - ben può fungere da *leading case* giacché offre all'interprete l'occasione di poter esaminare tutti i differenti scenari ricostruttivi circa il regime impositivo applicabile ai proventi conseguiti dallo sfruttamento dei diritti d'immagine su base internazionale, valorizzandone proprio la relativa dimensione economico-giuridica.

Invero, sebbene Cristiano Ronaldo fosse fiscalmente residente in Italia per l'anno 2019, in ragione del rapporto di lavoro intrattenuto con la Juventus F.C. S.p.A., e ciò dovrebbe far propendere per la mera applicazione del principio di tassazione su base mondiale (c.d. *worldwide income taxation principle*) di cui all'art. 2 TUIR, va tuttavia evidenziato che egli aveva optato per il regime di imposta sostitutiva sui redditi esteri di cui al citato art.

contratto atipico, limpidamente resa da Corte Cass., Sez. III, 29 maggio 2006, n. 12801, secondo cui «il contratto di sponsorizzazione comprende una serie di ipotesi nelle quali un soggetto detto sponsorizzato si obbliga, dietro corrispettivo, a consentire ad altri l'uso della propria immagine pubblica e del proprio nome per promuovere un marchio o un prodotto specificamente denominato».

24-bis TUIR, in forza del quale i redditi generati all'estero soggiacciono ad una imposta sostitutiva forfettaria¹⁶.

Ne consegue che, tanto ai fini dell'immagine sfruttata nell'ambito del rapporto lavorativo di carattere subordinato, che ai fini di un suo autonomo utilizzo, egli ha manifestato la medesima esigenza di individuare, ai sensi dell'art. 23 TUIR, l'esatta allocazione territoriale dei redditi così conseguiti, alla stregua di una persona fisica non residente.

Le considerazioni che saranno di seguito svolte hanno, pertanto, valenza generale e valgono per entrambe le categorie di soggetti (contribuenti che hanno optato per il regime di cui all'art. 24-bis TUIR e contribuenti non residenti in Italia).

¹⁶ Come noto, secondo il principio di tassazione su base mondiale, di cui agli artt. 2, 3 e 75 TUIR, il soggetto fiscalmente residente nel territorio dello Stato è chiamato al pagamento delle imposte su tutti i redditi di cui è titolare, a prescindere da ove essi siano stati prodotti nel mondo. Tale principio è espressione della sovranità che lo Stato esercita sui soggetti residenti, senza limiti spaziali, e si contrappone al principio di tassazione nello Stato della fonte, che valorizza invece la presenza del fattore generatore del reddito all'interno della giurisdizione statale. Per una disamina di questi temi, tra i tanti, si rimanda a R. LUPI, *Territorialità del tributo*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1994, pp. 9 ss.; R. BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009; R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Padova, 2012; G. MAISTO, *Brevi riflessioni sulla evoluzione del concetto di "genuine link" ai fini della territorialità dell'imposizione tributaria tra diritto internazionale generale e diritto dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, pp. 889 ss. La disposizione di cui all'art. 24-bis TUIR costituisce una misura agevolativa nell'ambito della predetta regola poiché dispone il versamento al Fisco italiano di una somma a titolo d'imposta che non è evidentemente parametrata alla reale capacità contributiva manifestata nelle giurisdizioni estere. Come anticipato nella precedente nota n. 7, la citata disposizione si pone l'obiettivo di attrarre in Italia persone fisiche residenti all'estero dotate di un patrimonio cospicuo e di una altrettanto ingente capacità di produzione reddituale. Il principio di tassazione su base mondiale, per tali soggetti, è evidentemente sconveniente poiché dà luogo a fenomeni di doppia imposizione che, solo in parte, sono risolti dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni in essere. L'art. 24-bis TUIR costituisce una soluzione a tale fattispecie poiché a fronte del pagamento di una somma contenuta (in specie per soggetti che godono di entrate elevate) permette di corrispondere in Italia le imposte sui soli redditi ivi prodotti. Si vedano a tal proposito G. ROLLE, V. STECCA, *Il regime agevolativo dei neo-residenti e l'opportunità di una ratifica legislativa dei chiarimenti amministrativi*, in *Il fisco*, 2018, pp. 825 ss.; M. BERNARDO, G. SBARAGLIA, *Nuovo regime dei neo-residenti: necessario il coordinamento con le norme convenzionali*, in *Il fisco*, 2018, pp. 2940 ss. In tema di doppia imposizione, si rimanda a A. FANTOZZI, K. VOGEL, *Doppia imposizione internazionale*, in *Dig. comm.*, V, 1990, Torino, p. 181; P. ADONNINO, *Doppia imposizione B) Diritto Tributario*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, p. 1015; ID., *Doppia imposizione*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989; P. TARIGO, *Gli elementi costitutivi della doppia imposizione internazionale quale fattispecie dei trattati*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 670.

3.1. I redditi tratti dallo sfruttamento dell'immagine nell'ambito di un rapporto di lavoro dipendente

La concessione del diritto allo sfruttamento commerciale dell'immagine può essere talvolta inserita all'interno di un contratto di lavoro subordinato, quale prestazione facente parte di un più ampio fascio di prestazioni che il lavoratore dipendente si impegna ad eseguire in favore del datore di lavoro.

Ciò si verifica quando non è agevole scindere la prestazione di lavoro dallo sfruttamento commerciale dell'immagine; invero, l'ipotesi più frequente ricorre per gli sportivi professionisti che operano quali lavoratori subordinati per un dato *club* sportivo o associazione sportiva e che, contestualmente, rappresentano un volto noto e rappresentativo di queste realtà¹⁷.

I diritti di immagine che divengono oggetto di concessione al momento della stipula del contratto di lavoro subordinato sono i c.d. diritti di immagine collettivi, ossia i diritti connessi (i) alla rappresentazione del soggetto concedente con i simboli identificativi ed i colori del datore di lavoro assieme agli altri membri della squadra o associazione, nonché (ii) alla rap-

¹⁷ Non può dubitarsi che il rapporto, intrattenuto dallo sportivo, rientri, abitualmente, nella categoria del lavoro subordinato giacché è la norma di legge a prevederlo. Il riferimento è al previgente art. 3 della L. 23 marzo 1981, n. 91 e agli attuali artt. 25, 26 e 27 del D. lgs. 28 febbraio 2021, n. 36 (c.d. Legge di riforma dello sport), i quali identificano – attuando una sorta di presunzione - la prestazione svolta dall'atleta professionista quale rapporto di lavoro subordinato, salvo che non ne ricorrano per pattuizioni negoziali e modalità di svolgimento della prestazione le condizioni per qualificare il rapporto nell'ambito del lavoro autonomo. Si legge infatti, al citato art. 27, che «nei settori professionistici, il lavoro sportivo prestato dagli atleti come attività principale, ovvero prevalente, e continuativa, si presume oggetto di contratto di lavoro subordinato». Tuttavia, pur trattandosi di rapporti abitualmente di carattere subordinato, il legislatore, all'art. 26, ha optato per una tecnica normativa a sottrazione, disponendo espressamente la non applicabilità di numerose norme del diritto del lavoro, in specie in materia di licenziamento. Per un approfondimento circa la natura giuridica dei contratti degli sportivi si vedano *ante* riforma M. PERSIANI, *Art. 3, in Legge 23 marzo 1981, n. 91. Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti*, in *Nuove Leggi Civ. Comm.*, 1982, p. 567; G. MARTINELLI, *Lavoro autonomo e subordinato nell'attività dilettantistica*, in *Riv. Dir. Sport.*, 1993, p. 16; P. TOSI, *Sport e diritto del lavoro*, in *Arg. Dir. Lav.*, 2006, p. 722; post riforma, invece, E. ROCCHINI, *Dal dilettante al lavoratore sportivo. Prime osservazioni sulla riforma dello sport*, in *Mass. Giur. Lav.*, 2021, 2, pp. 407 ss., G. SANDULLI, *Il Decreto Legislativo n. 36/2021 di riforma del lavoro sportivo. Luci e ombre a una prima lettura*, in *Olympialex*, 2021, 1, pp. 49 ss.; M. BIASI, *Causa e tipo nella riforma del lavoro sportivo. Brevi osservazioni sulle figure del lavoratore sportivo e dello sportivo amatore nel d. lgs. n. 36/2021*, in *Lav. Dir. Europa*, 2021, pp. 2 ss.

presentazione delle sue *performances*, oggetto della prestazione lavorativa in senso stretto¹⁸.

Sul versante fiscale, il trattamento impositivo - diversamente dalle altre fattispecie che si esamineranno in seguito - appare sufficientemente chiaro.

La natura subordinata di questo rapporto di lavoro consente di attrarre i compensi percepiti per lo sfruttamento di questi diritti d'immagine, ai sensi dell'art. 49 TUIR, nella categoria dei redditi da lavoro dipendente¹⁹. Ciò si verifica in quanto, in questa categoria reddituale, vige il principio dell'onnicomprendività che, ai sensi dell'art. 51 TUIR, comma 1, vi riconduce tutti gli emolumenti a qualsiasi titolo percepiti dal lavoratore, purché inerenti all'attività svolta²⁰.

¹⁸ Lo chiarisce, con puntualità, G. FACCI, *Il diritto all'immagine dei calciatori*, in *Diritto e impresa*, 2014, pp. 1093 ss. il quale evidenzia che, in astratto, per poter disporre del diritto all'immagine dello sportivo o artista che opera all'interno di un rapporto di lavoro subordinato, è sempre necessario ottenere il suo consenso, essendo altrimenti precluso al datore di lavoro farne qualsivoglia utilizzo, ma, in concreto, ciò avviene sempre e in maniera automatica, non essendo possibile scindere le due prestazioni. In specie, secondo il citato Autore il contratto tipo, tra club e calciatore professionista, ai sensi dell'art. 4 della L. 91 del 1981, prevede espressamente la possibilità di pattuire una quota di corrispettivo «quale partecipazione alle eventuali iniziative promo-pubblicitarie della Società (da indicare specificamente in caso di accordo contestuale al contratto)»; in caso di mancata indicazione, l'importo può essere «previsto da separato accordo, che la Società è tenuta a depositare nei modi e nei termini previsti dalle relative fonti». Si vedano anche A. C. NAZZARO, *Diritto all'immagine e logiche di mercato*, Napoli, 2012, p. 11; L. DI NELLA, *I diritti audiovisivi su eventi sportivi: natura, titolarità, tutele*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2009, p. 36.

Di converso, va però precisato che al lavoratore subordinato (ad esempio, al calciatore) non è concessa la possibilità di sfruttare la propria immagine utilizzando i colori e i segni distintivi del datore di lavoro, senza l'autorizzazione di quest'ultimo, nell'ambito di rapporti negoziali autonomi stipulati con soggetti terzi. Di parere opposto, sul punto è però M. Cian, *Il diritto di immagine degli atleti*, in *AIDA*, 2003, p. 264, secondo il quale tale autorizzazione del datore di lavoro non è necessaria ove la raffigurazione effettuata da terzi risulti solo incidentale rispetto ai segni distintivi.

¹⁹ Si tratta, secondo la dottrina, della categoria reddituale dotata della disciplina più chiara e foriera di minori problematiche applicative, perlomeno ove le remunerazioni ai lavoratori dipendenti siano erogate da una struttura dotata di stabilità organizzativa. Per un approfondimento si vedano G. PUOTI, *Il lavoro dipendente nel diritto tributario*, Milano, 1975; C. SACCHETTO, *Relazione tra normativa civilistica e fiscale. Il rapporto di lavoro*, in *Rass. trib.*, 1989, I, pp. 384 ss.; G. TINELLI, *Lavoro nel diritto tributario*, VIII ed., Torino, 1992, pp. 391 ss.; A. URICCHIO, *La qualificazione del reddito di lavoro dipendente tra definizioni normative e itinerari della giurisprudenza*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, pp. 50 ss.

²⁰ Il principio di onnicomprensività viene definito dalla dottrina come un aspetto tipizzante della categoria dei redditi da lavoro subordinato giacché valorizza la connessione tra l'incremento reddituale intervenuta nella sfera patrimoniale del contribuente e la prestazione oggetto del contratto di lavoro subordinato. Si vedano F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte

In questa prospettiva, giacché la percezione di compensi da parte del lavoratore, a fronte dello sfruttamento del suo diritto all'immagine in contesti pubblicitari e/o commerciali, trova il proprio fondamento sostanziale nel vincolo negoziale di natura subordinata, che ne costituisce il presupposto logico-giuridico, è certo che essi vadano assoggettati ad imposizione nell'ambito di questa categoria reddituale²¹.

Nella sentenza qui annotata, la questione, pacifica nella sua ricostruzione, non è infatti divenuta oggetto di esame da parte del giudice tributario, non essendo incorso, sul punto, alcun contenzioso tra il calciatore e l'Amministrazione finanziaria italiana.

3.2. I redditi tratti dallo sfruttamento dell'immagine quali redditi di lavoro diversi

Foriera di molteplici problematiche ricostruttive è, invece, la diversa questione del regime impositivo, ai fini delle imposte dirette, applicabile ai redditi tratti dallo sfruttamento commerciale dei diritti di immagine della celebrità su base transnazionale al di fuori di un rapporto di lavoro subordinato (che, peraltro, è l'ipotesi più frequente nella prassi). L'atto di sfruttamento, in tal caso, non discende da vincoli contrattuali intrattenuti con un datore di lavoro ma è espressione di una libera scelta del titolare dell'immagine, il quale dispone di questo diritto personalissimo al fine precipuo di conseguire un lucro²².

speciale, Torino, 2008, p. 64; P. BORIA, *Il sistema dei tributi. Imposte dirette*, Torino, 2018, p. 95.

²¹ Ciò è a maggior ragione vero se si pensa che sussiste l'imponibilità, nell'ambito di questa categoria, di tutte le somme che, addirittura, abbiano una connessione solo indiretta e mediata con l'attività di lavoro dipendente. Il caso di scuola è rappresentato dalle somme percepite a titolo di mancia dal lavoratore, le quali sono equiparate a redditi da lavoro dipendente. In tal senso vedasi, in giurisprudenza, Corte Cass., Sez. V, 30 settembre 2021, n. 26512 e in dottrina, F. CROVATO, *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, p. 96; A. TOCCI, *Commento all'art. 51*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, p. 428. Con specifico riferimento ai redditi percepiti dallo sfruttamento dell'immagine dello sportivo, in relazione ad un rapporto di lavoro subordinato, autorevole dottrina ha confermato la totale riconducibilità di questi nell'alveo dei redditi da lavoro dipendente, proprio in ragione del principio di onnicomprensività. Il riferimento è a A. CARINCI, *op. cit.*, p. 302 per il quale «la remunerazione per lo sfruttamento dell'immagine collegata alla prestazione sportiva, soprattutto laddove inclusa quale elemento del contratto complesso, costituisce indubbiamente una "componente" di reddito relativa al predetto rapporto; una componente che, come tale, deve essere ricondotta alla categoria dei redditi di lavoro dipendente».

²² Non a caso, in tale circostanza, è indubbio che le somme così percepite, in quanto espressione

La qualificazione a fini impositivi dei redditi che discendono da questo libero sfruttamento commerciale della propria immagine può essere così ricondotta – sul piano logico e giuridico - al perimetro di due differenti categorie tassonomiche nell'ambito dell'art. 6 TUIR: i redditi da lavoro autonomo ed i redditi diversi.

Appare opportuno esaminare, dapprima, la categoria dei redditi diversi, la quale è considerata, da parte della dottrina, come la più adeguata ad allocare i proventi derivanti dallo sfruttamento commerciale dell'immagine²³.

Tale categoria, come noto, ha una natura marcatamente residuale giacché in essa sono destinati ad essere ricompresi tutti i redditi che, in ragione della propria atipicità ontologica e genetica, non possono essere ricondotti nelle altre categorie contemplate dalla legge²⁴.

I proventi tratti dall'utilizzo commerciale dell'immagine potrebbero essere così fatti rientrare nella fattispecie contemplata dall'art. 67, comma 1, lett. l) TUIR, secondo la quale costituiscono redditi diversi i proventi derivanti dalla assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere²⁵.

di un arricchimento del soggetto percipiente, debbano essere oggetto di contribuzione previdenziale ai sensi dell'art. 43, comma 3, della L. 27 dicembre 2002, n. 289.

²³ In questi termini, M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo-residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, pp. 31 ss. e A. CARINCI, *op. cit.*, p. 305. Secondo quest'ultimo «si deve ritenere che i proventi scaturenti dalla cessione/sfruttamento del diritto all'immagine vadano ricondotti tra i redditi diversi; segnatamente, nella formula residuale dettata dall'art. 67, lett. l), TUIR, per cui sono redditi di detta categoria quelli derivanti dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere».

²⁴ In dottrina si è specificato che la categoria dei redditi diversi rappresenta un medio-sistema di chiusura, che intrattiene un rapporto a carattere orizzontale con le altre categorie reddituali, esprimendo una funzione integrativa e complementare. Essa, invero, si compone di una pluralità di fattispecie reddituali profondamente eterogenee nei contenuti e nelle manifestazioni che posseggono, quale minimo comun denominatore, il solo fatto di non poter rientrare nelle altre ipotesi reddituali delineate nell'art. 6 TUIR. Ne consegue che in tale categoria non è rinvenibile un presupposto condiviso dalle singole fattispecie che sono ivi contemplate. Per un approfondimento si vedano A. POZZO, *I redditi diversi: 1974-1991*, Padova, 1992, *passim*; E. VOLPICELLA, *Le plusvalenze della categoria dei redditi diversi*, Bari, 2001, *passim*; P. BORIA, *Il sistema dei tributi. Imposte dirette*, *op. cit.*, p. 100.

²⁵ Lo evidenziano N. SACCARDO - L. FRISOLI - P. CASTELLANO, *La tassazione dei calciatori non residenti: i redditi dallo sfruttamento economico dell'immagine*, in *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Milano, 2011, pp. 117 ss.; G. SAPORITO - R. LUPI, *Contratti di immagine e canalizzazione della ricchezza ai fini tributari*, in *Dialoghi Tributari*, 2014, p. 255; ID., *Cessione dell'immagine artistica tra 'tax planning' ed evasione tributaria*, in *Dialoghi tributari*, 2015, p. 305. Più di recente si veda anche A. MAGLIARO, S. CENSI, *Dall'immagine alla notorietà: la tassazione delle nuove forme di ricchezza nell'epoca dei social*, in *Il fisco*, 2021, p. 1922, secondo i quali per i calciatori noti, qual è Cristiano Ronaldo nella fattispecie che qui interessa, l'attività principale è evidentemente quella sportiva, di modo che i proventi ritratti da altre attività

Il personaggio noto, secondo tale ricostruzione, consente al committente di sfruttare, a fini commerciali, la propria immagine personale, decidendo scientemente di non esercitare lo *ius excludendi* che è parte integrante del fascio di diritti connessi alla personalità e quindi di monetizzare il proprio nome e la propria immagine (assume, quindi, un obbligo di permettere).

Una siffatta ricostruzione che, in linea di principio, è condivisibile, risulta tuttavia coerente ed accettabile solo ove la celebrità sfrutti commercialmente la propria immagine in via eccezionale (e, quindi, in modo occasionale). Lo sfruttamento commerciale dell'immagine da parte del personaggio noto può infatti generare redditi diversi solo ove tale atto sia espressione di una attività sporadica e condotta in maniera non continuativa, così da integrare la connotazione residuale tipica della categoria di cui all'art. 67 TUIR, comma 1, lett. l).

Si ricorda, invero, che una fondamentale linea di *discrimen* tra la categoria dei redditi diversi e quella da lavoro autonomo è rappresentata proprio nell'assenza di una attività economica condotta con criteri di stabilità e professionalità²⁶.

Su base puramente statistica, le fattispecie in cui tali proventi possano essere qualificati quali redditi diversi risultano essere, tuttavia, ad oggi marginali, giacché quasi tutte le celebrità - di cui Cristiano Ronaldo è solo l'esempio più evidente - tendono ad utilizzare, con carattere di spiccata abitudine e con atti dispositivi ricorrenti, la propria immagine a fini commerciali sui canali *social* e digitali, così da fruire dell'immediatezza dei mezzi di comunicazione e della altrettanto celere monetizzazione.

Ciò risulta ostativo, valorizzando le caratteristiche precipue della categoria reddituale di cui all'art. 67 TUIR, a configurare i proventi così conseguiti quali redditi diversi atteso che essi traggono origine da un'attività condotta in maniera sistematica, continuativa e, di fatto, professionale²⁷.

dovrebbero rientrare nella categoria dei redditi diversi.

²⁶ Si tratta di un aspetto reputato pacifico in dottrina giacché segna la demarcazione delle due citate categorie reddituali (redditi diversi e da lavoro autonomo) e giustifica l'esistenza della categoria dei redditi diversi come contenitore in cui far convergere proventi la cui fase genetica afferisca a fattispecie che manchino dei requisiti essenziali per essere diversamente qualificate. Per un approfondimento circa questo aspetto si rimanda a P. BORIA, *Il sistema dei tributi. Imposte dirette*, op. cit., p. 101 e C. SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo: nozione e disciplina tributaria*, Milano, 1984.

²⁷ Si evidenzia, in dottrina, la riflessione di S. SCARASCIA MUGNOZZA, op. cit., pp. 145 ss. per la quale, con specifico riferimento alla categoria degli *influencers*, è da escludersi che i proventi derivanti dallo sfruttamento commerciale dell'immagine possano essere ricondotti alla c.d.

Ne consegue che la qualificazione dei proventi derivanti dallo sfruttamento commerciale dell'immagine quali redditi diversi, rilevanti ex art. 67 TUIR, non è in astratto scorretta ma appare praticabile nelle sole ipotesi in cui il personaggio noto ne faccia utilizzo in maniera sporadica giacché, diversamente, verrebbe meno l'elemento tipizzante di questa categoria.

Nelle restanti ipotesi, il campo d'indagine deve inevitabilmente spostarsi, come correttamente suggerito dalla sentenza qui annotata, nell'attigua categoria dei redditi da lavoro autonomo.

3.3. I redditi tratti dallo sfruttamento dell'immagine quali redditi di lavoro autonomo

Alla luce di quanto illustrato, i redditi derivanti dallo sfruttamento dell'immagine ben possono essere ricondotti all'alveo dei redditi da lavoro autonomo, di cui agli artt. 53 ss. TUIR, essendo spesso espressione di una attività economica svolta senza vincolo di subordinazione e connotata dalla sussistenza di una organizzazione assente o, comunque, contenuta²⁸.

«zona grigia dei redditi diversi», essendo preferibile allocarli nella categoria dei redditi da lavoro autonomo o, addirittura, dei redditi d'impresa ove si valorizzasse il requisito organizzativo discendente dalla combinazione di «dispositivi mobili, di piattaforme digitali, di profili personali e di un seguito virtuale».

²⁸ I redditi da lavoro autonomo, secondo la dottrina tradizionale, sono individuati per sottrazione rispetto alle categorie dei redditi da lavoro dipendente e d'impresa giacché si connotano: i) per l'assenza del vincolo di subordinazione; ii) per la personalità della prestazione eseguita; iii) per l'assenza di una organizzazione, intesa come combinazione dei fattori della produzione, rilevante; iv) per lo svolgimento di attività diverse da quelle di cui all'art. 2195 c.c.; v) per l'abitualità della prestazione. In specie, l'elemento che desta maggiori problematiche in tale categoria reddituale è identificare il grado massimo di organizzazione che viene ritenuto ammissibile per distinguere il lavoratore autonomo dall'imprenditore giacché la combinazione di fattori produttivi complessi e dotati di grande rilievo economico (ben superiore all'*id quod plerumque accidit*) farebbero propendere, per alcuni autori, verso la categoria dei redditi d'impresa in conformità alle nozioni civilistiche ritraibili dagli artt. 2082 e 2238 c.c. Per un approfondimento su questa categoria reddituale si rimanda a A. FANTOZZI, *Imprenditore ed impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982; ID., *Ancora equivoci sulla nozione fiscale di reddito d'impresa*, in *Rass. trib.*, 1986, II, p. 461; C. SACCHETTO, *I redditi da lavoro autonomo. Nozione e disciplina tributaria*, op cit., passim; F. D'AYALA VALVA, *I redditi di lavoro autonomo nel T.U.I.R. n. 917 del 22 dicembre 1986*, in *Rass. trib.*, 1989, I, p. 321; C. GARBARINO, *Redditi di lavoro autonomo (diritto tributario internazionale)*, in *Dig. comm.*, Torino, 2008, pp. 187 e ss.; A. GIOVANNINI, *Le professioni intellettuali fra legislazione civile e fiscale: note critiche ed interpretative*, in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 81; M. LEO, *Le imposte sul reddito nel testo unico*, Milano, 2007; F. ODOARDI, *Redditi da lavoro autonomo*, in *Enc. giur. Treccani online*, 2016.

Si tratta, peraltro, di una possibilità da sempre evidenziata in dottrina, la quale ha riconosciuto come la concessione a terzi dell'utilizzo commerciale dell'immagine ben possa esprimere gli stilemi tipici di questa categoria reddituale, in specie se espressione di una attività economica abituale nel tempo²⁹.

Senonché, all'interno di questa stessa categoria reddituale, si pone una rilevante distinzione tra redditi da lavoro autonomo in senso stretto, di cui all'art. 53, comma 1, TUIR e redditi assimilati di cui all'art. 53, comma 2, lett. b).

Tale circostanza, come si vedrà più oltre, assume massimo rilievo a fini fiscali giacché, in relazione al collegamento territoriale della materia imponibile con lo Stato, ai sensi dell'art. 23 TUIR, le regole applicabili risultano essere diverse tra le menzionate fattispecie.

3.3.1. I redditi da sfruttamento commerciale dell'immagine quali redditi da lavoro autonomo assimilati

La prima ipotesi - peraltro suffragata dalla difesa di Cristiano Ronaldo - prevede la qualifica dei redditi tratti dallo sfruttamento commerciale dell'immagine quali redditi da lavoro autonomo assimilati ai sensi dell'art. 53, comma 2, lett. b) TUIR, ossia quali redditi «derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore (...), di opere dell'ingegno».

La *ratio* di questa ricostruzione, che trova vari sostenitori in dottrina, si fonda sulla analogia sostanziale tra il diritto all'immagine e il diritto d'autore, che ne permetterebbe una sovrapposizione sul versante civilistico e, quindi, di riflesso, anche sul versante fiscale.

Più precisamente, la predetta sovrapposizione diviene evidente se si considera che il diritto all'immagine si connota per una natura marcatamente duale, tipica anche delle opere dell'ingegno³⁰, data dalla esistenza,

²⁹ Lo ammette da sempre G. BIZIOLI, *op. cit.*, 400 ss.; e, con riferimento agli sportivi celebri, N. SACCARDO - L. FRISOLI - P. CASTELLANO, *La tassazione dei calciatori non residenti: i redditi dallo sfruttamento economico dell'immagine*, in *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Milano, 2011, pp. 124 ss.; con alcune riserve anche A. CARINCI, *op. cit.*, p. 303 e, più di recente, P. SCARIONI, A. FIORENTINO MARTINO, *Compensi degli sportivi per la cessione del diritto di sfruttamento dell'immagine*, in *Corr. Trib.*, 2022, p. 889.

³⁰ Pur trattandosi di un tema che esula dalla presente trattazione, preme evidenziare che nel diritto d'autore è nota la distinzione tra i) il diritto morale d'autore, che è indisponibile, ed è espressione della più ampia categoria dei diritti a difesa della personalità, quale diritto che esprime il complesso delle facoltà attraverso le quali si salvaguarda il legame esistente tra

come visto, di un contenuto personale indisponibile, che compete esclusivamente alla singola persona fisica, e un contenuto disponibile, che ne permette lo sfruttamento a fini commerciali³¹.

Sul piano strettamente fiscale, tale similarità dovrebbe condurre i proventi derivanti dall'utilizzo commerciale dei diritti di immagine a soggiacere alla medesima qualificazione reddituale che viene riservata alle opere dell'ingegno, ossia ad essere inquadrati quali redditi assimilati al lavoro autonomo³².

Senonché una siffatta ricostruzione, oltre a non essere accettata dalla sentenza annotata, non appare condivisibile nel moderno contesto di *digital economy*.

soggetto creatore e l'opera creata e ii) il diritto patrimoniale d'autore che identifica l'opera creata quale bene suscettibile di utilizzazione economica. In dottrina, tra i tanti, V. DE SANCTIS, *Sulla natura giuridica del diritto d'autore*, in *Dir. Aut.*, 1961, pp. 11 ss.; P. GRECO, P. VERCELLONE, *I diritti sulle opere dell'ingegno*, in *Trattato Vassalli*, 1974, p. 346; P. MARCHETTI, L.C. UBERTAZZI, *Commentario breve alle leggi su proprietà intellettuale e concorrenza*, Padova, 2012, *passim*.

³¹ Ciò, in dottrina, è stato sostenuto da C. SCOGNAMIGLIO, *Il diritto all'utilizzazione economica del nome e dell'immagine delle persone celebri*, in *Diritto dell'Informazione e dell'Informatica*, 1988, pp. 26 ss.; M. RICOLFI, *Il contratto di merchandising nel diritto dei segni distintivi*, Milano, 1991, pp. 165 ss.; V. ZENO-ZENCOVICH, *Profili negoziali degli attributi della personalità*, in *Diritto dell'Informazione e dell'Informatica*, 1993, pp. 556 ss. e, di recente da G. BIZIOLI, *Qualificazione e localizzazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento dell'immagine*, *op. cit.*, p. 402 per il quale «questa ricostruzione consente di configurare il diritto della personalità in due momenti: un contenuto personale indisponibile, radicato nella persona, e un contenuto patrimoniale, suscettibile di atti dispositivi, conformemente al modello giuridico dualistico proprio del diritto d'autore. Ricordati i diritti della personalità al modello teorico del diritto d'autore, è agevole concludere che il materiale giuridico per governare la fattispecie risiede analogicamente proprio nella relativa disciplina delle opere dell'ingegno».

³² Questa soluzione, in dottrina, è apertamente sostenuta dal già citato G. BIZIOLI, *Qualificazione e localizzazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento dell'immagine*, *op. cit.*, p. 402 e da M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004, p. 785. Preme evidenziare che, secondo il primo Autore, non sarebbe nemmeno applicabile di divieto di analogia che connota la materia tributaria e che dovrebbe impedire di ricondurre i redditi tratti dallo sfruttamento dei diritti di immagine nel perimetro dell'art. 53, comma 2, lett. b) TUIR poiché ivi non espressamente contemplati. In specie, secondo questa tesi, il principio di certezza del diritto (che sottende al divieto di analogia) non ne risulterebbe violato poiché, non esistendo una norma positiva che indichi in quale categoria dell'art. 6 TUIR ricondurre tali proventi, è di tutta evidenza che il contribuente non subirebbe alcun pregiudizio, dovendosi comunque individuare l'esatta collocazione in una o in un'altra delle categorie di legge. Vedasi *contra* M. TENORE, *op. cit.*, pp. 31 ss. per il quale l'assenza di una espressa disposizione normativa che li riconduca nell'alveo del comma 2 è ostativa ad ogni interpretazione di carattere analogico.

Lo sfruttamento commerciale dell'opera dell'ingegno, o di altro *intangible* rientrante nell'alveo del diritto d'autore³³, si caratterizza, tradizionalmente, per una distinzione tra due momenti tipici: (i) il momento di materiale esecuzione dell'opera e/o attività (che corrisponde ad un *facere*) e (ii) una successiva fase di utilizzazione della stessa sul mercato, mediante campagne di *marketing* territorialmente allocate in più giurisdizioni e organizzate dal licenziatario/committente, rispetto alle quali cui il titolare del diritto è sostanzialmente passivo (che corrisponde ad un *pati*)³⁴.

Ad oggi, lo sfruttamento commerciale dell'immagine subisce, al contrario, una «polverizzazione» di questi due momenti, che finiscono per coincidere in un *unicum*, sia fattuale che giuridico: il messaggio promozionale (si pensi, ad esempio, al caricamento di un video pubblicitario sulle pagine *social* dello stesso personaggio noto) è creato e reso immediatamente fruibile in tempo reale sulle piattaforme digitali, senza soluzione di continuità e su scala globale, di modo che il *facere* non può essere distinto dal diverso momento del *pati*, né in prospettiva sostanziale né territoriale³⁵.

Il momento del *pati*, in particolare, ne risulta totalmente dissolto poiché la celebrità esegue essa stessa, in maniera attiva e sui propri canali, la campagna promozionale per la quale percepisce il compenso dal commit-

³³ Ciò valeva anche per lo sfruttamento commerciale del diritto all'immagine sino all'avvento dell'epoca digitale (e, dunque, sino alla prima decade del XXI secolo).

³⁴ Con specifico riferimento al caso degli sportivi e allo sfruttamento dell'immagine di questi, A. MAGLIARO, S. CENSI, *Dubbi sulla tassazione dei redditi da sfruttamento d'immagine dei calciatori professionisti*, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 3993, precisavano che, abitualmente, gli sportivi celebri sono soliti concludere due tipologie contrattuali distinte, aventi ad oggetto l'utilizzo commerciale della propria immagine: un contratto per il *facere* (posare per foto, recitare in spot, etc.) e un altro per il *pati* (consentire la riproduzione della propria immagine su *banner* pubblicitari, prodotti, etc.). In poco più di dieci anni, tali circostanze sono repentinamente mutate giacché la conclusione di due negozi distinti non è più usuale né utile. A mero titolo esemplificativo, la pubblicazione delle c.d. *stories* sul profilo *social* dello sportivo assorbe infatti entrambe le attività ed esprime una unitaria forza economica. Per una riflessione circa le possibilità modalit  di imposizione di questa, nuova e peculiare, forma di capacit  contributiva, si rimanda a S. SCARASCIA MUGNOZZA, *op. cit.*, pp. 145 ss.

³⁵ Sul punto i giudici torinesi affermano espressamente che «i tradizionali momenti del *pati* e del *facere* sono sostanzialmente destrutturati e compresenti (...) oggi   possibile convogliare l'attivit  del *facere* direttamente ed immediatamente sulle pagine *social dell'influencer* o del committente, pagine e siti che permettono la fruibilit  del messaggio pubblicitario/promozionale pressoch  ovunque, in tempo reale, direttamente visualizzabile sul *device dell'utente/consumatore*».

tente, realizzandola anche con il solo ausilio del proprio *smartphone* e senza essere peraltro assoggettato al rispetto di alcun confine geografico³⁶.

Si genera così una nuova figura giuridica - lo sfruttamento dell'immagine digitale della celebrità/*influencer* - che non può più essere ricondotta, per via analogica, al perimetro del diritto d'autore, da cui ormai si differenzia in maniera netta per contenuto sostanziale e modalità esecutive.

Il caso di Cristiano Ronaldo è quindi esemplificativo della netta divaricazione intervenuta tra lo sfruttamento commerciale dell'immagine e lo sfruttamento del diritto d'autore, dimostrando come il regime impositivo e la connessione di questi redditi con il territorio dello Stato debbano essere esaminati apprezzandone le specificità della fase genetica e la stretta relazione con i mezzi della moderna economia digitale³⁷.

3.3.2. *I redditi da sfruttamento commerciale dell'immagine quali redditi da lavoro autonomo in senso stretto*

Escludendo, pertanto, che gli emolumenti percepiti in forza dell'utilizzo commerciale dell'immagine siano qualificabili quali redditi assimilati a lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53, comma 2, lett. b) TUIR, non rimane che indagare l'alternativa rappresentata dalla qualificazione dei predetti proventi quali redditi da lavoro autonomo in senso stretto, di cui all'art. 53, comma 1, TUIR e, a seguire, il relativo criterio di collegamento con il territorio dello Stato³⁸.

³⁶ Nel caso di specie, peraltro, Cristiano Ronaldo che, pure ha concesso nel 2019 alla società Polaris Sport Ltd lo sfruttamento dei propri diritti di immagine, conserva poteri e facoltà talmente ampie nell'esecuzione dei vari contratti pubblicitari e di *marketing*, che impongono l'utilizzo delle sue pagine *social* personali, da non far ravvisare il momento del *pacti*.

³⁷ A coronamento di quanto sin qui illustrato, è sufficiente richiamare il pensiero illuminante di F. GALLO, *Tributi, Costituzione e crisi economica*, in *Rass. Trib.*, 2017, p. 177, per il quale l'ordinamento tributario deve essere osservato dall'interprete in ogni suo aspetto, nonché stimolato nel suo sviluppo futuro, attraverso una lente prospettiva che non può non tener conto, ad oggi, della tendenziale a-territorialità dell'imposizione, derivante proprio dalle tecnologie digitali, nonché della vetustà di categorie e argomentazioni giuridiche sviluppate secondo logiche prettamente domestiche, non più confacenti al principio fondamentale e sempre attuale di giustizia distributiva di cui all'art. 3 Cost.

³⁸ La citata norma, come noto prevede che «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», senza tuttavia offrire precisi strumenti qualificatori. La norma sconta una formulazione tautologica, che non rende sempre agevole la qualificazione di determinate

Come dinanzi accennato, la predetta categoria reddituale, in adesione alla nozione civilistica di cui agli artt. 2222 e 2229 c.c. ss., presuppone l'esercizio di una attività economica condotta in maniera stabile e continuativa, senza alcun vincolo di subordinazione e con una prevalenza del lavoro proprio rispetto a fattori di produzione esterni³⁹.

Tali elementi permettono di ricondurre la ricchezza novella, oggetto di imposizione, ad una fase genetica che, secondo un approccio sottrattivo, manifesta una propria autonomia sia rispetto all'area del lavoro subordinato, ove vige un rapporto di etero-direzione e subordinazione, sia rispetto all'area dell'impresa, ove l'elemento organizzativo assume una funzione preponderante nella dimensione economica dell'attività, nonché, infine, rispetto ai redditi diversi, ove è marcato il profilo della mera occasionalità della prestazione⁴⁰.

Ciò che residua è rappresentato dai proventi derivanti dalle attività professionali ed artistiche, auto-ordinate ed abituali, che costituiscono pertanto il paradigma «minimo incomprimibile» della categoria reddituale in esame, possedendone tutti i caratteri tipizzanti⁴¹.

In questa prospettiva, appare quindi agevole collocare i redditi connessi allo sfruttamento commerciale dell'immagine quali redditi da lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53, comma 1, TUIR, tanto nell'ipotesi in cui ciò

attività economiche nella categoria reddituale in esame. Si tratta di una problematica che ha sempre connotato i redditi da lavoro autonomo, anche nella disciplina delle imposte dirette antecedente al TUIR. In questo senso G. TABET, *Problemi vecchi e nuovi in tema di imposizione sul reddito degli agenti di commercio*, in *Rass. trib.*, 1987, p. 1001; A. GIOVANNINI, *Le professioni intellettuali fra legislazione civile e fiscale: note critiche ed interpretative*, *op. cit.*, p. 81.

³⁹ Nella dottrina gius-lavoristica, si richiamano, su tutte, le autorevoli considerazioni di G. SANTORO PASSARELLI, *Lavoro autonomo*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVIII, Roma, 1990, 1 ss. che, di fatto, sono applicabili anche nella materia tributaria al fine di ricostruire la categoria reddituale dei redditi da lavoro autonomo. Il rapporto osmotico intessuto, sul tema, tra le due branche del diritto è lucidamente messo in rilievo da F. D'AYALA VALVA, *op. cit.*, 321, per il quale la predetta formulazione tautologica della norma impone di ricerca altrove, vale a dire nel diritto civile, i termini essenziali della fattispecie giuridica. In analogia, si vedano anche le riflessioni svolte da C. SACCHETTO, *I redditi da lavoro autonomo. Nozione e disciplina tributaria*, *op. cit.*, *passim*.

⁴⁰ Per una efficace sintesi di questo aspetto, si legga G. GIRELLI, *Art. 53. Redditi da lavoro autonomo*, in *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, pp. 465 ss.

⁴¹ Lo afferma espressamente C. SACCHETTO, *I redditi da lavoro autonomo. Nozione e disciplina tributaria*, *op. cit.*, p. 356 per il quale la categoria reddituale di cui all'art. 53 TUIR identifica nel proprio ambito elettivo i proventi tratti dall'esercizio delle professioni intellettuali che, per loro intrinseca natura, posseggono i caratteri della economicità, abitualità e prevalenza del lavoro proprio su ogni altro mezzo di produzione.

i) costituisca l'attività principale ed assorbente della celebrità, quanto nel diverso caso in cui ii) tale sfruttamento si associ ad altre attività professionali, quale ad esempio quella sportiva, anche in forza della previsione di cui all'art. 54, comma 1-quater, TUIR.

Nell'ipotesi *sub i*), frequentissima nell'attuale società dominata dai *mass media* e dei *social*, lo sfruttamento dell'immagine costituisce l'unica e principale fonte di reddito del contribuente, il quale ha acquisito notorietà – secondo un andamento evidentemente circolare – proprio in virtù del suo costante utilizzo a fini di lucro; si tratta del caso dei c.d. *influencers*, ossia di coloro che ricorrono ai diversi canali di comunicazione (in specie su piattaforme digitali) con l'obiettivo precipuo di esporre la propria immagine e guadagnare fama presso il pubblico degli utenti, a livello domestico ed internazionale, così da avviare collaborazioni commerciali e produrre reddito, senza però svolgere alcuna attività professionale o artistica di carattere tradizionale⁴².

L'utilizzo costante dell'immagine è così - *in re ipsa* – proprio quell'attività professionale cui fa espresso riferimento l'art. 53, comma 1, TUIR, trattandosi di un'attività non già ancillare ma principale del contribuente, il quale opera sul mercato eseguendo molteplici prestazioni d'opera (ossia sponsorizzazioni di varia natura sulle piattaforme digitali, proprie e del committente) che sono assimilabili, tanto sul piano civilistico quanto tributario, a fattispecie di lavoro autonomo⁴³.

Nella seconda ipotesi *sub ii*), lo sfruttamento dell'immagine in chiave commerciale è invece reso possibile da una pregressa notorietà acquisita per meriti artistici o sportivi e si trova, quindi, teleologicamente connesso ad una attività professionale, di carattere più tradizionale, che viene in paral-

⁴² Riprendendo le parole di S. SCARASCIA MUGNOZZA, *op. cit.*, p. 134, si tratta di «persone famose perché seguite, e seguite perché famose. Anche nel passato la notorietà di un essere umano era economicamente valutabile, ma presumeva pur sempre lo svolgimento di un'attività pregressa (tipicamente sportiva o artistica); oggi, i *social* hanno reso possibile una nuova nozione di fama, svincolata dall'esercizio di una professione principale». In senso analogo anche A. MAGLIARO, S. CENSI, *Dall'immagine alla notorietà: la tassazione delle nuove forme di ricchezza nell'epoca dei social*, *op. cit.*, p. 1925.

⁴³ Condividono questa ricostruzione, P. SCARIONI, A. FIORENTINO MARTINO, *op. cit.*, pp. 889 ss.; A. MAGLIARO, S. CENSI, *Dall'immagine alla notorietà: la tassazione delle nuove forme di ricchezza nell'epoca dei social*, *op. cit.*, p. 1925. Così, anche se in chiave più critica, S. SCARASCIA MUGNOZZA, *op. cit.*, p. 134, per la quale tali redditi potrebbero essere astrattamente ricondotti anche ad attività d'impresa nell'ipotesi in cui fosse possibile considerare l'utilizzo di *smartphone*, il numero di *followers*, la disponibilità di piattaforme digitali, etc. alla stregua di una forma complessa di organizzazione produttiva.

lelo svolta dal contribuente (si pensi proprio al caso dello sportivo di fama mondiale). In tale circostanza, i proventi derivanti dall'utilizzo della propria immagine possono nondimeno essere ricondotti all'alveo dell'art. 53, comma 1, TUIR giacché un'altra norma, ossia l'art. 54, comma 1-quater, TUIR prevede espressamente che «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»⁴⁴.

La ragione è palese: l'immagine rappresenta una *res* immateriale e non tangibile, che è direttamente connessa, anche in termini di quantificazione economica, alla professione principale da cui discende la notorietà (recitazione, canto, attività sportiva, etc.), così da subire una *vis attractiva* che la conduce al medesimo inquadramento reddituale.

In entrambi i casi sopra esposti - sfruttamento dell'immagine quale attività principale ovvero quale attività connessa ad altra professione autonoma - i proventi che se ne traggono, sul piano ontologico, sono espressione di una medesima matrice, che vede nel lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 1, TUIR la collocazione sistematica più confacente.

Si tratta di un esito condiviso anche dalla sentenza in esame, per la quale il noto calciatore ha effettuato uno sfruttamento così massiccio e sistematico della propria immagine, avvalendosi di ogni tipo di piattaforma digitale e mezzo pubblicitario, da poter essere considerato un professionista del settore (ossia, un c.d. *influencer*).

Senonché, in ordine alla riconducibilità dei redditi così prodotti al territorio dello Stato, i giudici torinesi hanno tuttavia scelto di valorizzare i

⁴⁴ In questo senso P. SCARIONI, A. FIORENTINO MARTINO, *op. cit.*, p. 889 ss.; A. MAGLIARO, S. CENSI, *Dall'immagine alla notorietà: la tassazione delle nuove forme di ricchezza nell'epoca dei social*, *op. cit.*, p. 1925; N. SACCARDO, L. FRISOLI, P. CASTELLANO, *La tassazione dei calciatori non residenti: i redditi dallo sfruttamento economico dell'immagine*, in *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Milano, 2011, p. 117. Di opinione, contraria, per le ragioni dinanzi illustrate, G. BIZIOLI, *Qualificazione e localizzazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento dell'immagine*, *op. cit.*, p. 401 secondo cui l'art. 54, comma 1-quater, TUIR rappresenta una disposizione avente una esclusiva funzione di determinazione del reddito e non già qualificatoria, essendo così inadeguata a giustificare l'attrazione di questi proventi nell'ambito applicativo dell'art. 53, comma 1, TUIR. A fini di completezza preme evidenziare che anche la prassi dell'Agenzia delle Entrate ammette la soluzione condivisa dalla dottrina maggioritaria, avendolo ben evidenziato nella Risoluzione n. 255/E del 02 ottobre 2009, la quale nell'esaminare l'imponibilità dei redditi tratti dallo sfruttamento dell'immagine da parte di un attore professionista, li qualifica alla stregua di un elemento immateriale da tassare nella categoria dei redditi da lavoro autonomo in senso stretto. Per un commento si veda G. STANCATI, *L'Agenzia delle entrate interviene sulla cessione dei diritti di immagine*, in *Corr. trib.*, 2009, pp. 3533 ss.

soli aspetti tangibili dell'attività promozionale, omettendo di considerare il fattore digitale, rappresentato dal «rapporto immateriale celebrità – utenti», che genera, nella realtà, la materia imponibile.

È proprio questo aspetto a meritare una profonda riflessione.

4. I criteri di allocazione territoriale di cui all'art. 23 TUIR applicati ai redditi da sfruttamento commerciale dell'immagine: stato dell'arte e prospettive evolutive

La qualificazione reddituale dei proventi tratti dallo sfruttamento commerciale dell'immagine è un presupposto essenziale ma, come si vedrà, ad oggi non più sufficiente per identificare l'esatto criterio di allocazione territoriale degli stessi, fondamentale per determinare la legittimità della potestà impositiva attribuita allo Stato.

Si è già detto che tali redditi sono il frutto di sponsorizzazioni o di attività pubblicitarie di vario tipo, realizzate dalla celebrità e poi diffuse in tempo reale su canali di comunicazione digitale e piattaforme *social*, così da raggiungere una vasta platea di utenti dislocati su scala mondiale.

L'effetto che ne consegue, sul piano della territorialità, è dirompente poiché, a fronte di una normativa fiscale sclerotizzata su criteri di collegamento di carattere materiale, la fattispecie in esame manifesta spiccati connotati di dematerializzazione e transnazionalità, che impongono l'adozione di soluzioni tecniche nuove, idonee ad intercettare una manifestazione di ricchezza volatile e apparentemente priva di ancoraggio ad un territorio definito (c.d. *stateless income*)⁴⁵.

Come rilevato in dottrina, lo Stato è sempre legittimato a disporre la tassazione di qualsiasi attività digitale che manifesti l'esistenza di capacità

⁴⁵ L'inadeguatezza delle norme di diritto positivo esistenti, in specie di carattere internazionale, a cogliere questo fenomeno e, più in generale, quello della *digital economy* è stata declinata in dottrina in termini di incompatibilità di sistemi. La questione si trova ben esposta da R. SUCCIO, *Digital economy, digital enterprise e imposizione tributaria: alcune considerazioni sistematiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 2363 e da H. L. CHANG, *Impact of E-Commerce on Allocation of Tax Revenue Between Developed and Developing Countries*, in *Journal Korean Law*, 2004, pp. 19 ss. il quale per primo sostenuto che «digital technology completely destroys the economic and legal basis for the existing rules of international taxation, implying the necessity of a complete overhaul». Per una puntuale disamina, con espresso riferimento alle azioni intraprese dall'Unione Europea e dall'OCSE, si veda G. CORASANITI, *La tassazione della digital economy: evoluzione del dibattito internazionale e prospettive nazionali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, pp. 1397 ss.

contributiva, ben potendo superare il nesso sostanziale/materiale tra il fenomeno economico e il territorio dello Stato e, quindi, ricorrere a nuove forme di collegamento, anche di carattere puramente virtuale⁴⁶.

In questa prospettiva, è proprio l'art. 23 TUIR, preposto alla definizione dei criteri di collegamento territoriale di ciascuna categoria reddituale, a dover essere esaminato, fungendo da centro di convergenza delle principali problematiche applicative in relazione ai proventi tratti dall'utilizzo commerciale dell'immagine⁴⁷.

4.1. Il collegamento territoriale nell'ambito dei redditi da lavoro subordinato

Avviando l'analisi dalla fattispecie foriera di minori dubbi applicativi, il primo criterio in rilievo è, indubbiamente, costituito dalla lett. c) del citato art. 23, comma 1, TUIR, il quale prevede l'imponibilità dei redditi di lavoro dipendente in Italia ove la prestazione lavorativa sia ivi effettuata⁴⁸.

La formulazione della norma, peraltro, richiama le indicazioni presenti nel Modello OCSE di Convenzione per eliminare le doppie imposizioni atteso che, all'art. 15, si prevede che, ai fini dell'attrazione dei redditi di lavoro dipendente nello Stato, il criterio di collegamento sia dato proprio dal luogo di svolgimento della prestazione lavorativa⁴⁹.

⁴⁶ In questi termini A. GIOVANNINI, *Territorio invisibile e capacità contributiva nella digital economy*, op. cit., p. 513, il quale evidenzia, peraltro, come anche la Corte Suprema degli Stati Uniti d'America, nella sent. 21 giugno 2018, caso South Dakota vs. Wayfair inc., abbia ritenuto adeguato, nella relazione tra territorio e imposizione statale, l'esistenza di un collegamento di carattere prettamente digitale.

⁴⁷ Per una disamina della tassazione dei redditi da lavoro dipendente in un contesto di transnazionalità e circa l'applicabilità dell'art. 23, comma 1, lett. c) TUIR si rimanda a F. CROVATO, *Il lavoro dipendente transnazionale*, in *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, p. 173.

⁴⁸ Preme precisare che, secondo autorevole dottrina - rappresentata da R. LUPI, op. cit., p. 6 e F. CROVATO, *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001 - una prestazione lavorativa effettuata da un soggetto residente per un datore di lavoro residente può essere considerata come eseguita all'estero, ai sensi dell'art. 23, comma 1, lett. c) TUIR, principalmente, nell'ipotesi del distacco di lavoro e non già nell'ipotesi di mere trasferte per l'esecuzione di una singola attività.

⁴⁹ Si ricorda che il Modello OCSE contro le doppie imposizioni rappresenta - nell'ambito delle fonti di *soft law* di diritto tributario internazionale - lo schema-tipo più autorevole al quale si adeguano le Convenzioni stipulate tra i vari Stati per regolare il fenomeno della doppia imposizione e, con il relativo Commentario, funge da strumento di riferimento per risolvere - su basi comuni - problematiche che sorgono nell'ambito della fiscalità transnazionale e, in

L'allocazione nello Stato dell'attività lavorativa a carattere subordinato si caratterizza quindi per una verifica che è sostanzialmente agevole per le celebrità che operano nel settore delle arti o dello sport, giacché è sufficiente verificare che le relative *performances* siano state effettuate nel territorio dello Stato.

Il corollario è evidente: se il rapporto di lavoro subordinato ricomprende anche la concessione in utilizzo dei diritti di immagine (collettivi) del personaggio noto, così instaurando una stretta connessione tra la prestazione lavorativa e lo sfruttamento commerciale dell'immagine, l'allocazione territoriale dei relativi proventi non potrà che seguire la prestazione principale⁵⁰. In altri termini, il collegamento di questi ultimi con il territorio dello Stato è così intenso, poiché è ivi allocato il rapporto civilistico di lavoro subordinato che giustifica lo sfruttamento commerciale dell'immagine da parte del datore di lavoro, da renderne certa l'imponibilità all'interno di tale giurisdizione⁵¹.

specie, nella allocazione e ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati. L'ultima versione del Modello OCSE e del relativo Commentario è stata pubblicata il 21 novembre 2017 ad opera di OCSE, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Parigi. Con riferimento al collegamento territoriale dei redditi da lavoro dipendente e consequenziale allocazione della potestà impositiva, l'art. 15 del Modello OCSE, nella versione aggiornata al 2017, dispone espressamente che i) i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni ricevute da un soggetto residente sono imponibili solo in detto Stato, a meno che l'attività non è svolta in una diversa giurisdizione; ii) in tale circostanza, se l'attività è stata svolta in altro Stato contraente, allora le remunerazioni sono imponibile in questo altro Stato.

Per un approfondimento circa il ruolo e la funzione del Modello OCSE e del relativo Commentario, si vedano tra i tanti V. Uckmar, *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, p. 73; Id. *Trattati internazionali in materia tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 2001, p. 401; G. Bizioli, *Tax Treaty Interpretation in Italy*, in *Tax Treaty Interpretation*, Amsterdam, 2001, pp. 217 ss.; K. Vogel, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, in *IBFD Bulletin*, 2000, pp. 614 ss.; C. Garbarino, *Modello Ocse di convenzioni fiscali [voce]*, in *Digesto comm.*, Torino, 2008, p. 621; M. Cerrato, *La rilevanza del Commentario OCSE ai fini interpretativi: analisi critica dei più recenti indirizzi giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, pp. 11 ss.; M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). The proposals to revise the OECD Model Convention*, Vienna, 2016; R. Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, p. 391; P. Valente, *Il nuovo modello OCSE di convenzioni contro le doppie imposizioni: profili di novità*, in *Il fisco*, 2018, pp. 557 ss.

⁵⁰ Si veda, ancora una volta, A. CARINCI, *op. cit.*, p. 303 per il quale «i compensi percepiti dallo sportivo a fronte della cessione/sfruttamento del proprio diritto all'immagine rimangono attratti al regime del reddito da lavoro dipendente, al pari della retribuzione corrisposta allo sportivo per la prestazione lavorativa resa in favore della società».

⁵¹ Ove in presenza di lavoro dipendente sussistano dubbi di ripartizione tra più giurisdizioni, ai fini di quantificare la quota di tributo da corrispondere al Fisco italiano da parte del lavoratore,

L'eventuale utilizzo su base transazionale dell'immagine, anche mediante piattaforme digitali, diviene così una circostanza del tutto marginale ed irrilevante, rimanendo assorbita dalla forza attrattiva della prestazione lavorativa.

In tal caso, dunque, gli spazi per un'attività interpretativa a carattere creativo, relativamente al criterio di collegamento territoriale, appaiono limitati e, al più, riferibili a fattispecie patologiche⁵².

4.2. Il collegamento territoriale nell'ambito dei redditi assimilati a lavoro autonomo

In una posizione altrettanto defilata, sebbene per opposte ragioni, si colloca il criterio di cui all'art. 23, comma 2, lett. c) TUIR. Secondo tale norma, i redditi assimilati a lavoro autonomo, ai sensi dell'art. 53, comma 2, lett. b) TUIR, sono imponibili in Italia ove essi siano corrisposti da un committente residente nel territorio dello Stato (c.d. soggetto pagatore)⁵³.

Il citato criterio, come detto, risulterebbe infatti applicabile ai proventi derivanti dallo sfruttamento dell'immagine sul presupposto che vi sia affinità tra i diritti d'immagine ed i diritti d'autore di cui alla L. n. 633/1941.

Di conforto a questa ricostruzione risulterebbero esservi ben due documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria: la Risoluzione dell'A-

l'Amministrazione finanziaria, per gli sportivi, ha fornito precise indicazioni nella Risoluzione del 16 giugno 2006, n. 79, valorizzando il numero di gare svolte in Italia. Si legge infatti che è necessario «ripartire il compenso contrattuale in relazione al rapporto tra le giornate di gara (tappe ciclistiche) svolte in Italia e quelle svolte all'estero».

⁵² Ciò non impedisce, ovviamente, che la celebrità e il datore di lavoro si accordino per agevolare il primo in fattispecie elusive che conducano ad un indebito abbattimento del carico fiscale, rilevanti ai sensi dell'art. 10-bis della L. n. 212/2000. Il c.d. caso Maradona ne è un esempio eclatante giacché, all'epoca dei fatti, il noto calciatore, dipendente della società sportiva Napoli calcio, al fine di evitare che i proventi derivanti dallo sfruttamento della sua immagine fossero trattati quali redditi da lavoro dipendente, aveva costituito una serie di società estere alle quali aveva ceduto i predetti diritti e la società sportiva aveva poi provveduto a stipulare ulteriori negozi di sfruttamento con tali società e non già con il calciatore persona fisica, la quale non solo non avrebbe così percepito alcun reddito da lavoro dipendente (in base al principio di onnicomprensività) ma non avrebbe nemmeno percepito alcun emolumento imponibile in Italia rispetto ad essi. Per una disamina della fattispecie, si veda G. SAPORITO, R. LUPI, *Contratti di immagine e canalizzazione della ricchezza ai fini tributari*, in *Dialoghi tributari*, 2014, pp. 255 ss.

⁵³ In questi termini G. BIZIOLI, *op. cit.*, 404 per il quale il criterio di allocazione territoriale di cui all'art. 23, comma 2, lett. c) TUIR non costituisce una prova della corretta qualificazione dei redditi tratti dall'utilizzo commerciale dell'immagine quali redditi assimilati al lavoro autonomo ma rappresenta una importante argomentazione a favore.

genza delle Entrate 9 febbraio 2004, n. 12/E e la Risposta ad interpello 21 ottobre 2020, n. 493⁵⁴.

In entrambi i casi, il Fisco, interrogandosi sui riflessi transazionali dello sfruttamento dei diritti di autore di celebrità non residenti, ha ritenuto applicabile l'art. 12 delle Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione conformi al Modello OCSE, il quale prevede l'imponibilità nel territorio dello Stato di tutti i compensi corrisposti al residente estero da un committente residente italiano, il quale sfrutti la «produzione o riproduzione di opere letterarie, drammatiche, musicali o artistiche, ivi comprese le pellicole cinematografiche e le pellicole o registrazioni per trasmissioni radiofoniche e televisive» di cui agli artt. 96 e 97 della L. 22 aprile 1941, n. 633.

Senonché il criterio di collegamento territoriale in esame risulta del tutto inidoneo a determinare l'esatta allocazione territoriale dei proventi tratti dallo sfruttamento dei diritti di immagine giacché ad essere erroneo è – per le ragioni già spiegate – il presupposto di partenza.

Più precisamente, l'art. 23, comma 2, lett. c) TUIR implica, a monte, un inquadramento dei redditi tratti dall'utilizzo dell'immagine quali redditi assimilati a lavoro autonomo che non appare sostenibile in punto di diritto essendo netta la divaricazione, sul piano ontologico e sostanziale, tra opere dell'ingegno e immagine personale⁵⁵.

Pertanto, se i proventi derivanti dallo sfruttamento commerciale dell'immagine non possono più rientrare nel perimetro applicativo dell'art. 53, comma 2, lett. b) TUIR (i.d. non sono equiparabili ai redditi derivanti dallo

⁵⁴ La tesi, come noto, è sostenuta da G. BIZIOLI, *Qualificazione e localizzazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento dell'immagine*, op. cit., p. 402 e da M. PIAZZA, op. cit., p. 785. I documenti di prassi sopra citati, con riferimento alla imponibilità in Italia dei diritti connessi alle opere dell'ingegno sono esaminati da R. MICHELUTTI, E. IASCONE, *Il regime impositivo dei diritti connessi all'esercizio del diritto d'autore spettanti agli artisti*, in *Corr. Trib.*, 2021, p. 680, per il quale l'Amministrazione finanziaria «presuppone necessariamente che si tratti di redditi territorialmente rilevanti ai sensi dell'art. 23 del TUIR (altrimenti non avrebbe avuto senso interrogarsi in merito all'applicazione della Convenzione) e che, nel caso di specie, l'unico criterio di collegamento territoriale noto era quello previsto in relazione ai redditi derivanti dall'utilizzazione economica delle opere dell'ingegno dall'art. 23, comma 2, lett. c) del TUIR. (e, cioè, la residenza italiana del soggetto pagatore), è ragionevole ipotizzare che l'Agenzia abbia implicitamente pre-qualificato tali compensi come redditi assimilati ai redditi di lavoro autonomo, ai sensi dell'art. 53, comma 2, lett. b), del TUIR».

⁵⁵ Si evidenzia, peraltro, che G. BIZIOLI, D. MOLOGNI, *Profili convenzionali dei redditi da sfruttamento dei diritti dell'immagine*, in *Corr. Trib.*, 2021, p. 377 ammettono che i redditi tratti dallo sfruttamento dell'immagine non possano essere equiparati alle *royalties* di cui all'art. 12 delle Convenzioni internazionali conformi al modello OCSE, le quali discendono da opere letterarie, artistiche o scientifiche.

sfruttamento delle opere dell'ingegno) allora non è possibile, di riflesso, ritenere gli stessi imponibili in Italia sulla scorta della residenza del soggetto che dispone il pagamento, ai sensi dell'art. 23, comma 2, lett. c) TUIR⁵⁶.

Si fa notare, peraltro, che tale criterio condurrebbe a talune evidenti distorsioni applicative nell'ambito dello sfruttamento commerciale dell'immagine di una celebrità⁵⁷. La mera residenza estera del committente (si pensi, ad esempio, a delle sponsorizzazioni effettuate in favore di un *brand* sportivo statunitense che opera quale committente e che non dispone nemmeno di stabile organizzazione nello Stato) escluderebbe l'imposizione in Italia dei proventi percepiti dal personaggio noto, anche ove quest'ultimo fosse fiscalmente residente in Italia ai sensi dell'art. 24-bis TUIR e la campagna pubblicitaria *social*, seppur materialmente realizzata all'estero, fosse destinata in via esclusiva al mercato domestico.

In definitiva, l'irrazionale qualificazione reddituale presupposta si riflette anche sul criterio di collegamento territoriale correlato, rendendolo non accettabile.

4.3. Il collegamento territoriale nell'ambito dei redditi da lavoro autonomo in sensi stretto e dei redditi diversi

Rimangono quindi da esaminare i criteri di collegamento territoriale delle due categorie che meglio inquadrano i proventi derivanti dallo sfruttamen-

⁵⁶ Si tratta di un sillogismo logico di matrice aristotelica.

Invero, se (C) i proventi derivanti dall'utilizzo commerciale dell'immagine sono ritenuti imponibili in Italia ai sensi dell'art. 23, comma 2, lett. c) TUIR poiché (B) rappresentano redditi assimilati al lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 2, lett. b) TUIR, in forza di (A) una presunta analogia economica e civilistica di questi diritti allo sfruttamento delle opere dell'ingegno, allora il venir meno del presupposto logico rappresentato da (A) rende non più vero l'assunto. La sussistenza di questo sillogismo in dottrina è facilmente desumibile dalle parole di G. Bizioli, op. cit., p. 406, per il quale «l'evoluzione giurisprudenziale e dogmatica relativa alla qualificazione civilistica dello sfruttamento economico dei diritti dell'immagine, nonché l'equiparazione della potenzialità economica derivante da tale sfruttamento con quello delle opere dell'ingegno, conducono a qualificare i compensi derivanti da tali negozi come reddito assimilato a quello di lavoro autonomo, ai sensi dell'art. 53, comma 2, lett. b), TUIR. e, conseguentemente, adottare il criterio di collegamento territoriale previsto dall'art. 23, comma 2, lett. c), TUIR».

⁵⁷ Tale criterio di collegamento territoriale, è stato infatti introdotto nell'art. 19 del d.p.r. n. 597/1973 ad opera del d.p.r. n. 897/1980 e poi trasfuso nel corpo del TUIR per ragioni – evidentemente – del tutto differenti dalla fattispecie in esame, volendo il legislatore evitare che i proventi derivanti dallo sfruttamento dei diritti di autore (c.d. *royalties*) potessero essere esenti da imposizione in Italia ove corrisposte a imprese o soggetti residenti all'estero. Così, Circolare del Ministero delle Finanze n. 36 del 16 ottobre 1984.

to commerciale dell'immagine, ossia la categoria dei redditi da lavoro autonomo in sensi stretto (ex art. 53, comma 1) e dei redditi diversi (ex art. 67, comma 1, lett. l).

Nella prima ipotesi, il criterio di collegamento è delineato dall'art. 23, comma 1, lett. d), mentre nel secondo dalla lett. f) del medesimo comma ove, con formulazione sostanzialmente analoga, il legislatore prevede che siano imponibili in Italia i redditi (da lavoro autonomo o diversi) afferenti ad «attività esercitate nel territorio dello Stato»⁵⁸, attribuendo quindi rilievo al luogo fisico di materiale svolgimento della prestazione commissionata⁵⁹.

Si tratta – pare evidente – di una formula generale e risalente nel tempo che, oggi, mal si presta ad essere applicata in relazione allo sfruttamento commerciale del diritto d'immagine, specie ove ciò avvenga, come nella sentenza qui annotata, su base digitale e transazionale.

Al fine di superare l'*impasse*, è indispensabile interpretare la norma secondo una lettura costituzionalmente orientata.

Invero, il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., che innerva il testo dell'art. 23 TUIR, avente la funzione di determinare a quali condizioni un reddito imputabile ad un non residente possa considerarsi prodotto in Italia, impone di valorizzare la localizzazione della «fonte reddituale», essendo questo il cardine logico-giuridico della disposizione⁶⁰.

⁵⁸ In dottrina si è precisato che, nonostante l'art. 23, comma 1, lett. d) e f) si riferisca ad una «attività», la locuzione utilizzata dal legislatore è imprecisa e dovrebbe, piuttosto, essere intesa alla stregua di «prestazione» scaturente da una ordinaria obbligazione civilistica. Vedasi R. LUPI, *Territorialità del tributo*, op. cit., p. 6.

⁵⁹ Si pronuncia in questo senso anche l'Amministrazione finanziaria con la recente risposta ad interpello n. 700/E del 11 ottobre 2021, secondo la quale rileva il luogo di realizzazione dell'attività di sponsorizzazione o pubblicità. Per un commento adesivo a quanto statuito dall'Amministrazione finanziaria alla predetta risposta ad interpello, si vedano A. DELLA CARITÀ, E. A. PALMITESSA, *Presupposto di extraterritorialità sui compensi pagati dalle maison italiane per lo sfruttamento dei diritti d'immagine*, in *Fiscalità & commercio internazionale*, 2022, pp. 5 ss. secondo cui l'interpretazione resa dall'Agenzia delle Entrate condurrebbe ad evidenti vantaggi di carattere pratico: «dalla risposta della Agenzia derivano inoltre una serie di vantaggi, sotto il profilo della *compliance*, per tutte quelle società italiane che, nell'ambito di campagne pubblicitarie realizzate all'estero, si avvalgono di modelli e testimonial non residenti. In tale circostanza, sarà infatti sufficiente accertarsi che la controparte non sia fiscalmente residente in Italia affinché il compenso corrisposto sia escluso da tassazione per extraterritorialità. Vengono dunque meno tutta una serie di adempimenti (e responsabilità) tipici del sostituto d'imposta, così come quelli relativi all'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni (acquisizione del certificato di residenza fiscale; compilazione del Mod. 770)».

⁶⁰ La funzione svolta dall'art. 23 TUIR nel sistema delle imposte sui redditi è lucidamente esaminata da C. SACCHETTO, *Territorialità (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1992, 304

Le lett. d) e f) dell'art. 23 TUIR, comma 1, ben possono essere esaminate mediante questa lente prospettica, dovendo esse necessariamente collimare con la fonte reddituale, ossia con il fattore generatore di ricchezza novella, in ragione di un rapporto biunivoco intessuto tra questi due elementi.

È evidente che se un reddito è imponibile in Italia poiché è ivi collocata la relativa fonte, allora la nozione di «attività» cui fanno riferimento le norme sopra citate non potrà che coincidere con essa giacché è tale attività (che è quindi fonte della materia imponibile) a giustificare, sia per i redditi da lavoro autonomo che per i redditi diversi, l'esercizio della potestà impositiva dello Stato⁶¹.

Applicando queste considerazioni ai redditi derivanti dallo sfruttamento commerciale dell'immagine di una celebrità, diviene più agevole attribuire alla predetta locuzione un senso che sia compatibile con la peculiarità della fattispecie in esame, ove i proventi eventualmente imponibili derivano dall'utilizzo sul mercato, mediante strumenti digitali, dell'immagine dell'*influencer*/celebrità.

A parere di chi scrive, pertanto, l'«attività» di cui si discute, che funge da criterio di collegamento territoriale, è rappresentata, in via esclusiva, dall'elemento che genera materia imponibile e che, in quanto tale, non può mai consistere, ad esempio, nel contratto civilistico di sponsorizzazione e/o pubblicità stipulato col committente ovvero in attività esecutive, finalizzate alla realizzazione dell'impegno assunto da parte della celebrità⁶².

ss., il quale evidenzia come la citata norma ponga in stretta correlazione la potestà impositiva dello Stato, espressione dell'art. 53 Cost., nei confronti di soggetti non residenti con la presenza, all'interno dei confini dello Stato, della fonte generatrice di materia imponibile. Si vedano anche le analoghe riflessioni di L. PERRONE, *L'imposizione del reddito delle società ed enti non residenti*, in *Rass. trib.*, 1989, pp. 495 ss. Sui criteri di collegamento di fonte convenzionale, legati alla diffusione del Modello OCSE, si rinvia invece a P. TARIGO, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, Torino, 2008.

⁶¹ Ciò è peraltro conforme alla nozione di territorialità come elaborata da autorevole dottrina, ossia quale declinazione geografica del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., dovendo sussistere una fonte, ossia un c.d. *genuine link*, con lo Stato impositore. In questi termini G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, pp. 200 ss.

⁶² In termini simili, anche se solamente per i redditi diversi, A. DELLA CARITÀ, E. A. PALMITESSA, *La territorialità dei compensi da sfruttamento economico del diritto all'immagine*, op. cit., p. 2034 secondo i quali «così facendo, infatti, si porrebbe l'attenzione su elementi non essenziali (il contratto potrebbe essere concluso verbalmente o per scambio di corrispondenza e lo *shooting* potrebbe non essere previsto) e comunque accessori rispetto alla causa negoziale, rintracciabile nel consentire ad altri, dietro corrispettivo, lo sfruttamento economico del diritto alla propria immagine». Si ritengono quindi non corrette le considerazioni svolte dall'Amministrazione finanziaria nella citata risposta ad interpello n. 700/E del 11 ottobre 2021 in quanto il luogo

In entrambi i casi ci si trova dinanzi ad elementi complementari (antecedenti o strumentali) al fattore che genera i profitti giacché, nel primo caso, l'accordo civilistico è la mera base negoziale che fonda il rapporto tra celebrità e committente e che, in conseguenza, giustifica la dazione del compenso per lo sfruttamento dell'immagine mentre, nel secondo caso, si tratta di atti aventi una natura prettamente esecutiva, che risultano essere sì essenziali per l'esito complessivo dell'operazione negoziale ma che non costituiscono il nucleo fondante da cui emerge la capacità contributiva.

L'allocazione geografica di questi elementi è dunque da ritenersi non rilevante ai fini di cui all'art. 23 TUIR atteso che il fattore che genera la materia imponibile, cui ricondurre l'«attività» menzionata dalle citate lett. d) e f), consiste nella diffusione del messaggio pubblicitario attraverso i vari canali di comunicazioni ad oggi disponibili e nella consequenziale ricezione da parte degli utenti.

Invero, è principio ormai consolidato che la materia tributaria non abbia necessità di un nesso territoriale dotato di una componente tangibile (come la residenza o la stabile organizzazione materiale), essendo sufficiente che la realtà digitale e il territorio dello Stato siano messi in contatto da un *quid* idoneo, anche se privo di sostrato materiale, a ricondurvi la capacità contributiva⁶³.

Pertanto, se l'attività di sponsorizzazione e/o pubblicità eseguita dalla celebrità genera un reddito proprio in virtù della relazione teleologica che si instaura, in tempo reale, tra il momento di realizzazione e caricamento del contenuto, su mezzi di comunicazioni digitali e piattaforme *social*, e la conseguente fruizione da parte del pubblico dei consumatori, allora è proprio questo il nucleo centrale dell'intera fattispecie economico-giuridica di cui si discute⁶⁴.

di esecuzione di uno *shooting* fotografico (ossia di materiale esecuzione della prestazione pubblicitaria) non permette di fondare un razionale collegamento col territorio dello Stato, se sol si pensa che queste attività, sovente, sono anche realizzate in più Stati (si pensi banalmente ad uno *shooting* che viene svolto in più *set* tra Italia, Francia e Grecia) e si avrebbe, quindi, una complessa frammentazione della potestà impositiva.

⁶³ Per A. GIOVANNINI, *Territorio invisibile e capacità contributiva nella digital economy*, *op. cit.*, p. 513, tale *quid* può essere variamente declinato come indirizzo IP, indirizzo del core network, snodo di articolazione del browser o significativa presenza digitale.

⁶⁴ La valorizzazione di questo fattore quale elemento fondamentale ai fini della corretta allocazione della potestà impositiva dello Stato, peraltro, appare conforme al pensiero di F. GALLO, *Quali interventi postpandemia attuare in materia fiscale e di riparto di competenze fra Stato e regioni?*, in *Rass. Trib.*, 2020, p. 595 secondo il quale le odierne dinamiche di mercato sono dominate da un c.d. capitalismo digitale, rappresentato da fenomeni economici espressivi

In altri termini, i redditi tratti dallo sfruttamento commerciale dell'immagine di un attore, di uno sportivo e, più in generale, di un moderno *influencer* non residente – giacché tali categorie tendono ormai a coincidere – potranno essere reputati imponibili in Italia solo ove l'utilizzo dell'immagine, inteso come diffusione del messaggio promozionale e conseguente interazione con gli utenti, possa reputarsi ivi allocato.

Appare quindi necessario mutuare dal dibattito internazionale in tema di fiscalità e *digital economy* alcune soluzioni che, si ritiene, consentono di determinare l'effettivo svolgimento in Italia, nei termini dinanzi precisati, dell'«attività» richiamata dall'art. 23 TUIR⁶⁵.

Il riferimento è, in specie, ai criteri emersi in sede OCSE e nell'Unione Europea per determinare il c.d. «*place of value creation*»⁶⁶ che, sebbene abi-

di ricchezza imponibile che si sviluppano tuttavia su di un mercato dematerializzato, in tempo reale, in cui il rapporto tra fornitore e consumatore è del tutto diretto e senza intermediazioni.

⁶⁵ Una profonda spinta alla trasformazione degli strumenti tipici della fiscalità internazionale, come noto, si è avuta nella prima decade del XXI secolo, divenendo maggiormente avvertita – specie in sede OCSE con il Report BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) – la necessità di assoggettare ad imposizione i proventi delle multinazionali del *web* (Amazon, Apple, etc.) connotate da elevati profitti, privi di una precisa collocazione geografica secondo gli *standard* tradizionali. In questo contesto, l'Action 1 del Report BEPS (*Addressing the tax challenges of the digital economy*) e l'*Interim Report* del 16 marzo 2018 rappresentano due fondamentali pietre miliari, avendo evidenziato la necessità di spingere l'evoluzione dei predetti *standard* in una direzione tale da riuscire ad intercettare gli elementi che determinano la generazione del valore (c.d. «*value creation*») e, in particolare tra questi, le interazioni digitali tra utenti e imprese che si realizzano sulle varie piattaforme *social* o *e-shop*. Approfondiscono in maniera puntuale il tema, tra tanti, J. HEY, *op. cit.*, pp. 203 ss.; J. SINNIG, *The reflection of data-driven value creation in the 2018 OECD and EU proposal*, in *EC Tax review*, 2018, pp. 325 ss.; in Italia, tra i più autorevoli, L. DEL FEDERICO, *Le nuove forme di tassazione della digital economy ed I limiti delle scelte legislative nazionali: la prospettiva italiana ed europea*, in *Per un nuovo ordinamento tributario*, Padova, 2019, pp. 485 ss.; G. CORASANITI, *La tassazione della digital economy: evoluzione del dibattito internazionale e prospettive nazionali*, *op. cit.*, pp. 1397 ss.

⁶⁶ Il «*place of value creation*», inteso chiaramente quale luogo di creazione del valore, costituisce uno dei principali pilastri del Rapporto BEPS del 2013 elaborato dall'OCSE e uno dei principali strumenti per adeguare le regole di fiscalità internazionale ai cambiamenti apportati nel mercato dall'avvento delle nuove tecnologie digitali. Tale concetto, concepito *ab origine* per determinare il luogo di imposizione dei profitti delle imprese che operano su base transfrontaliera, e consiste nell'attribuire potestà impositiva non già allo Stato di residenza ma allo Stato della fonte, intendendosi con quest'ultima locuzione il luogo ove si realizza l'interazione tra consumatore e operatore economico che genera valore e materia imponibile. Si vedano, a tal proposito, J. HEY, *Taxation Where Value is Created" and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative*, in *Bulletin for international taxation*, 2018, pp. 203 ss.; S.C. MORSE, *Value Creation: A Standard in Search of a Process*, in *Bulletin for international taxation*. Tax., 2018, p. 4; S. LANGBEIN, M. FUSS, *The OECD/G20-BEPS-Project and the Value Creation Paradigm: Economic Reality Disembodying into the Interpretation of the 'Arm's Length'*

tualmente riferito al binomio impresa non residente - stabile organizzazione digitale, offre, in astratto, degli spunti generali che possono essere declinati, con i dovuti correttivi ed adattamenti, anche ai fini che qui interessano⁶⁷.

Invero, facendo leva sulla localizzazione della domanda e del pubblico di potenziali consumatori che «generano valore» nella fattispecie in esame, la materia imponibile può essere agevolmente ricondotta al luogo fisico ove si trovano gli utenti che accedono al contenuto pubblicitario (o, più in generale, al bene o servizio) proposto sulla piattaforma *online* e che, per il tramite della celebrità che funge da sponsor, danno origine ad un potenziale flusso finanziario verso l'impresa committente⁶⁸.

Standard, in *The International Lawyer*, 2018, pp. 259 ss.; R. PETRUZZI, *Transfer Pricing and Value Creation, Series on International Tax Law*, Linde Verlag, 2019; R. COLLIER, *The value creation mythology*, in *Taxation and value creation*, 2020, pp. 131 ss.

⁶⁷ Senza alcuna pretesa di esaustività su di un tema ampiamente esaminato in dottrina, si evidenzia che il criterio di «creazione del valore» identifica il momento topico in cui viene generata ricchezza imponibile nell'ambito di un'operazione dematerializzata, che si svolge su di un piano digitale, al fine di poterla ricondurre ad una determinata potestà impositiva statale. Così, J. HEY, *op. cit.*, pp. 203 ss.; R.R. DAS, *The concept of value creation: is it relevant for the allocation of taxing rights?*, in *Bulletin for international taxation*, 2020, pp. 134 ss. Tale nozione costituisce la chiave di volta della nota stabile organizzazione virtuale (o presenza digitale significativa), che ha ampliato il tradizionale criterio di stabile organizzazione materiale al fine di adeguarlo all'operatività delle moderne imprese globalizzate, le quali esercitano la propria attività sul *web*, generando proventi su scala mondiale senza alcuna presenza fisica nel territorio dei vari Stati. Per una compiuta analisi si rimanda a L. CARPENTIERI, *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, p. 388.; F. PADOVANI, *Riflessioni in tema di trattamento fiscale dei soggetti non residenti svolgenti attività d'impresa all'estero e privi di stabile organizzazione in Italia, con particolare riferimento alle sfide poste dall'economia digitale*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 1, pp. 55 ss.; G. CORASANITI, *L'imposta sui servizi digitali: una vera rivoluzione, oppure il messaggio in una bottiglia gettata in mare per i posteri?*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, pp. 12 ss.; S. FIORENTINO, *Stabile organizzazione virtuale "versus" presenza digitale significativa*, in *Dir. e proc. trib.*, 2019, p. 133 il quale evidenzia, peraltro, come la nozione di presenza digitale elaborata in sede OCSE abbia il pregio di normalizzare il fenomeno di generazione di profitti sul *web*, trattandosi di una fattispecie ormai ordinaria ed evidentemente priva di qualsivoglia connotato illecito o elusivo.

⁶⁸ I criteri di identificazione di una presenza digitale significativa sono variamente declinati in ambito OCSE e nell'esperienza europea (Proposta di Direttiva COM (2018) 147 del 21 marzo 2018). Per ciò che concerne l'Action 1 del Rapporto BEPS, la presenza digitale significativa ricorre ove il soggetto non residente operi a mezzo di un dominio internet locale (ad esempio ".it"), di un sito tradotto nella lingua dello Stato, di un congruo numero di contratti conclusi con utenti residenti in quello Stato, nonché dall'elevata quantità di dati scambiati con gli utenti ivi localizzati. Nell'esperienza europea, la citata Proposta prevede invece che il collegamento territoriale con lo Stato si abbia ove il soggetto non residente consegua in tale giurisdizione ricavi superiori a 7 milioni di euro, abbia un minimo di 100.000 utenti riferiti a quel determinato Stato e concluda a mezzo di piattaforme online oltre 3.000 contratti. In entrambi i casi, la

Il collegamento territoriale di cui alle lett. d) e f) dell'art. 23, comma 1, TUIR coincide, ai presenti fini, con il luogo ove sono collocati gli utenti cui è indirizzata l'«attività» di sponsorizzazione e promozione che sfrutta, a fini commerciali, l'immagine del personaggio noto e che può essere ricavata (o provata dal contribuente in un eventuale giudizio tributario) dal numero delle interazioni, dai dati che vengono scambiati con tali soggetti, nonché dalla lingua utilizzata.

Si tratta, per riprendere le parole di un noto autore, di elementi che esprimono «il profondo collegamento sostanziale» tra le attività digitali e il territorio, quale «vero indicatore che anche il legislatore può e deve valutare»⁶⁹.

Si ricorda, invero, che tutte le piattaforme e tutti *service provider* provvedono oggi a localizzare geograficamente sia i singoli utenti che le interazioni registrate, anche in ragione dell'elevato valore economico di queste informazioni, condividendole abitualmente, secondo vari livelli di *privacy* e nel rispetto dell'identità personale, con i creatori di contenuti e, financo, con la Pubblica Amministrazione⁷⁰.

Ne consegue, evidentemente, che il luogo di svolgimento dell'«attività» di sfruttamento commerciale dell'immagine della celebrità può essere ricavato verificando le giurisdizioni in cui il *post* ovvero il contenuto audio-vi-

presenza digitale significativa discende evidentemente dalla localizzazione del consumatore, che è il soggetto che genera valore e materia imponibile, la cui presenza fisica nel territorio dello Stato può essere desunta da questi elementi.

⁶⁹ Così A. GIOVANNINI, *Territorio invisibile e capacità contributiva nella digital economy*, *op. cit.*, 508.

⁷⁰ Si evidenzia che la Direttiva 2002/58/CE, così come modificata dalla Direttiva 2009/136/CE, definisce all'art. 2, lett. c), il dato di ubicazione come: «ogni dato trattato in una rete di comunicazione elettronica o da un servizio di comunicazione elettronica che indichi la posizione geografica dell'apparecchiatura terminale dell'utente di un servizio di comunicazione elettronica accessibile al pubblico». Tali dati, che possono divenire sensibili ove permettano di risalire alla identità personale del consumatore, possono essere anche comunicati e condivisi, come abitualmente avviene proprio a fini di *marketing* ai sensi del Regolamento UE 2016/679 (GDPR), permettendo di identificare solo il numero complessivo di utenti provenienti da una specifica area geografica. Per un inquadramento del tema si veda in dottrina, S. CALZOLAIO, *Protezione dei dati personali*, in *Dig. disc. pubbl.*, 2017, pp. 594 ss.; ID., *Ubi data, ibi imperium: il diritto pubblico alla prova della localizzazione dei dati*, in *Riv. it. informatica e diritto*, 2021, pp. 6 ss.; J. SELBY, *Data localization laws: trade barriers or legitimate responses to cybersecurity risks, or both?*, in *International Journal of Law and Information Technology*, 2017, pp. 213 ss.; H. BREHMER, *Data Localization: the unintended consequences of privacy litigation*, in *American University Law Review*, 2018, pp. 927 ss.

deo è reso accessibile e in cui esso è fruito da ciascun consumatore, essendo questo il momento della c.d. «*value creation*» rilevante a fini fiscali.

Si evitano così eventuali distorsioni che deriverebbero dalla interpretazione delle citate lett. d) e f) in termini formalistici e/o tradizionali, come dinanzi prospettato, in quanto, a mero titolo di esempio, la realizzazione e condivisione *online* di alcuni contenuti pubblicitari in Italia da parte della celebrità non residenti, ma destinati esclusivamente ad un pubblico anglofono e solo da quest'ultimo visualizzati, non risulterebbero imponibili in Italia poiché incapaci di generare materia imponibile nello Stato.

Ciò appare la soluzione più coerente e rispettosa del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. giacché il luogo di generazione del valore, nei termini sopra prospettati, è quello che meglio permette di identificare una inequivocabile relazione tra lo sfruttamento commerciale dell'immagine, il reddito imponibile ed il territorio dello Stato⁷¹.

5. Brevi considerazioni critiche in ordine alla sentenza annotata

Le riflessioni svolte impongono di delineare alcune considerazioni critiche in ordine alla decisione assunta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino nella pronuncia in commento.

I giudici tributari, invero, hanno negato a Cristiano Ronaldo il diritto al rimborso delle imposte pagate a fini IRPEF nell'anno 2019 in relazione ai redditi tratti dallo sfruttamento commerciale della propria immagine con argomentazioni che, a parere dello scrivente, risultano essere solo in parte convincenti e condivisibili.

Circa la qualificazione reddituale dei predetti proventi, si ritiene indiscutibile, tanto alla luce di elementi noti al grande pubblico, quanto per le evidenze emerse in corso di giudizio, che gli stessi debbano essere ascritti alla categoria dei redditi da lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 1,

⁷¹ In dottrina si è infatti evidenziato come il principio di capacità contributiva, in Italia codificato dall'art. 53 Cost., è in realtà alla base del dovere fiscale in pressoché tutti gli ordinamenti più avanzati e può (e deve) essere uniformemente valorizzato ed applicato anche su scala internazionale. In tal senso G. BIZIOLI, *Il principio della capacità contributiva nella dimensione internazionale*, in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Milano, 2014, pp. 246 ss.; J. ENGLISCH, J. BECKER, *Taxing Where Value Is Created: What's 'User Involvement' Got to Do with It?*, in *Intertax*, 2019, pp. 161 ss.

TUIR, come correttamente statuito dalla predetta Commissione Tributaria, non essendo accettabili le diverse tesi proposte dal contribuente.

Nel periodo d'imposta esaminato, il calciatore portoghese ha infatti personalmente sfruttato, in maniera costante e sistematica, la propria immagine a fini di lucro, avvalendosi di ogni strumento di comunicazione digitale a sua disposizione e, in specie, delle proprie pagine *social*, per realizzare e condurre molteplici sponsorizzazioni e/o campagne pubblicitarie in favore di imprese committenti allocate in diverse giurisdizioni⁷².

La fama di Cristiano Ronaldo è infatti così elevata da trascendere la sua attività principale nel settore dello sport e permette di qualificarlo – a pieno titolo – quale *influencer*, ossia quale professionista che sfrutta la propria immagine per indirizzare le scelte e i consumi delle masse⁷³, operando egli in regime di autonomia, abitudine e con prevalenza di lavoro proprio, in ossequio al citato art. 53, comma 1, TUIR⁷⁴.

Si condivide, dunque, la puntuale ricostruzione tassonomica operata nella pronuncia ma, di converso, non appaiono altrettanto convincenti le considerazioni sviluppate circa il conseguente criterio di collegamento dei redditi con il territorio dello Stato.

⁷² Correttamente i giudici torinesi evidenziano dapprima che Cristina Ronaldo sarebbe inquadrabile nella neo nata categoria degli *influencers* giacchè egli «è un personaggio pubblico con grandissimo seguito che tramite i *post* è in grado di orientare le scelte di consumo di un gran numero di *followers*» e, al contempo, che «come si evince dagli atti ed evidenziato nelle difese erariale che qui si richiama, sono presenti nell'ambito della gestione dello sfruttamento del diritto di immagine del Contribuente, i requisiti fiscalmente rilevanti tipici del lavoro autonomo: a) la professionalità, intesa come svolgimento di una pluralità di atti coordinati e finalizzati a un identico scopo; b) l'abitudine delle attività prestate (ad es. l'autorizzazione alla conclusione degli accordi negoziati sulla base di un processo di valutazione di convenienza dell'affare - o che possono essere conseguenza delle obbligazioni contrattuali), che si sostanzia nella regolarità, stabilità e sistematicità degli atti posti in essere; c) l'autonomia nello svolgimento delle attività (...). Donde si ricava che il rapporto con Polaris non esaurisce di fatto le facoltà del Contribuente di disporre economicamente del proprio diritto d'immagine, potendo lo stesso (come in effetti è stato) gestirli anche con soggetti terzi».

⁷³ Si legge infatti nella sentenza che «se è pur vero che la notorietà del personaggio origina (anche) dalla carriera sportiva (inquadrata nel lavoro dipendente), nondimeno sono tali e tante le attività ulteriori tali per cui la gestione del diritto di immagine svolta dal signor Cristiano Ronaldo Dos Santos Aveiros riveste i requisiti dell'abitudine e professionalità di cui all'articolo 53, comma 1, TUIR con tutti gli elementi caratterizzanti il reddito di lavoro autonomo (i.e. la professionalità, l'abitudine e l'autonomia patrimoniale)».

⁷⁴ La figura di Cristiano Ronaldo, ad ulteriore conferma di quanto detto, integra la definizione di *influencer* resa da S. KOSTIKIDIS, *Influencer income and tax treaties*, in *Bulletin for international taxation*, 2020, p. 359 trattandosi di soggetto che attira l'attenzione di imprese e multinazionali in virtù della sua intrinseca capacità di promuovere beni e servizi.

Se dalla predetta qualificazione reddituale è infatti inevitabile dare applicazione all'art. 23, comma 1, lett. d) TUIR, che valorizza il luogo di esercizio delle attività professionali, l'interpretazione di questa norma viene però ricondotta dalla Commissione Tributaria ad elementi materiali che risultano essere incoerenti rispetto all'utilizzo che il noto calciatore ha fatto della propria immagine su canali *social* e piattaforme digitali.

I giudici hanno infatti valorizzato il luogo «in cui si estrinseca la gestione dello sfruttamento dei diritti di immagine da parte del contribuente», da intendersi, nella loro ricostruzione, quale il luogo in cui sono conclusi gli affari con i committenti e gestiti i relativi rapporti negoziali, secondo un approccio tradizionale che pone al centro l'allocazione fisica di un elemento tangibile (il legame civilistico tra *influencer* e committente) e non già il luogo ove è collocata la fonte di generazione dei profitti (la fruizione da parte del pubblico degli utenti dei contenuti pubblicitari recanti l'immagine dell'*influencer*) avente, ormai, un carattere spiccatamente immateriale⁷⁵.

La sentenza annotata si rivela dunque inadeguata ove decide, con consapevolezza, di persistere nella «individuazione di un ragionevole legame tra accadimento tassabile e territorio dello Stato»⁷⁶ in termini prettamente materiali, a fronte di una fattispecie concreta che, pare evidente, si sviluppa secondo gli stilemi della *digital economy* e si trova così traslata su di un piano virtuale.

Secondo lo scrivente, la decisione assunta sul punto dai giudici torinesi configge con l'interpretazione più moderna ed evolutiva dell'art. 23 TUIR, che impone di selezionare uno specifico elemento della fattispecie imponibile, ossia il «luogo effettivo di creazione del valore», per determinare l'attrazione del provento all'interno del territorio dello Stato⁷⁷.

⁷⁵ Si evidenzia, peraltro, che nel corpo motivazionale della sentenza l'interpretazione del criterio di collegamento territoriale proposta dai giudici è sprovvista di qualsivoglia argomentazione, tanto da configurare una sorta di tautologia e costringere il contribuente ad interrogarsi sulle ragioni di questa rilevante determinazione.

⁷⁶ In questi termini, C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990.

⁷⁷ In linea, peraltro, con la posizione assunta da autorevole dottrina, secondo la quale la nozione di «creazione del valore» dovrebbe fungere, in ciascun ordinamento e al netto di inevitabili difficoltà applicative, da stella polare nell'interpretazione evolutiva delle norme di fiscalità internazionale nell'era della *digital economy*. Così M. OLBERT, C. SPENGLER, *Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation*, in *International Tax Studies*, 2019, pp. 1 ss.; R.M. KYSAR, *Value creation: a dimming lodestar for international taxation*, in *Bulletin for international taxation*, 2020, pp. 216 ss.; D. STEVANATO, *Taxation and Value Creation – Italian Report*, in *Taxation and Value creation*, Amsterdam, 2021, pp. 469 ss.

In specie, i predetti giudici avrebbero dovuto verificare se, tra i documenti prodotti, vi fosse un estratto analitico delle interazioni registrate tra i contenuti pubblicitari diffusi dal noto calciatore tramite i vari canali digitali e gli utenti che ne hanno avuto accesso, valorizzando il *target* di pubblico prescelto per ciascuna prestazione e l'allocazione geografica di quest'ultimo, e non già limitarsi al mero apprezzamento del luogo in cui è avvenuta la gestione fisica dei diritti di immagine.

La Commissione Tributaria avrebbe, per l'effetto, dovuto rigettare l'istanza di rimborso del contribuente solo ove il calciatore portoghese avesse mancato di provare nei termini anzidetti, ai sensi dell'art. 2697 c.c., che l'attività di pubblicità e sponsorizzazione posta in essere mediante lo sfruttamento della propria immagine, su canali *social* e piattaforme digitali, avesse generato interazioni, in via esclusiva, con un pubblico estero⁷⁸.

6. Conclusioni

«Il legislatore, ma le medesime considerazioni si possono estendere al diritto in generale, è sempre alla rincorsa della realtà, soprattutto nell'ambito delle relazioni a contenuto patrimoniale»⁷⁹.

Questa citazione, che apre un importante contributo dedicato alla fiscalità dei redditi tratti dallo sfruttamento commerciale dell'immagine, appare di estrema attualità giacché fotografa, con massimo nitore, lo stato dell'arte, svelando l'inadeguatezza del vigente sistema tributario a cogliere fenomeni economici sempre più complessi.

L'immagine personale, in una società dominata da un modello culturale prettamente visivo e da precise icone figurative, costituisce un *asset* patrimoniale formidabile in quanto funge da primaria fonte di ricchezza per la celebrità e per l'impresa che decidono, scientemente, di sfruttarla in chiave commerciale.

Tale immagine, e la capacità contributiva che è in essa insita, trova ad oggi collocazione in una dimensione sostanzialmente virtuale, divenendo

⁷⁸ Come noto, il rimborso tributario impone al contribuente l'onere di provare il proprio credito, divenendo egli attore in senso sostanziale. Per un approfondimento si veda R. MICELI, *Il divieto di ingiustificato arricchimento e le nuove prospettive del rimborso tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, pp. 421 ss.

⁷⁹ È questo l'*incipit* del noto contributo di G. BIZIOLI, *Qualificazione e localizzazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento dell'immagine*, *op. cit.*, p. 402.

accessibile in tempo reale e senza alcun confine geografico per mezzo di qualsivoglia interfaccia tecnologica visuale⁸⁰.

Sul piano tributario ciò genera una duplice difficoltà nell'individuare la sede reddituale più idonea cui ricondurre i proventi così conseguiti dal titolare dell'immagine nell'ambito delle categorie di cui all'art. 6 TUIR, nonché nel determinare il criterio di collegamento territoriale con lo Stato ai sensi dell'art. 23 TUIR, imponendo all'interprete di intervenire sulle tradizionali regole offerte dall'ordinamento tributario per adattarle alle peculiarità del caso.

La vicenda di Cristiano Ronaldo, celebrità sportiva ed *influencer*, è, invero, emblematica di queste difficoltà poiché ne estremizza i fattori e richiede, ai fini di una sua corretta risoluzione, una oculata valorizzazione dell'impiego sistematico che egli fa della propria immagine mediante le moderne tecnologie digitali e piattaforme *social*.

Attraverso questa lente prospettiva, si ritiene condivisibile la decisione dei giudici tributari di qualificare i proventi del calciatore portoghese, il quale aveva optato per il regime di cui all'art. 24-bis TUIR, quali redditi da lavoro autonomo ex art. 53, comma 1, TUIR ma, allo stesso tempo, appaiono inadeguate le successive considerazioni avanzate in ordine al criterio di collegamento territoriale con lo Stato.

Invero, la potestà impositiva dello Stato deve essere sistematicamente ricondotta al fattore generatore di profitti che, allo stato attuale, si identifica non già in meri atti gestori di questo *asset*, aventi carattere materiale e riconducibili a tradizionali rapporti di stampo civilistico, ma nel complesso coacervo di interazioni digitali tra i contenuti che esibiscono l'immagine della celebrità e il pubblico di utenti che ne fruisce.

L'allineamento tra il sistema impositivo e il luogo di creazione del valore appare infatti un paradigma generale ed imprescindibile della moderna fiscalità domestica ed internazionale, dovendo trovare applicazione in coerenza di operazioni economiche che, impiegando le moderne tecnologie digitali, si sviluppano su base transnazionale⁸¹.

⁸⁰ Già alla fine del XX secolo, l'immediata accessibilità dell'immagine, senza limiti e barriere materiali, è stata ritenuta da N. MIRZOEFF, *Introduzione alla cultura visuale*, Milano, 1999, uno dei tratti tipizzanti della moderna *visual culture*.

⁸¹ È un aspetto ormai pacifico nei principali consessi di fiscalità internazionale (OCSE *in primis*): nell'economia digitale, al fine di allocare un reddito in un dato territorio, è fondamentale il contributo che, a valle, l'utente dà alla creazione del valore per l'operatore economico (impresa o professionista) che si trova collocata a monte. Così, al riguardo, J. ENGLISH, J. BECKER, *op. cit.*, pp. 161 ss.; S. DE JONG, W. NEUVEL, Á. UCEDA, *Dealing with Data in a Digital Economy*, in *Int. Transfer Pricing J.*, 2018, p. 25; A.Y. PRUSSAK, *Source, Character and Taxable Presence in*

La sentenza annotata dimostra pertanto come le regole di diritto positivo, tra cui quelle dell'art. 23 TUIR, siano ad oggi non più idonee ad intercettare quei fenomeni che, come lo sfruttamento dell'immagine da parte di personaggi noti ed *influencer*, si svincolano da *standard* elaborati all'inizio del ventesimo secolo e che, ancorati su aspetti materiali del fenomeno economico, risultano ormai inattuali.

Un intervento di sistema è, quindi, quantomai urgente, non essendo accettabile che il potere impositivo arranchi dinanzi alle sfide della modernità, di cui la *digital economy* è, senza dubbio, l'emblema più evidente⁸².

L'auspicio che ne consegue, richiamando la precedente citazione, è che il legislatore non debba più rincorrere la realtà, adoperandosi, in un futuro prossimo, per adeguare il sistema tributario ed i suoi strumenti ad una forma di capacità contributiva mutata e nuova, che è oggi, soprattutto, intangibile⁸³.

a Digital World: International Taxation of Online Advertising, Ann Arbor, 2017, *passim*.

⁸² Appaiono anche in questo caso condivisibili le parole di A. GIOVANNINI, *Territorio invisibile e capacità contributiva nella digital economy*, *op. cit.*, 528, il quale preconizza, in assenza di un intervento deciso e ragionato dello Stato o di un'unione europea di Stati sui temi della *digital economy*, il non felice scenario dell'«economia» che detiene «il totale governo della *polis*».

⁸³ Si richiamano a questo proposito e si condividono le illuminanti parole di A. URICCHIO, *Fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, in *Intelligenza artificiale - Il diritto, i diritti, l'etica*, 2020, p. 495, per il quale «si può ritenere giunto il momento di istituire ed applicare nuove forme di prelievo dirette a colpire le diverse forme di ricchezza che la rete, il cloud, l'artificial intelligence, le nuove tecnologie abilitanti sono in grado di generare dando così un nuovo assetto alla fiscalità, preferibilmente condivisa su un piano internazionale ed europeo».