

# Compensi percepiti dalle fashion models internazionali: il caso Dolce & Gabbana

di **Davide Greco**

## L'approfondimento

L'ordinanza della Corte di cassazione n. 7108 pubblicata in data 3 marzo 2022 ci offre l'opportunità di tornare sull'interessante, quanto tormentata, tematica relativa alla qualificazione e conseguente tassazione dei compensi corrisposti alle c.d. fashion models internazionali da parte di case di moda residenti in Italia.

Il noto dibattito in merito al fatto se, ai fini convenzionali, il compenso percepito dalle *fashion models* sia da ricondurre all'interno dell'ambito applicativo dell'ormai *ex art. 14* del Modello di Convenzione OCSE (di seguito, anche, "**Modello OCSE**") ovvero se, sia possibile ritenere che l'attività di una modella possa essere inquadrata tra le c.d. attività rese da *entertainers* o *sportpersons* e quindi, rientrare nell'ambito applicativo di cui all'art. 17 del Modello OCSE.

Art. 14, lo si ricorda, espunto dal Modello OCSE ormai dall'anno 2000, a seguito della pubblicazione del rapporto OCSE *Issues related to art. 14 of the OECD Model Tax Convention* ma ancora, più che mai vivo nelle singole Convenzioni stipulate dall'Italia le quali, proprio come nel caso che andremo ad analizzare, riprendono ancora fedelmente quanto previsto dall'allora art. 14 del Modello OCSE<sup>1</sup>.

## Il caso analizzato

Il caso analizzato nell'ordinanza in commento dalla Suprema Corte ha visto coinvolta la nota società di alta moda Dolce & Gabbana (di seguito, anche, "Casa di moda") la quale, nell'organizzare una sfilata in Italia, aveva incaricato sei società residenti nel Regno Unito (con sede in Londra) di fornirgli servizi specialistici in relazione a: (i) consulenze stilistiche, (ii) fornitura di modelli e (iii) fornitura di servizi di trucco e acconciatura. Con riferimento a tali prestazioni specialistiche venivano emesse fatture volte, in parte a coprire i servizi di intermediazione delle società a titolo di c.d. *agency fee* e, in parte, a remunerare le prestazioni rese dai professionisti coinvolti (stilisti, parucchiere, truccatori e, ovviamente, modelli).

L'Amministrazione finanziaria, nel presupposto che le sei società inglesi fossero "mere intermediarie" e che i soggetti intervenuti alle sfilate fossero lavoratori autonomi contestava la mancata applicazione della ritenuta a titolo d'imposta con aliquota del 30%, prevista ai sensi dell'art. 25, comma 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (di seguito, anche, "D.P.R. 600") giustificata, tuttavia, dalla Casa di moda italiana per la

---

**Davide Greco** - Avvocato in Milano, Associate in Studio Cocchi & Associati

### Nota:

- 1 Si veda, anche, F. Campanella, "La qualificazione ai fini convenzionali delle attività degli operatori del settore della moda: artisti o professionisti?", in *Rivista Telematica di Diritto Tributario* del 10 novembre 2022.

circostanza dirimente che, sia le sei società con sede in Londra, sia i professionisti incaricati della realizzazione delle sfilate non avevano nel territorio dello Stato alcuna base fissa, sicché, in forza di quanto previsto dalle singole Convenzioni internazionali sulla doppia imposizione, tali pagamenti non potevano e dovevano essere assoggettati a ritenuta alla fonte in Italia, essendo tassabili solo nello Stato di residenza delle società e dei professionisti incaricati.

La tesi sostenuta dall'Agenzia veniva poi confermata sia dalla CTP di Milano che dalla CTR della Lombardia nel presupposto secondo cui, nella fattispecie oggetto di contenzioso, l'applicabilità delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni doveva essere esclusa in virtù del fatto che non risultava provato che il compenso percepito dai soggetti non residenti fosse stato effettivamente tassato nello Stato della residenza. Nel proseguo, seguendo l'iter del ragionamento dalla Suprema Corte, cercheremo di offrire indicazioni chiare cristallizzando il regime tributario applicabile ai compensi percepiti dalle *fashion models* estere e dalle società operanti nel settore della moda quali soggetti intermediari.

## Normativa domestica o normativa convenzionale?

Ancor prima di risolvere la questione relativa alla qualificazione giuridica dei compensi percepiti, a seguito delle attività svolta, dalle società inglesi e dalle *fashion models* straniere, la Suprema Corte si è trovata a dover esaminare e risolvere (anticipatamente) la questione relativa all'applicabilità o meno - al caso concreto - delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Al fine, infatti, di stabilire ove si sarebbero dovuti tassare i proventi percepiti dalle società inglesi (quali *fee agency*) ed i compensi percepiti direttamente dalle *fashion models* straniere, la Corte di cassazione ha giustamente sollevato (enfaticamente) la questione circa il ruolo fondamentale svolto dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, in tutte quelle ipotesi

caratterizzate da fattispecie con profili di transnazionalità, richiamando (ed in definitiva) i propri precedenti.

In particolare, la Suprema Corte dopo aver:

1. **ribadito che** le Convenzioni, una volta recepite nel nostro ordinamento interno con la legge di ratifica, acquistano il valore di fonte primaria, ai sensi dell'art. 10, comma 1, della Costituzione (che prevede il sistema di adattamento dell'ordinamento italiano alle norme del diritto internazionale) e dell'art. 117 della Costituzione (che prevede l'obbligo comune dello Stato e delle Regioni di conformarsi ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e agli obblighi internazionali) come peraltro ribadito, nella materia tributaria, anche dall'art. 75 del D.P.R. n. 600/1973 (...) e dall'art. 169 del D.P.R. n. 917/1986 (...); e
2. **nuovamente riaffermato** il principio generale secondo cui "le Convenzioni, per il carattere di specialità del loro ambito di formazione, così come le altre norme internazionali pattizie, prevalgono sulle corrispondenti norme nazionali, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali",

ha integralmente sconfessato quanto affermato dai giudici di merito ricordando loro che, ai fini dell'applicazione della normativa pattizia, rileva anche solo il potenziale assoggettamento a tassazione, indipendentemente "dall'effettivo prelievo fiscale subito, essendo lo scopo delle Convenzioni bilaterali quello di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali ed agevolare l'attività economica internazionale"<sup>2</sup>.

### Nota:

- 2 Su punto, si riporta quanto puntualmente ricordato da F. Campanella, "La qualificazione ai fini convenzionali delle attività degli operatori del settore della moda: artisti o professionisti?", in *Rivista Telematica di Diritto Tributario* del 10 novembre 2022 ove l'autrice ci ricorda che "Il suddetto orientamento giurisprudenziale risulta del tutto conforme alle indicazioni fornite sul punto dall'OCSE, secondo cui è assolutamente irrilevante ai fini dell'applicazione di una Convenzione che sia effettivamente applicata e riscossa l'imposta da parte dello Stato contraente cui pattizamente compete l'esclusivo esercizio della potestà impositiva (nello specifico, cfr. il par. 8.11 del commentario all'art. 4 del Modello di Convenzione OCSE (2017), in base al quale *a person is considered liable to comprehensive taxation even if the Contracting State does not in fact impose tax*".

Secondo la Suprema Corte, quindi, i giudici di merito avrebbero errato nelle proprie conclusioni, nella parte in cui affermavano l'esclusione della possibilità di applicare la normativa pattizia, dal momento che non risultava provato con certezza **“che il percepito fosse stato tassato nel Paese di origine”**.

## **Qualificazione reddituale dei compensi percepiti dalle società inglesi e dalle fashion models**

Appurato che al caso di specie si sarebbero dovute applicare le Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia (Stato di residenza della Casa di moda) con il Paese di residenza delle sei società di intermediazione coinvolte e con quello delle singole *fashion models*, la Suprema Corte si è trovata a dover risolvere la seconda questione rilevante della fattispecie in commento. Ovvero:

1. come qualificare i compensi percepiti dalle agenzie UK in ragione dell'attività di intermediazione svolta;
2. come qualificare i compensi percepiti dalle *fashion models* per l'attività di sfilata.

Qualificazione dirimente, al fine di individuare la disposizione convenzionale in concreto applicabile.

Secondo la Suprema Corte i compensi erogati dalla Casa di moda in favore delle sei società del Regno Unito si sarebbero dovuti qualificare quali compensi di agenzia, ovvero di intermediazione (c.d. *fee* di agenzia). Trattasi, dunque, secondo i giudici di legittimità di utili d'impresa, stante l'ampio perimetro del reddito d'impresa di cui all'art. 55 del D.P.R. n. 917/1986 (“T.U.I.R.”) il quale – lo si ricorda – prevede che:

“sono redditi di impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per l'esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 del Codice civile e delle attività indicate alla lett. b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se

non organizzata in forma di impresa”. Sono inoltre redditi d'impresa, stante quanto chiarito dal comma 2 del medesimo art. 55 “(...) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzata in forma di impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 (...)”.

In particolare, secondo la Suprema Corte, l'attività svolta dalle sei società inglesi si sarebbe dovuta far rientrare all'interno del perimetro applicativo dell'art. 2195, comma 1, n. 2, del Codice civile ove si fa riferimento ad “un'attività intermediazione nella circolazione dei beni”, o comunque nel numero 5 e relativa ad “altre attività ausiliarie [alle] precedenti” con la conseguenza, che i compensi percepiti, in quanto utili d'impresa, si sarebbero dovuti assoggettare alla disciplina convenzionale di cui all'art. 7 della Convenzione tra Italia e Regno Unito, in base alla quale “gli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata. Se l'impresa svolge in tal modo la sua attività, gli utili dell'impresa sono imponibili nell'altro Stato ma soltanto nella misura in cui detti utili sono attribuiti alla stabile organizzazione”<sup>3</sup>.

In definitiva, quindi, secondo la Corte di cassazione, in considerazione del fatto che:

1. le sei società inglesi, con sede a Londra, non avevano in Italia alcuna base fissa; e
2. i compensi percepiti erano da ascrivere all'esercizio di un'attività intermediazione.

si sarebbe dovuto applicare l'art. 7 della Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito con

### **Nota:**

<sup>3</sup> Article 7, paragraph 1, of OECD Model Convention specify that [p]rofits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.

conseguente attribuzione della potestà impositiva esclusivamente allo Stato di residenza delle sei società, quindi UK.

Discorso simile, ma più complesso, per ciò che concerne, invece, i compensi percepiti (tra l'altro)<sup>4</sup> dalle *fashion models* straniere.

Anche in questo caso, la Suprema Corte (ed a ragion veduta) è partita nel qualificare i compensi percepiti dalle *fashion models* straniere, secondo il diritto tributario italiano.

In particolare, è stato chiarito che i compensi percepiti dalle modelle straniere, in ordine all'attività tipica da esse svolta, non possano che essere qualificati quali redditi da lavoro autonomo ai sensi di quanto disposto dall'art. 53, comma 1, del T.U.I.R.<sup>5</sup> secondo cui “[s]ono 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 lett. c) del comma 3, dell'art[icolo] 5”.

Tali redditi si considereranno prodotti nel territorio dello Stato qualora sia dimostrato, ai sensi dell'art. 23, comma 1, lett. d), del T.U.I.R., che gli stessi derivino “da attività esercitate nel territorio dello Stato”.

In definitiva, quindi, secondo la Corte di cassazione, i compensi percepiti da *fashion models* straniere, per le attività di sfilata (ma non solo) e svolte nel territorio dello Stato italiano, si dovranno:

1. considerare imponibili in Italia in forza del combinato disposto tra gli artt. 53 e 23 del T.U.I.R.;
2. tassare con ritenuta del 30% a titolo d'imposta ai sensi dell'art. 25, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973<sup>6</sup>.

Tali conclusioni, sottolinea la Suprema Corte (ovviamente), dovranno (però) tenere conto della possibilità che, al caso di specie, si applichi una Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e lo Stato di residenza della/e modella/e<sup>7</sup>.

In presenza, infatti, di una Convenzione internazionale dovrà essere “data prevalenza alla [c]onvenzione tra Stati rispetto al diritto nazionale, e quindi rispetto all'art. 25, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973”.

Tanto chiarito, la Corte si è, quindi, ri-trovata<sup>8</sup> a dover risolvere la questione circa se, ai fini convenzionali, ai compensi percepiti da modelle straniere, per le attività di sfilata o *shooting* fotografico, debba applicarsi quanto disposto dall'ex art. 14 del Modello OCSE ovvero quanto disposto per i c.d. *entertainees or sportspersons*, dall'art. 17 dello stesso Modello.

La differenza - come sappiamo - non è di poco conto. Infatti, qualora si optasse per la scelta

#### Note:

- 4 Si ricorda che oltre alle *fashion models* erano coinvolte anche altre figure professionali come quella degli stilisti, dei truccatori e parrucchieri.
- 5 Sul punto, la Corte è stata molto lapidaria nel chiarire trattasi di redditi di lavoro autonomo, richiamando immediatamente quanto disposto dall'art. 53, del T.U.I.R. Ai fini di un'analisi più approfondita circa i presupposti (corretti) che hanno portato la Suprema Corte a ritenere che, ai fini del diritto tributario italiano, i compensi percepiti dalle modelle debbano essere qualificati quali redditi da lavoro autonomo si rimanda, alla pregevole opera di E. Iacone - G. Lamberti, “La tassazione dei compensi corrisposti alle ‘modelle’ da parte delle ‘case di moda’ residenti”, in *Corr. Trib.*, n. 2/2020. Due, a mio dire, i punti interessanti (e condivisibili) chiariti dagli autori. Il primo, ove è stato ampliato l'ambito di “operatività” dell'art. 53, del T.U.I.R. oltre che ai compensi percepiti dalle modelle per la partecipazione a sfilate anche alle ipotesi relative alla realizzazione di *shooting* fotografici ovvero di video promozionali. Il secondo, ove è stato chiarito che dovrebbero rientrare tra i redditi di lavoro autonomo oltre che i compensi relativi alle prestazioni tipiche, anche quelli “corrisposti per la concessione in uso alle case di moda dei diritti di utilizzo dell'immagine”.
- 6 Art. 25, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973: “Salvo quanto disposto nell'ultimo comma del presente articolo, se i compensi e le altre somme di cui al comma precedente sono corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30%, anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese. Ne sono esclusi i compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero e quelli corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti”.
- 7 Precisava, infatti, la Suprema Corte (quasi volendo sdrammatizzare l'errore in cui erano incorse le Commissioni tributarie) che “[o]vviamente, bisogna tenere conto delle Convenzioni tra Stati contro le doppie imposizioni (e segnatamente dell'art. 14 di tali Convenzioni) concluse dall'Italia”.
- 8 Lo aveva già fatto, anche, nell'ordinanza n. 21865 del 7 settembre 2018.

dell'art. 14, il reddito percepito da una modella in uno Stato diverso da quello della sua residenza sarebbe imponibile solo nel primo Stato (lo Stato della residenza) a condizione, però, che nello Stato della fonte, la modella non abbia alcuna "base fissa".

Se si optasse, invece, per l'applicazione dell'art. 17 (*entertainees and sportspersons*), sussisterebbe potestà concorrente tra lo Stato della residenza della modella e lo Stato della fonte. L'art. 17, del Modello OCSE prevede, infatti, che il reddito percepito da un artista di teatro, del cinema, della radio, o della televisione o un musicista, o da uno sportivo, per la sua attività personale esercitata nell'altro Stato, può essere tassato in questo altro Stato (il Modello e le singole Convenzioni internazionali usano, infatti, il verbo *may be taxed* in luogo di *shall be taxed*), per cui "il soggetto può essere tassato sia nello Stato di esecuzione dell'opera o della prestazione, sia in quello della residenza".

Pertanto, "la tassazione dei redditi dell'artista o dello sportivo può avvenire in uno Stato per il solo fatto che la prestazione è ivi resa, a prescindere dalla sussistenza di una stabile organizzazione che l'art. 14 del Modello OCSE, invece, richiede[va] affinché il lavoratore autonomo possa essere tassato nello Stato in cui eroga la prestazione".

Trattasi, come sappiamo, di un tema che in passato, come evidenziato da autorevole dottrina<sup>9</sup>, era stato fortemente dibattuto. In particolare:

- **a livello OCSE**, tale tematica era stata affrontata (e, definita) con l'aggiornamento del commentario all'art. 17, avvenuto nel 2014, all'esito del quale il paragrafo 3 era stato riformato nel senso di escludere dalla qualificazione di prestazione artistica l'attività di partecipazione a sfilate o a *shooting* fotografici da parte di modelli. Il nuovo commentario (oggi in vigore) infatti, chiarisce espressamente che [p]aragraph 1 refers to entertainers and sportspersons. It is not possible to give a precise definition of "entertainer", but paragraph 1 includes examples of persons who would be regarded as such. These examples should not be considered as exhaustive. On the one hand, the term "entertainer" clearly includes the stage performer, film actor or actor

(including for instance a former sportsperson) in a television commercial. The Article may also apply to income received from activities which involve a political, social, religious or charitable nature, if an entertainment character is present. On the other hand, it does not extend to a visiting conference speaker (e.g. a former politician who receives a fee for a speaking engagement), **to a model performing as such (e.g. a model presenting clothes during a fashion show or photo session) rather than as an entertainer or to administrative or support staff (e.g. cameramen for a film, producers, film directors, choreographers, technical staff, road crew for a pop group, etc.);**

- **a livello nazionale**, invece, vi era forte confusione (soprattutto nella giurisprudenza) poiché in alcuni casi, veniva ritenuto che una sfilata di moda fosse perfettamente in grado di integrare i canoni dell'attività artistica o di spettacolo ed ancor più precisamente che le prestazioni rese dalle modelle in occasione di sfilate di moda dovevano qualificarsi quali attività artistiche<sup>10</sup>, in altri casi, invece, era stato ritenuto che le prestazioni rese da modelle, in quanto prive del carattere creativo e infungibile che connota tipicamente l'attività di *entertainer* non avessero natura artistica.

Con la pronuncia in commento (finalmente) la Cassazione sembrerebbe aver posto la parola fine a tale questione chiarendo che l'attività tipica svolta dalle modelle, debba considerarsi un'attività di carattere personale, propria dei prestatori autonomi, con conseguente applicazione dell'art. 14 delle Convenzioni internazionali (il quale, nella sostanza, ricalca quanto stabiliva l'allora art. 14 del Modello OCSE) in luogo dell'art. 17.

Secondo la Corte, infatti, il diverso trattamento impositivo previsto dall'art. 17, del Modello OCSE rispetto all'attività degli altri lavoratori autonomi trova giustificazione nell'esigenza di sottoporre a tassazione le prestazioni artistiche nello Stato nel quale sono realizzate, poiché per loro natura le stesse consentono di conseguire

#### Note:

9 E. Iacone - G. Lamberti, "La tassazione dei compensi corrisposti alle 'modelle' da parte delle 'case di moda' residenti", in *Corr. Trib.*, n. 2/2020.

10 Si veda, su tutte, la sentenza della Corte di cassazione n. 17955 del 19 ottobre 2012 e la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 647 del 25 febbraio 2015.

notevoli redditi in un breve lasso temporale. A giudizio della Corte, quindi, l'art. 17 del Modello OCSE non sarebbe applicabile all'attività di modelli e modelle non trattandosi di attività destinata alla realizzazione di spettacoli artistici. Quanto chiarito, si pone in linea con la definizione di artista, fatta propria dalla giurisprudenza italiana<sup>11</sup> la quale, ha spesso valorizzato il fatto che l'attività tipica di un artista fosse quella di intrattenere il pubblico. Su tutte, si veda la pronuncia della Commissione tributaria provinciale di Milano<sup>12</sup> in cui, i giudici meneghini avevano escluso che potesse essere considerato artista colui il quale fornisca un'esibizione che costituisca un mero contorno rispetto alla commercializzazione o alla promozione di un prodotto escludendo, quindi, dalla nozione di artista le modelle che posano per un catalogo di moda o indossano vestiti di noti *brand* durante le sfilate di moda. La loro prestazione, infatti, non è volta ad intrattenere un pubblico che vuole vedere uno spettacolo, bensì solo a pubblicizzare una bene di consumo.

### Considerazioni conclusive

A seguito delle considerazioni di cui sopra la Corte, ha, quindi, ritenuto illegittima la pretesa

avanza dal Fisco italiano in ordine all'applicazione della ritenuta del 30% prevista dall'art. 25, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, chiarendo, invece, che ai compensi percepiti dalle singole modelle doveva applicarsi (come sosteneva la difesa Dolce & Gabbana) l'art. 14 previsto dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni siglato dall'Italia e i singoli Paesi di residenza delle modelle straniere. Segnatamente, si sarebbe dovuto applicare l'art. 14 delle Convenzioni con Belgio, USA, Canada, UK e Romania.

Art. 14 delle Convenzioni menzionate, che ricalca quanto previsto dal previgente art. 14 del Modello OCSE, attribuendo potestà impositiva esclusiva allo Stato della residenza delle singole modelle, purché queste, non abbiano in Italia (Stato della fonte), una base fissa (intesa quale stabile organizzazione).

---

#### Note:

- 11 Di recente, la Commissione tributaria provinciale di Firenze ha avuto modo di evidenziare come l'attività di un artista richieda "una creatività tipica di chi esercita un'arte e un'originalità tale da renderla infungibile". Trattasi della sentenza n. 247 del 15 febbraio 2016 della Comm. trib. prov. di Firenze. Sul punto si veda A. Gaggero, "La tassazione degli artisti nel diritto nazionale e nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni", in *Dir. prat. trib. int.*, n. 4/2019.
- 12 Comm. trib. prov. di Milano, 24 giugno 2015, n. 5775.