



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del PIEMONTE Sezione 2, riunita in udienza il 10/05/2023 alle ore 16:00 con la seguente composizione collegiale:

**PISANU MARCELLO**, Presidente e Relatore

**POZZO ELVIRA**, Giudice

**RINALDI ETTORE**, Giudice

in data 10/05/2023 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 603/2022 depositato il 21/06/2022

**proposto da**

Ricorrente\_1 - CF\_Ricorrente\_1

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Torino - Corso Bolzano, 30 10121 Torino TO

**elettivamente domiciliato presso** Email\_2

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- pronuncia sentenza n. 278/2022 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale TORINO sez. 1 e pubblicata il 06/04/2022

**Atti impositivi:**

- DINIEGO RIMBORSO IRPEF-ALTRO 2019

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

**Richieste delle parti:**

Il contribuente appellante così conclude:

“Chiede che codesta Commissione Tributaria Regionale voglia, in riforma della sentenza n. 278/2022 pronunciata dalla Sezione 1 della Commissione Tributaria Provinciale di Torino in data 23 marzo 2022 e depositata in data 6 aprile 2022:

a) accertare la corretta qualificazione e localizzazione territoriale dei redditi derivanti dallo sfruttamento della propria immagine e, per l'effetto,

b) condannare l'Ufficio alla restituzione di quanto versato a titolo di IRPEF in relazione ai predetti redditi, pari a una somma complessiva di euro 3.976.248, in caso di accoglimento della qualificazione reddituale proposta in via principale, ovvero, pari a una somma complessiva di euro 4.632.176, in caso di accoglimento della qualificazione reddituale proposta in via subordinata, ovvero, ancora, pari a una somma complessiva di euro 4.791.462, in caso di qualificazione dei redditi oggetto della presente controversia quali redditi di lavoro autonomo e avvenuta dimostrazione dello svolgimento all'estero dell'attività, ovvero, da ultimo, pari a una somma di euro 3.959.422, in caso di qualificazione dei redditi in parola quali redditi di lavoro autonomo e mancata dimostrazione dello svolgimento all'estero dell'attività, oltre interessi maturati e maturandi calcolati dalla data dell'indebito versamento, in quanto non dovuta per insussistenza dei presupposti normativi.

Con vittoria di spese e onorari.”

L'ufficio appellato così conclude:

“Voglia l'Onorevole Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, a integrale conferma della sentenza impugnata, respinta ogni contraria istanza ed eccezione,

in via preliminare:

- dichiarare inammissibile, per tutti i motivi di cui supra, la domanda proposta in via subordinata, tesa al riconoscimento delle spese a seguito dell'esborso delle somme asseritamente erogate per la risoluzione anticipata dei contratti con Società\_1 e Società\_2;

nel merito e in ogni caso

- rigettare, per tutti i motivi di cui supra, il ricorso in appello e, per l'effetto, confermare la piena legittimità del silenzio – rifiuto impugnato;

condannare Parte appellante alle spese di entrambi i gradi di giudizio, come da nota spese che si produce”

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il signor Ricorrente\_1 proponeva **ricorso avverso il silenzio rifiuto** formatosi in data 11 agosto 2021, avverso un'istanza di rimborso della maggiore IRPEF versata dal medesimo con riferimento all'anno 2019.

Il ricorrente signor **Ricorrente\_1** è un cittadino portoghese, che svolge l'attività di calciatore professionista a livello internazionale dal 2002.

Nel corso del mese di luglio 2018, il giocatore in questione iniziava un nuovo rapporto di lavoro con la Società\_3 S.p.a., società fiscalmente residente in Luogo\_1, in ragione di contratto di lavoro dipendente stipulato in data 10.07.2018 ex art. 3, co. 1, della L. n. 91/1981. In forza del predetto contratto,

il sig. Ricorrente\_1 veniva remunerato sia per le prestazioni sportive che per lo sfruttamento dei diritti di immagine in quanto calciatore dello stesso club (cosiddetti diritti d'immagine collettivi). Giova precisare che il Contribuente è (stato) fiscalmente residente in Luogo\_1 dal 01.01.2019, anno in cui veniva ammesso al regime di imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero, di cui all'articolo 24-bis, del T.U.I.R. (a norma del quale, relativamente a tali redditi, è dovuta un'imposta calcolata in via forfetaria nella misura fissa di euro 100.000 per ciascun periodo d'imposta), a seguito di parere favorevole espresso dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Persone Fisiche, con nota prot. n. 897295/2019 del 29.11.2019 in risposta ad un primo interpello formulato dal contribuente.

Attesa la particolarità della fattispecie, con un secondo interpello all'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale in data 23 dicembre 2019, il sig. Ricorrente\_1 chiedeva ancora chiarimenti in ordine:

- alla qualificazione giuridica dei redditi riferibili allo sfruttamento economico dei diritti di immagine personali,
- e al relativo criterio di territorialità, con particolare riguardo al regime di cui all'art. 24-bis del TUIR.

Nella soluzione interpretativa proposta, il ricorrente chiariva che le modalità di sfruttamento della notorietà potevano ricondursi a due differenti specie di prestazioni:

A) la concessione del diritto di sfruttamento dell'immagine del Ricorrente per scopi commerciali (pubblicitari e/o promozionali) attraverso qualsiasi mezzo di comunicazione ( "diritto di immagine in senso stretto") – da cui deriverebbero redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo, ai sensi dell'art. 53, comma 2, lett. b), del TUIR, da considerarsi, come tali, prodotti nel Paese di residenza del soggetto pagatore ex art. 23, comma 2, lett. c), del TUIR, ovvero, in subordine, quali redditi diversi, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. l), del TUIR, da considerarsi, come tali, prodotti nel Paese di residenza del soggetto pagatore ex art. 23, comma 1, lett. f), del TUIR, come interpretato dalla Circolare Ministeriale 26 ottobre 1999, n. 207, in relazione ai c.d. contratti derivati.

B) l'assunzione dell'obbligo di compiere attività personali determinate o determinabili che comportano la presenza fisica e la disponibilità di tempo del Contribuente ("attività esecutive"), per il quale il Ricorrente ne proponeva la classificazione:

- nell'ambito dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. c-bis), del TUIR, da considerarsi, come tali, prodotti nel territorio di residenza del soggetto che corrisponde i compensi ex art. 23, comma 2, lett. b), del TUIR, ovvero, in subordine,
- nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo, ai sensi dell'art. 53, comma 1, del TUIR, da considerarsi, come tali, prodotti nel territorio di svolgimento dell'attività ex art. 23, comma 1, lett. d), del TUIR.

Diversamente opinando, l'Agenzia delle Entrate rigettava le soluzioni interpretative prospettate dal Contribuente e si esprimeva:

- nel senso della qualificazione dell'intero ammontare dei redditi percepiti e percipiendi dal Ricorrente in relazione allo sfruttamento dei diritti economici connessi alla propria immagine, comprese tutte le prestazioni accessorie, come redditi di lavoro autonomo, ai sensi dell'art. 53, co. 1, TUIR;
- quanto alla territorialità, nel senso della rilevanza del luogo di svolgimento (in Italia o fuori dal territorio italiano) dell'attività attraverso cui si estrinsecava la gestione dei diritti di immagine del Contribuente, ai sensi dell'art. 23, co.1, lett. d), del TUIR.

Seguivano nei mesi altri interPELLI volti a comprendere la posizione dell'Agenzia delle Entrate in merito alla deducibilità, dalla base imponibile del reddito di lavoro autonomo, delle somme corrisposte nel periodo d'imposta 2019 alle società *Società\_1* e *Soc\_2* che curavano i diritti d'immagine per la risoluzione anticipata

onerosa dei contratti in essere con tali entità ed alla corretta interpretazione del criterio di collegamento territoriale del luogo di svolgimento dell'attività di cui all'art. 23, co. 1, lett. d), del TUIR, in relazione specifica alle attività in cui si estrinsecava la gestione dei diritti di immagine del Contribuente.

In data 29 novembre 2020, il sig. Ricorrente\_1 trasmetteva la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2019 in cui indicava i redditi derivanti dallo sfruttamento economico della propria immagine prodotti in Italia nel quadro RE della dichiarazione dei redditi, dedicato ai redditi di lavoro autonomo, pur non condividendo tale qualificazione reddituale.

Tale decisione era stata determinata, infatti, a detta del contribuente, dall'impossibilità di conoscere, antecedentemente al termine per la presentazione della dichiarazione, la posizione della Direzione Centrale in relazione alla localizzazione territoriale delle attività in cui si estrinseca la gestione dei diritti di immagine. Egli quindi aveva dichiarato come sottoposti ad imposizione ordinaria, in via prudenziale, tutti quei compensi derivanti dallo sfruttamento economico della propria notorietà che avevano avuto una connessione anche solo marginale con il territorio italiano.

In data 11 maggio 2021, perveniva al Contribuente notifica della Risposta ad un terzo interpello da parte dell'A.E., Direzione Centrale, con cui la stessa negava che le somme corrisposte nel periodo d'imposta 2019 alle Soc\_1 e Soc\_2 per la risoluzione anticipata onerosa dei contratti con le stesse già posti in essere, potessero considerarsi deducibili dal reddito di lavoro autonomo del Ricorrente e riteneva inammissibile il quesito afferente alla corretta interpretazione del criterio di collegamento territoriale del luogo di svolgimento dell'attività di cui all'art. 23, comma 1, lett. d), del TUIR in relazione alle attività in cui si estrinsecava la gestione dei diritti di immagine del Contribuente.

Sulla scorta di queste premesse, il Contribuente, ritenendo che i redditi derivanti dallo sfruttamento economico della propria notorietà non abbiano una fonte reddituale unitaria nei redditi di lavoro autonomo ex art. 53, comma 1, TUIR, bensì complessa, che impone la distinzione fra:

i) lo sfruttamento del "diritto" o "bene" immagine (diritto di immagine in senso stretto), inquadrabile nell'ambito dei redditi assimilati ai redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53, comma 2, lett. b), del TUIR ovvero, in subordine, dei redditi diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. l), del TUIR, e

ii) lo svolgimento di attività esecutive, i cui compensi sono qualificabili come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50, co. 1, lett. c-bis), del TUIR,

presentava, in data 13 maggio 2021, all'AE DP I di Torino, Ufficio Territoriale TO 3, istanza di rimborso della maggiore IRPEF versata per il 2019 sulla base dell'asseritamente erronea qualificazione reddituale avallata dall'A.E. in risposta all'Interpello n. 2.

Formatosi in data 11 agosto 2021 il silenzio-rifiuto, il sig. Ricorrente\_1, con ricorso notificato a mezzo PEC in data 01.09.2021 e pervenuto all'Ufficio in data 02.09.2021, **ricorreva avanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Torino**, deducendo, con ampie ed articolate difese, l'applicabilità del regime di imposta sostitutiva sui redditi esteri, di cui all'articolo 24- bis, del T.U.I.R., anche con riguardo ai redditi da lui percepiti dallo sfruttamento economico dei diritti della propria immagine.

In particolare, infatti, sosteneva in via principale che tali redditi dovevano ritenersi provento dello sfruttamento economico dei diritti dell'immagine in senso stretto, quale "diritto immateriale" produttivo di un reddito, assimilato a quello di lavoro autonomo derivante dall'utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, a norma dell'art. 53, co. 2, lett. B), del TUIR).

In via subordinata, riteneva che lo sfruttamento economico dei diritti dell'immagine in senso stretto doveva ritenersi produttivo di redditi diversi ai sensi dell'art. 67, co. 1, lett. L), del TUIR.

In ogni caso, poi, affermava che i proventi derivanti dalle prestazioni che richiedono la presenza fisica dell'interessato (ad es: personal appearance, video, foto, shooting, endorsement) e dalle attività digitali, dovevano intendersi quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente a norma dell'art. 50, co. 1, lett. C-bis), del Tuir.

Sosteneva invero che la qualificazione reddituale proposta dal contribuente era l'unica che non frustrava la ratio del regime opzionale di imposizione sostitutiva di cui all'art. 24-bis del TUIR.

Con atto di controdeduzioni si costituiva in giudizio l'**Agenzia delle Entrate** DP I di Torino, confutando le difese svolte dal contribuente e sostenendo che il reddito derivante dallo sfruttamento del diritto di immagine doveva essere qualificato nella sua completezza come reddito di lavoro autonomo. L'ufficio rilevava, altresì, che tale reddito era stato ritratto dal sig. Ricorrente\_1 sul territorio Luogo\_1 e, dunque, non gli si poteva applicare il regime favorevole di cui all'art. 24 bis TUIR.

Chiedeva quindi il rigetto del ricorso avverso il rifiuto del rimborso.

Con sentenza in data 23.3.2022, la **Commissione Tributaria Provinciale di Torino** respingeva il ricorso del contribuente, affermando di non condividere la prospettazione del contribuente in merito alla riconducibilità dei redditi in questione, derivanti dallo sfruttamento del diritto all'immagine, vuoi a quelli maturati dalle opere di ingegno (disciplinati dall'art. 53 comma 2, lett. b), vuoi ai redditi di impresa, vuoi ai redditi diversi di cui all'art. 67 comma 1, lett. L) TUIR. A detta del giudice di prime cure, infatti, tali redditi erano qualificabili come veri e propri redditi di lavoro autonomo ai sensi del primo comma dell'art. 53 TUIR, aggiungendo che gli stessi, in mancanza di una prova contraria (che il contribuente non aveva fornito), dovevano ritenersi essere stati prodotti in Italia. I giudici di prime cure concludevano, quindi, per l'inapplicabilità del regime di imposta sostitutiva di cui all'art. 24 bis T.U.I.R. con riferimento a quei proventi reddituali.

La CTP di Torino compensava tuttavia le spese, anche per l'estrema complessità della fattispecie dedotta in giudizio.

Avverso tale decisione, in data 21.6.2022, proponeva tempestivo **appello** il Contribuente, censurando la decisione di prime cure laddove non aveva accolto la prospettazione della difesa della parte privata ed insistendo per l'accoglimento dei motivi di doglianza già sollevati nel ricorso introduttivo del giudizio, anche sulla scorta di nuovi documenti prodotti in giudizio. Chiedeva, quindi, l'integrale riforma della decisione di primo grado, instando pure per il rimborso della maggiore IRPEF versata in ragione della (mancata) deducibilità, ai fini delle determinazione della base imponibile delle somme corrisposte ad *Società\_1* e *Soc\_2* per la risoluzione anticipata onerosa dei contratti stipulati con tali società nel 2014.

L'Ufficio si costituiva anche in grado di appello, ribadendo sostanzialmente le difese già assunte nel primo grado di giudizio e chiedendo la conferma della decisione di primo grado.

La difesa del contribuente depositava ulteriore memoria difensiva datata 28.4.2023, formulando anche istanza di prova testimoniale a sostegno dei propri assunti.

All'esito dell'udienza del 10.5.2023, fissata per la discussione del merito della controversia, la Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado del Piemonte pronunciava la presente sentenza.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Ai fini della decisione, occorre anzitutto premettere i **termini giuridici della controversia in esame**.

Infatti, è assolutamente pacifico il fatto che l'attuale appellante, a partire dal 1 gennaio 2019, è stato fiscalmente residente in Italia ed è stato ammesso al regime sostitutivo dell'IRPEF introdotto dall'**art. 24-bis del TUIR**.

Orbene, tale norma prevede testualmente, per la parte che qui interessa, che:

*“1. Le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, possono optare per l'assoggettamento all'imposta sostitutiva, di cui al comma 2 del presente articolo, dei redditi prodotti all'estero individuati secondo i criteri di cui all'articolo 165, comma 2, a condizione che non siano state fiscalmente residenti in Italia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, per un tempo almeno pari a nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione. L'imposta sostitutiva non si applica ai redditi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c), realizzati nei primi cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione, che rimangono soggetti al regime ordinario di imposizione di cui all'articolo 68, comma 3.*

*2. Per effetto dell'esercizio dell'opzione di cui al comma 1, relativamente ai redditi prodotti all'estero di cui al comma 1 è dovuta un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi delle persone fisiche calcolata in via forfetaria, a prescindere dall'importo dei redditi percepiti, nella misura di euro 100.000 per ciascun periodo d'imposta in cui è valida la predetta opzione. Tale importo è ridotto a euro 25.000 per ciascun periodo d'imposta per ciascuno dei familiari di cui al comma 6. L'imposta è versata in un'unica soluzione entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi. Per l'accertamento, la riscossione, il contenzioso e le sanzioni si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche. L'imposta non è deducibile da nessun'altra imposta o contributo.*

*3. L'opzione di cui al comma 1 deve essere esercitata dopo aver ottenuto risposta favorevole a specifica istanza di interpello presentata all'Agenzia delle entrate,...*

Per parte sua, l'art. 165, comma 2, TUIR precisa che: *“I redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato.”*

Orbene, la presente contesa processuale inerisce specificamente alla qualificazione del redditi conseguiti da Ricorrente\_1 in relazione allo sfruttamento economico della propria immagine ed alla conseguente individuazione del luogo di produzione degli stessi.

Per la soluzione della stessa occorre dunque tenere presente i criteri di collegamento previsti dall'**art. 23 TUIR**, a norma del quale (sempre per la parte che qui interessa):

*“1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato:*

*a) i redditi fondiari;*

*b) i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali;*

*c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50;*

*d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;*

*e) i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;*

*f) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso,.....”.*

2. Indipendentemente dalle condizioni di cui alle lettere c), d), e) f) del comma 1 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti:.....

c) i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico;"

Il tenore testuale della norma da ultimo citata individua, dunque, distinti criteri di collegamento territoriale in ragione delle differenti categorie reddituali e, conseguentemente, la corretta definizione (e delimitazione) dell'ambito applicativo del regime agevolativo di imposta previsto dall'art. 24bis di cui beneficia l'appellante presuppone la corretta qualificazione del reddito da lui prodotto.

\*\*\*

Secondo la prospettazione dell'attuale appellante, le modalità di sfruttamento della notorietà del calciatore in questione, pur nella loro varietà, possono essere ricondotte a due differenti specie di prestazioni:

1) la concessione del diritto di sfruttamento dell'immagine dell'Appellante per scopi commerciali (pubblicitari e/o promozionali) attraverso qualsiasi mezzo di comunicazione (definibile come "**diritto di immagine in senso stretto**");

2) l'assunzione dell'obbligo di compiere attività personali determinate o determinabili che comportano la presenza fisica e la disponibilità di tempo del Contribuente (definibili come "**attività esecutive**").

In questo contesto fattuale e giuridico, l'odierno Appellante sostiene (conformemente a quanto già aveva proposto all'Agenzia delle Entrate) la classificazione dei compensi derivanti dallo sfruttamento economico del diritto di immagine in senso stretto:

- quali redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo, ai sensi dell'art. 53, comma 2, lett. b), del TUIR, da considerarsi, come tali, prodotti nel Paese di residenza del soggetto pagatore ex art. 23, comma 2, lett. c), del TUIR, ovvero, in subordine,

- quali redditi diversi, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. l), del TUIR, da considerarsi, come tali, prodotti nel Paese di residenza del soggetto pagatore ex art. 23, comma 1, lett. f), del TUIR, come interpretato dalla Circolare Ministeriale 26 ottobre 1999, n. 207, in relazione ai c.d. contratti derivati.

Quanto ai compensi percepiti per l'esercizio di attività esecutive, l'Appellante ne propone la riconduzione:

- nell'ambito dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. c-bis), del TUIR, da considerarsi, come tali, prodotti nel territorio di residenza del soggetto che corrisponde i compensi ex art. 23, comma 2, lett. b), del TUIR, ovvero, in subordine,

- nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo, ai sensi dell'art. 53, comma 1, del TUIR, da considerarsi, come tali, prodotti nel territorio di svolgimento dell'attività ex art. 23, comma 1, lett. d), del TUIR

Viceversa, l'**Ufficio ritiene** (a sostegno del rigetto delle richieste del contribuente) che:

- l'intero ammontare dei redditi percepiti e percipiendi dall'Appellante in relazione allo sfruttamento dei diritti economici connessi alla propria immagine, comprese tutte le prestazioni accessorie, deve essere qualificato come reddito di lavoro autonomo, ai sensi dell'art. 53, comma 1, TUIR;

- quanto alla territorialità, nel senso della rilevanza del luogo di svolgimento (in Italia o fuori dal territorio

italiano) dell'attività attraverso cui si estrinseca la gestione dei diritti di immagine del Contribuente, ai sensi dell'art. 23, comma 1, lett. d), del TUIR.

Per una corretta comprensione della vicenda non è quindi, inutile, ricordare anche le norme a cui hanno fatto riferimento le parti per qualificare le prestazioni di cui si tratta e segnatamente:

**L'art. 50, comma 1, TUIR, , a norma del quale:**

"Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente:... ...

c-bis) le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 46, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente."

**L'art. 53, comma 2, TUIR, a norma del quale:**

"1. 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.

2. Sono inoltre redditi di lavoro autonomo:

a) i redditi derivanti dalle prestazioni sportive professionistiche non occasionali, oggetto di contratto di lavoro non subordinato, ai sensi del decreto legislativo attuativo della delega di cui all'articolo 5 della legge 8 agosto 2019, n. 86;

b) i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali;"

**L'art. 67, comma 1, TUIR, , a norma del quale:**

"Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: ... ..

l) i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;"

\*\*\*

Alla luce del quadro normativo vigente, a giudizio di questa Corte, le pretese dell'attuale appellante risultano infondate e, pertanto, la decisione di prime cure merita integrale conferma.

Sotto un **primo profilo**, è infatti doveroso rilevare l'infondatezza della prospettazione della difesa

dell'appellante in merito alla riconducibilità del reddito derivante dallo sfruttamento dell'immagine del calciatore in questione a quelli disciplinati dall'art. 53, comma 2, lett. b) TUIR e, cioè, ai "i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali."

E' bensì vero, infatti, che il diritto d'immagine costituisce un diritto immateriale appartenente alla sfera personale ed esclusiva dell'individuo, ma ciò non autorizza certamente ad equipararlo, sotto il profilo fiscale, ai diritti appartenenti alla proprietà intellettuale (come invece sostenuto a p. 20 del ricorso in appello).

E' invero di palese evidenza che l'immagine oggetto del diritto in questione, sicuramente foriero di sfruttamento commerciale, non costituisce affatto il prodotto di un'opera intellettuale (avente una vita completamente indipendente rispetto al suo creatore), costituendo invece una qualità personale del soggetto interessato che, lungi dall'avere una propria totale autonomia rispetto al suo titolare, dipende strettamente ed, anzi, è inscindibilmente connesso alla sua persona (sia esso un attore, un cantante, uno sportivo, o altro personaggio noto per qualsivoglia motivo) ed è munito di un proprio valore economico proprio in proporzione alla "fama" acquisita di giorno in giorno dal soggetto in questione, sia grazie alle attività da lui compiute, sia grazie alla sua capacità di proporsi mediaticamente come personaggio interessante (anche commercialmente). Non è dunque possibile operare alcuna analogia con le fattispecie disciplinate dall'art 53 comma 2, lett. b), non essendo individuabile alcuna opera dell'ingegno autonoma rispetto al titolare del diritto.

La particolare (e diversa) natura del diritto in questione è sottolineato, del resto, anche dalla disciplina civilistica, invocata dalla difesa del contribuente nell'udienza di discussione, contenuta nella legge 22.4.1941 n. 633, laddove il diritto all'immagine è espressamente considerato in un capo distinto da quello dedicato alla protezione del diritto d'autore ed è preso in considerazione esclusivamente quale "diritto connesso" e, dunque, distinto dal primo.

Da ciò consegue, dunque, anche l'impossibilità di equiparare le due fattispecie sotto il profilo fiscale e, segnatamente, di radicare il luogo di produzione del reddito derivante dallo sfruttamento del diritto all'immagine del contribuente sulla scorta del disposto dell'art. 23, comma 2, lett. c), TUIR, che si riferisce specificamente ed esclusivamente ai "compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico".

Con riguardo poi al **secondo profilo** di doglianza dell'appellante, è doveroso riconoscere la totale infondatezza anche della prospettazione avanzata in via subordinata dal Contribuente, laddove sostiene che lo sfruttamento del diritto all'immagine determinerebbe il maturare di "redditi diversi" considerati, quale categoria residuale, nel disposto dell'art. 67, comma 1, lett. l) TUIR.

I redditi maturati dal sig. Ricorrente\_1 trovano, invero, uno specifico inquadramento nell'ambito dei redditi da lavoro autonomo.

E' infatti da notare che, se è pur vero che la notorietà del personaggio origina (anche) dalla carriera sportiva inquadrata nel lavoro dipendente, nondimeno non trascurabile è il dato per cui la gestione del diritto di immagine è svolta dal signor Ricorrente\_1 con i requisiti dell'abitudine e professionalità di cui all'articolo 53, comma 1, del T.U.I.R.

Infatti, a norma dell'articolo 53, comma 1, del T.U.I.R., *"sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni"*, dove per "arti e professioni" si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle rientranti nel reddito d'impresa.

Sul punto, è doveroso evidenziare che, nel moderno mondo globalizzato, la notorietà dei personaggi pubblici,

ancorché originata da una qualche specifica attività artistica o professionale, dipende ormai, in misura assai maggiore, dalla capacità del soggetto interessato di promuovere il proprio personaggio, in modo professionale, sui mezzi di comunicazione di massa, rendendolo così un prodotto interessante. Si pensi, ad esempio, a quanto succede con le numerose figure di “influencer” (tra i quali deve ormai annoverarsi anche l’attuale appellante), ormai diffusissime sulle rete telematica, la cui notorietà spesso prescinde da particolari abilità o successi in qualche settore di attività e consegue principalmente – e talvolta esclusivamente – da una particolare abilità nella mera presentazione della propria persona.

Ciò vale anche per coloro che hanno raggiunto quella “fama” grazie a particolari prestazioni di natura sportiva, televisiva, cinematografica, artistica, dagli stessi rese nel corso della loro vita. La distinzione tra l’“immagine” di quei personaggi, sfruttabile commercialmente, e le attività professionali che li hanno resi famosi appare in modo particolarmente evidente nel caso in cui quelle stesse attività ad un certo punto siano cessate, per i motivi più vari (ad esempio, nel caso dei calciatori, essi abbiano smesso di giocare per ragioni anagrafiche), e nondimeno il titolare del diritto abbia mantenuto una visibilità personale suscettibile di sfruttamento economico e, dunque, autonomamente foriera di un reddito.

Dunque, l’esercizio abituale e professionale della gestione di quell’immagine rende evidente la qualificabilità del reddito che ne consegue come proveniente da un’attività di lavoro autonomo, a norma dell’art. 53, comma 1, TUIR.

La conclusione raggiunta trova conferma anche nel disposto di cui all’art. 54, comma 1-quater, TUIR, il quale, con riferimento espresso (ricordato nella rubrica dell’articolo) alla *“Determinazione del reddito di lavoro autonomo”*, ha cura di precisare 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.”*. Tale norma sottolinea, infatti, la circostanza che la cessione di diritti “immateriali” comunque riferibili ad un’attività professionale (tra i quali deve evidentemente ricomprendersi la gestione del diritto all’immagine) integra un reddito di lavoro autonomo.

Diversamente da quanto sostenuto dalla difesa dell’appellante, tale disposizione risulta sicuramente applicabile anche al caso di specie, non dovendosi confondere l’inquadramento giuridico del rapporto di lavoro sportivo (svolto, al tempo in cui si riferiscono i fatti per cui è processo, sotto le forme del lavoro subordinato), da cui tra origine la notorietà del personaggio Ricorrente\_1, con l’“immagine” acquisita dal medesimo non solo in conseguenza di quelle prestazioni lavorative, ma anche grazie alla sua capacità di apparire e proporsi nel mondo della comunicazione come soggetto “interessante”, e, dunque, utilizzabile a fini promozionali e commerciali.

Si deve invero precisare che del tutto insoddisfacente risulta pure il richiamo operato dal contribuente al fatto che i redditi in questione deriverebbero dall’assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, disciplinati dal secondo periodo del primo comma dell’art. 67, lett. I), TUIR.

E’ stato infatti correttamente rilevato dal giudice di prime cure, sulla scorta di quanto sostenuto dall’Agenzia dell’Entrate, che: *“si rinviene nelle ipotesi sopra descritte una nuova metodologia di sfruttamento del diritto d’immagine ove, nel concreto svolgimento dell’attività, i tradizionali momenti del pati e del facere sono sostanzialmente destrutturati e compresenti: mentre prima dell’avvento dei social, il c.d. testimonial (solitamente l’attore noto o lo sportivo famoso) era chiamato dallo sponsor o comunque tenuto alla prestazione del facere in un dato momento e luogo (ad esempio il servizio fotografico in giorno e luogo concordato), per poi permettere lo sfruttamento dell’immagine in una fase successiva con campagne di marketing strutturate e differenziate anche territorialmente; oggi è possibile convogliare l’attività del facere direttamente ed immediatamente sulle pagine social dell’influencer (personaggio famoso) o del committente, pagine e siti che permettono la fruibilità del messaggio pubblicitario/promozionale pressoché ovunque, in tempo reale, direttamente visualizzabile sul device dell’utente/consumatore.*

*In questo contesto, soprattutto il pati, legato allo sfruttamento economico del diritto d’immagine, risulta essere*

*polverizzato, non potendo, anche volendo analizzare e distinguere, il messaggio promozionale, essere ricondotto ad un definito territorio di sfruttamento dello stesso, essendo un mondo virtuale totale. Né può porsi in dubbio, attesa la planetaria notorietà di Ricorrente\_1 che lo sportivo non rientri nei personaggi pubblici di fama mondiale. Non pare peraltro al Collegio, in un tale contesto, che il Contribuente abbia dato prova adeguata in atti tale da soddisfare gli oneri su di lui incombenti di una particolare allocazione territoriale delle prestazioni per cui è causa sotto il precipuo aspetto del pati e facere.”*

Ciò che infatti emerge prepotentemente, in fenomeni del tipo di cui ci si occupa in questa sede, è il fatto che l'immagine del personaggio famoso finisce per costituire di per sé un valore, la cui promozione rappresenta essa stessa un'attività professionale (avente natura di lavoro autonomo) produttiva di reddito.

Orbene, nel caso in esame appare indubbio che la gestione della propria immagine è stata svolta dal sig. Ricorrente\_1 in modo abituale e professionale.

Il signor Ricorrente\_1, meglio noto al grande pubblico (non solo dei tifosi di calcio) come Ricorrente\_1 è infatti pacificamente uno dei sportivi più famosi del mondo e il suo trasferimento in Italia nell'estate del 2018, in conseguenza del suo passaggio tra due dei club a loro volta tra i più noti, ha avuto vasta eco in considerazione della rilevanza dell'immagine del Contribuente e della sua fama.

Egli, grazie alla sua notorietà ormai consolidata, svolge abitualmente una molteplicità coordinata di atti funzionalmente finalizzata al perseguimento del risultato che consiste nella promozione e nello sfruttamento dell'immagine del Contribuente. Ciò in particolare, si concreta pacificamente (come ammesso espressamente dalla sua stessa difesa) in varie attività che comportano sia la presenza fisica e la disponibilità nel tempo del medesimo (riconducibili, *inter alia*, all'obbligo di promuovere i prodotti degli *sponsor* ovvero all'obbligo di partecipare personalmente a determinate attività, quali *shooting* fotografici e video, oppure a specifici eventi in luoghi pubblici), sia l'assunzione dell'obbligo di compiere anche personalmente determinate attività digitali sul proprio sito ufficiale, sulle numerose piattaforme *social web* in cui è presente Ricorrente\_1.

Il Contribuente risulta, dunque, essere pienamente impegnato, in prima persona, anche nella promozione e nello sfruttamento della propria immagine, la cui commercializzazione è stata fatta anche oggetto di regolamentazione contrattuale con i soggetti deputati allo sfruttamento del suo “diritto di immagine”.

Come riconosciuto dalla stessa difesa del Contribuente, infatti, fra i redditi di fonte diversa da quella sportiva, il diritto allo sfruttamento economico della propria immagine occupa una posizione qualitativa e quantitativa molto significativa.

E' pacifico infatti che tali diritti erano stati ceduti cumulativamente nel 2014, originariamente fino al 31 dicembre 2020, alle società terze *Società\_1*. (in seguito, “*Società\_1*”) e *Società\_2* (in seguito, “*Soc\_2*”), soggetti residenti fiscalmente nelle *Luogo\_2* per un corrispettivo omnicomprensivo, anticipato e interamente incassato in un'unica soluzione, pari a circa 60 milioni di euro, a fronte dell'obbligo, da parte del Contribuente, di concedere lo sfruttamento della propria immagine e di impegnarsi a svolgere una serie di attività accessorie connesse, rendendosi disponibile per un determinato numero di giorni nel luogo e nel tempo concordato con ciascun soggetto che acquisiva il diritto di utilizzare l'immagine dell'Appellante.

Le due società acquirenti *Società\_1* e *Soc\_2* avevano a loro volta attribuito a *Società\_3*, società fiscalmente residente in *Luogo\_3* una licenza d'uso e sfruttamento di tutti i diritti connessi all'immagine e alla personalità dell'odierno Appellante. Quest'ultima società si occupa invero professionalmente della gestione di numerosi sportivi.

Successivamente, in ragione del sopravvenuto squilibrio economico per il Contribuente delle prestazioni contenute nei predetti accordi, le parti contrattuali avevano concordemente deciso di risolverli

anticipatamente a titolo oneroso con effetto al 30 giugno 2019 (cfr. *Settlement and Termination Agreements*, All. 6 dell'appello, e i pagamenti effettuati dal Contribuente per l'anticipata risoluzione contrattuale, pari a complessivi euro 14.300.000, All. 7 dell'appello). Pertanto, a far data dal 1 luglio 2019, i diritti relativi allo sfruttamento economico dell'immagine sono ritornati nella piena disponibilità giuridica del Contribuente e sono stati direttamente affidati, per conto dello stesso, alla gestione amministrativa e commerciale della *Società\_4*

Non pare dunque accoglibile la difesa secondo la quale il Contribuente non compierebbe alcun atto di gestione dei propri diritti di immagine, atteso che il nuovo assetto contrattuale comporta, di fatto, lo svolgimento da parte del Ricorrente\_1 di varie attività che comprendono sicuramente la fase autorizzativa (comprensiva anche della valutazione della convenienza e dei termini di pattuizione), oltre che l'esecuzione dei contratti di sfruttamento dei diritti correlati alla sua persona, ma si estendono anche alle modalità di presentazione in pubblico del proprio personaggio.

L'intensità, la complessità e l'articolazione delle varie attività svolte da Ricorrente\_1 volte a mantenere (ed eventualmente migliorare) la propria visibilità planetaria, rende evidente il fatto che tali prestazioni sono tutt'altro che occasionali, risultando, anzi, abituali e svolte con carattere professionale, necessariamente inquadrabili in un lavoro di natura autonoma ai sensi dell'art. 53, comma 1, TUIR.

Siffatta circostanza esclude dunque ovviamente la possibilità di inquadrare la fattispecie nella norma (di chiusura) di cui all'invocato art. 67, comma 1, lett. l) TUIR, riferita ai redditi "diversi" (che si riferisce espressamente alle attività di lavoro autonomo "*non esercitate abitualmente*").

Si deve nondimeno escludere che tale attività possa essere ricondotta alla categoria dei redditi d'impresa, in ragione dell'assenza di qualsivoglia forma di organizzazione di mezzi e capitale e l'evidente prevalenza del fattore della personalità (cosiddetto *intuitu personae*). Anzi, per la verità, proprio l'assenza di una struttura all'uopo organizzata costituisce l'ulteriore conferma che l'attività di gestione dell'immagine pubblica del campione è strettamente correlata proprio alla persona fisica di Ricorrente\_1 e, dunque, al suo luogo di residenza.

Circa **il luogo ove tale attività è stata svolta nel 2019**, è invero da notare che la parte appellante non ha fornito alcun elemento idoneo ad individuarlo in un luogo diverso rispetto a quello, Luogo\_1 ove il sig. Ricorrente\_1 risiedeva e svolgeva la sua attività lavorativa calcistica.

Invero, diversamente da quanto ritenuto dalla difesa del Contribuente, risulta del tutto irrilevante accertare la sede dei soggetti che hanno retribuito il professionista in questione per le prestazioni da lui rese in loro favore, posto che l'unica circostanza decisiva sotto il profilo che qui interessa è l'individuazione del luogo ove è avvenuta la gestione dell'immagine dell'interessato.

Deve infatti trovare applicazione il criterio di individuazione del luogo di produzione del reddito previsto dall'art. 23, comma 1, lett. d), TUIR, correttamente seguito dall'Ufficio (ed anche dal contribuente nella dichiarazione presentata).

Risulta quindi sicuramente corretto quanto rilevato dai giudici di prime cure, secondo cui: "*il fatto dell'avvenuta iscrizione del Contribuente nell'Anagrafe della popolazione residente in Italia, e la mancata dimostrazione dell'effettivo svolgimento all'estero delle attività sopra menzionate, i compensi conseguiti dal Ric\_1 per lo sfruttamento dei diritti della propria immagine, configurati nell'ambito della categoria del reddito di lavoro autonomo, sono sicuramente da considerare come prodotti in Italia, dovendo essere tassati in base alle ordinarie disposizioni vigenti per i soggetti residenti e restando quindi esclusi dall'assoggettamento all'imposta sostitutiva di cui all'art. 24 bis T.U.I.R.*"

*E' corretto pertanto l'operato del Ricorrente\_1 laddove ha assoggettato a tassazione i proventi per cui è causa a tassazione ordinaria, seguendo anche le indicazioni fornite in sede di Interpello da A.E.*

*Non vi è effettiva e convincente prova che i proventi afferenti allo sfruttamento dell' immagine del Ric\_1 siano derivati da attività esercitate all'estero.*

*Peraltro, trattandosi di istanza di rimborso, l'onere della prova grava sul contribuente, atteso che "In tema di contenzioso tributario, ove la controversia abbia ad oggetto l'impugnazione del rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo, il contribuente è attore in senso non solo formale ma anche sostanziale, con la duplice conseguenza che grava su di lui l'onere di allegare e provare i fatti a cui la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato e che le argomentazioni con cui l'Ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita, costituiscono mere difese, non soggette ad alcuna preclusione processuale (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 1906 del 28/01/2020, nonché Cass. civ. Sez. V, Ord., 06.02.2020, n. 2834, cit.; Cass. civ. Sez. V, Ord., 23.01.2019, n. 1822; Cass. civ. Sez. V, Ord. n. 26457/2017 Civile; Cass. civ., Sez. V, Sent. n. 27133/2016)".*

In questa sede, è invero doveroso aggiungere che non possono certamente ritenersi sufficienti, per dimostrare l'effettuazione in territorio estero dell'attività di gestione dei diritti di immagine del professionista di cui si tratta, nell'anno 2019, le produzioni operate dal Contribuente, quale doc. 22, in sede di appello.

Segnatamente, le prodotte dichiarazioni scritte dei sigg.ri Nominativo\_1 e Nominativo\_2, avvalorano unicamente il fatto che tali soggetti hanno fornito la loro opera di collaborazione e di consulenza a Ricorrente\_1 per la stipula di alcuni contratti di sfruttamento dell'immagine del campione, sottoscritti nel 2019, ma nulla aggiungono in merito al fatto che la complessiva attività di gestione di detta immagine abbia continuato a fare capo all'unico soggetto a cui essa era inscindibilmente legata e che era rimasto titolare delle decisioni inerenti alle modalità ed ai termini della sua visibilità pubblica. Si tratta evidentemente del diretto interessato: Ricorrente\_1, che all'epoca risiedeva, anche fiscalmente, in Italia e che, quindi, ha prodotto quel reddito di lavoro autonomo sul territorio italiano.

Né può essere ammessa, sul punto, la prova testimoniale richiesta dal contribuente con la memoria datata 28.4.2023, posto che l'invocato disposto dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546 del 1992 (così come novellato dall'art. 4, comma 1, lett. c), della L. 31.8.2022 n. 130, ammettendo anche la prova testimoniale) non è applicabile al caso di specie, laddove il ricorso in appello risulta essere stato depositato presso la Cancelleria di questa Corte di Giustizia in data 21.6.2022. Infatti, il disposto dell'art. 8, comma 3, della L. 31.8.2022 n. 130 (entrata in vigore il 16.9.2022) stabilisce testualmente che "Le disposizioni di cui all'articolo 4, comma 1, lettere c), d), g) e h), si applicano ai ricorsi notificati a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge."

Il contribuente ha poi considerato come meritevoli di una considerazione autonoma i redditi da lui conseguiti quale corrispettivo di **prestazioni che richiedono la presenza fisica del Contribuente in un certo luogo e di quelle di natura digitale**, a suo dire assimilabili a reddito da lavoro dipendente.

Tali prestazioni sono state descritte dall'attuale appellante (cfr. a p. 16 dell'atto di appello) come consistenti:

- nell'obbligo di partecipare personalmente a iniziative (i) finalizzate alla realizzazione di contenuti promozionali (*shooting*, video e simili) ovvero (ii) svolte in luoghi pubblici o aperti al pubblico (sessioni di autografi, eventi di beneficenza, cene, ecc.) (cd. *"personal appearance"*);
- nell'obbligo di compiere, personalmente o tramite fornitori di servizi (*i.e.*, Soc\_4), attività digitali determinate o determinabili, (i) sulle piattaforme web sulle quali l'atleta è presente o sul suo sito ufficiale, (ii) attraverso l'apposizione di *"like"* e simili apprezzamenti sulle piattaforme web della controparte-*sponsor* (cd. *"attività digitali"*).

In realtà, diversamente da quanto sostenuto dalla difesa dell'appellante, anche tali attività, lungi dal costituire un'autonoma tipologia di prestazioni, non costituiscono altro che una parte di quelle iniziative utili a

promuovere la visibilità del personaggio (sfruttabile commercialmente), che ovviamente si intersecano anche con gli obblighi contrattuali assunti dal soggetto in relazione alla sua attività di lavoratore dipendente, quale sportivo professionista.

Nondimeno, le prestazioni rese dal personaggio in questione, in forza degli obblighi negoziali assunti con appositi contratti (forieri di una apposita retribuzione) non sono affatto assimilabili a prestazioni di lavoro dipendente neppure ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. c-bis) TUIR, che, non a caso, fa salva la situazione in cui “gli uffici o le collaborazioni non rientrano nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 46, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente.”.

Anche tali prestazioni rientrano, dunque, nell'alveo del lavoro autonomo considerato dall'art. 53, comma 1, TUIR.

Né può dirsi che la conclusione qui sostenuta vanifichi la ratio del regime opzionale di imposizione sostitutiva di cui all'art. 24bis del TUIR.

In proposito, è infatti sufficiente rilevare che l'agevolazione fiscale in questione è finalizzata semplicemente ad incentivare il trasferimento in Italia di persone che beneficino di consistenti redditi maturati all'estero, al fine di favorire investimenti e consumi nel nostro paese.

Risulta, per converso, completamente estranea allo spirito della norma l'eliminazione dell'imposizione di quei redditi, ancorché gli stessi conseguano alla gestione di diritti (come quelli di specie) strettamente correlati con la persona dell'interessato.

Né può dirsi che l'individuazione del luogo nel quale viene svolta la gestione dell'immagine dell'interessato, quale lavoratore autonomo (nel senso che si è precisato), sia sottoposta ad un qualche fattore di incertezza. Anzi, nel caso in esame, proprio la riconducibilità alla persona fisica del Contribuente del centro decisionale inerente alla sua immagine pubblica costituisce un fattore suscettibile di fornire assoluta certezza in merito all'individuazione del luogo di maturazione del reddito conseguito dallo sfruttamento del diritto immateriale di cui si è detto.

La decisione impugnata merita quindi di essere interamente confermata.

Per completezza, è doveroso precisare che le pretese avanzate in via subordinata all'appellante in merito all'asserito diritto al **rimborso della maggiore IRPEF versata** in ragione della (mancata) **deducibilità**, ai fini delle determinazione della base imponibile del reddito di lavoro autonomo, come qualificato dai giudici di prime cure, **delle somme corrisposte ad Soc\_1 e Soc\_2** per la risoluzione anticipata onerosa dei contratti stipulati con tali società nel 2014, costituisce una domanda nuova, mai proposta nel corso del giudizio di primo grado e, pertanto, la stessa deve ritenersi completamente inammissibile.

Infine, con riguardo alle **spese di lite**, è doveroso rilevare che la complessità della controversia non costituisce un motivo per addivenire ad una compensazione delle spese nel presente grado di appello. Il generale criterio della soccombenza impone, quindi, di condannare il Contribuente a rimborsare le spese del presente grado di giudizio, che si liquidano come in dispositivo.

La condanna alla refusione delle spese di lite, diversamente da quanto sostenuto dall'appellante nella memoria difensiva del 28.4.2023, risulta invero espressamente consentita dall'art. 15 D. Lgs. 546 del 2002 anche nelle situazioni in cui l'ente impositore si sia difeso attraverso propri funzionari. Si deve infatti ricordare che il comma 2-sexies di tale norma statuisce testualmente che: *“Nella liquidazione delle spese a favore dell'ente impositore, dell'agente della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, se assistiti da propri funzionari, si applicano le disposizioni per la*

*liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto".*

**P.Q.M.**

conferma la decisione di primo grado,

condanna il Contribuente alla refusione delle spese di lite del presente grado di giudizio che si liquidano in complessivi € 20.000,00.

Torino, 10.5.2023.

Il Presidente est.

Dr. Marcello Pisanu