

ANALISI COMPARATIVA DELLA TASSAZIONE DEL PROFESSIONISMO SPORTIVO E I LIMITI DEGLI AIUTI DI STATO

di Paolo Zampaglione*

SOMMARIO: 1. Premessa: disomogeneità del trattamento fiscale in ambito europeo, 2. Cenni in ordine alla tassazione dell'attività sportiva: a) *world wide taxation* e residenza; b) determinazione e tassazione dei redditi per atleti professionisti e società sportive 3. Analisi comparativa dell'imposizione nazionale e straniera 4. Osservazioni conclusive in ordine alle problematiche esaminate

1. Premessa: disomogeneità del trattamento fiscale in ambito europeo

Nel corso degli ultimi mesi l'attenzione della stampa, specialistica e non, si è più volte dedicata a diverse vicende di natura fiscale che hanno interessato, in differente misura, il mondo dello sport.

Al di là dell'interesse mediatico suscitato per via della notorietà dei soggetti coinvolti, appare persino superfluo evidenziare come l'elevata redditività del professionismo sportivo determini non solo una crescente attenzione del Fisco in ordine alla tassazione dello stesso ma, inoltre, costituisca uno spunto per considerazioni di più ampio ordine tributario.

A tale proposito, una recente indagine dello Studio Ernst & Joung¹ ha operato una comparazione dei regimi di tassazione ai quali sono sottoposte le società calcistiche europee, ponendo in luce una serie di risultati che costituiscono un valido motivo di riflessione.

Come si tenterà di evidenziare nel corso dell'esposizione, infatti, l'interesse suscitato dallo studio in oggetto non può limitarsi esclusivamente alla constatazione di una sostanziale disomogeneità di carichi fiscali affrontati dai *clubs* nei principali

* Avvocato e Dottore di ricerca di Diritto tributario presso l'Università degli Studi di Messina.

¹ Il riferimento è al report «*Football meets finance: personnel expenses a comparison of the European top leagues*» licenziato nel mese di giugno del 2007.

Stati europei, ma – senza pretesa di esaustività – appaiono profilarsi una serie di interrogativi che travalicano i confini del diritto tributario.

Indubbiamente il settore calcistico ha attirato l'attenzione degli esperti in virtù della rilevanza degli interessi coinvolti, nonché della molteplicità e varietà di introiti ormai collegati a questo sport, ma appare opportuno sottolineare che le considerazioni che seguiranno risultano di portata assolutamente generale e, pertanto, riferibili alla quasi totalità dei redditi derivanti dall'esercizio di attività sportive professionistiche.

2. *Cenni in ordine alla tassazione dell'attività sportiva: a) world wide taxation e residenza*

Nel tentativo di inquadrare correttamente la portata della tematica che interessa, appare quanto meno opportuno fornire un quadro generale in ordine ai meccanismi di applicazione dell'imposizione fiscale in ambito strettamente nazionale.

In tale ottica, il punto di partenza è rappresentato dall'art. 2 del Testo Unico delle Imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. n. 917 del 22.12.1986, a norma del quale «soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato».

Lo stesso articolo, nei commi successivi, enuclea i requisiti atti ad individuare i presupposti necessari ai fini della determinazione territoriale della tassazione. Sulla scorta del dato normativo, dunque, il concetto di residenza riveste un ruolo fondamentale nella determinazione della soggettività passiva d'imposta.

Risulta, invero, del tutto evidente come il sistema tributario nazionale ricorra all'elemento della residenza nel territorio dello Stato, quale criterio discretivo, atto a connotare l'attuazione del prelievo fiscale.²

Pertanto, ai fini della territorialità dell'imposta in oggetto, il sistema tributario italiano adotta il metodo della cosiddetta «*world wide taxation*», assoggettando a prelievo il complessivo reddito dei soggetti residenti e ciò indipendentemente dal rilievo che tutto o parte dell'imponibile possa essere prodotto al di là del territorio nazionale.

Secondo la riferita prospettiva, l'utile «mondiale» è rappresentato, per il residente, anche dai redditi di provenienza estera, assegnandosi all'elemento della residenza un ruolo fondamentale, volto ad evidenziare il legame intercorrente tra il soggetto passivo del tributo ed il territorio.

Parallelamente, in ossequio alla manifestazione di capacità contributiva, i soggetti non residenti si trovano ad essere interessati dalla tassazione se e nella misura in cui risultino titolari di redditi prodotti all'interno dello Stato.

Pertanto, in tale ultima evenienza, la relazione tra l'imposizione ed il territorio assume rilievo nella esclusiva eventualità in cui il reddito del non residente

² Sul punto si vedano MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 1999, e MELIS, *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano in Rass. Trib.*, 1995, 1034.

si realizzi nel territorio nazionale. In tal guisa, dunque, l'imposizione viene anche ad essere definita in termini quantitativi e sulla scorta di un criterio di natura prettamente reale (c.d. *source – based taxation*).

L'appena descritto meccanismo di determinazione della base imponibile – largamente diffuso tra i Paesi industrializzati – appare, così, ben aderire al generale carattere della «personalità» della imposta, risultando profondamente caratterizzato dal citato collegamento di natura personale con il territorio.

Pur proseguendo in una esposizione sintetica della tematica, occorre altresì segnalare che lo stesso articolo 2 del T.U.I.R. contiene, nel comma successivo, la elencazione dei criteri idonei ad individuare la sussistenza dell'elemento della residenza.

Il secondo comma dell'articolo, infatti, dispone che «... *si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile*». Dallo stesso dato testuale può agevolmente cogliersi come la portata della nozione di residenza, rilevante ai fini fiscali, risulti ben più ampia rispetto alla fattispecie civilistica.³

Tale conclusione discende, innanzitutto, dal carattere alternativo dei requisiti indicati dal Testo Unico,⁴ nonché dalla specifica previsione di un presupposto temporale, comunque superiore al semestre.⁵

Il dato formale dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente, sebbene rappresenti un elemento di carattere presuntivo, appare *ex se* idoneo ad assoggettare alla pretesa impositiva dello Stato. Di certo, la ricorrenza del dato formale non esclude la possibilità del contribuente di dimostrare una differente localizzazione dei propri affari ed interessi, tale da consentire allo stesso di sottrarsi all'obbligazione tributaria.⁶

Infine, sempre in ordine all'elemento formale delle risultanze anagrafiche, l'articolo 2-bis del Testo Unico espressamente dispone che «*si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale*

³ Sul punto, TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet, Torino, 1998, 29; MARONGIU, *Domicilio, residenza, dimora nel diritto tributario in Digesto, Sez. Comm.*, V, Torino, 1990, 142; MELIS, *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano, cit.*, 1034. In generale, per quanto attiene alla definizione ed agli effetti del possesso di redditi nell'ordinamento, si veda FERLAZZO NATOLI, *Il fatto rilevante in diritto tributario in Riv. Dir. Trib.*, 1994.

⁴ La conclusione che qualifica i detti presupposti come autonomi e non concorrenti trova conferma, oltre che nella prevalente opinione dottrinale, anche in Cass. Civ., Sez. Trib., 7 novembre 2001 n.13803.

⁵ A norma del disposto dell'art. 7 TUIR il quale sancisce la coincidenza del periodo d'imposta con l'anno solare.

⁶ In ordine alla portata della presunzione in oggetto ed al suo carattere relativo si vedano MAISTO, *Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Riv. Dir. Trib.* 1998, 217 e MARINO, *La residenza in Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da V. Uckmar, Cedam, Padova, 1999, 237.

privilegiato, individuati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale».

L'ultimo comma della norma venne introdotto dalla legge n. 448/1998 a seguito dell'attenzione rivolta al fenomeno dei trasferimenti anagrafici dettati da esclusive o prevalenti finalità elusive.

Per tale motivo, attraverso il Decreto Ministeriale del 4 maggio 1999, il Ministero delle Finanze ha provveduto alla predisposizione di una *black list* volta ad individuare le aree a bassa fiscalità, attraverso le quali i cittadini italiani possono conseguire i benefici generati da favorevoli regimi impositivi esteri.

Operando secondo i citati criteri, il legislatore ha introdotto un meccanismo presuntivo sulla scorta del quale la cancellazione dall'anagrafe residente e l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) non rappresenta un momento essenziale al fine di escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ma una semplice presunzione *iuris tantum* che consente, in ogni caso, all'Amministrazione finanziaria di desumere la effettiva residenza del contribuente.⁷

Pertanto, ai fini della imposizione diretta, il trasferimento all'estero richiede la contestualità di elementi formali da associare alla sostanziale interruzione dello stabile collegamento con il territorio dello Stato.

Alla luce dell'analisi sin qui svolta, non può che sottolinearsi la precipuità dell'elemento della residenza ai fini tributari sia ai fini dell'individuazione della soggettività passiva d'imposta che per quanto specificamente attiene alla stessa portata della nozione.

Non potrà, allora, che ribadirsi la portata certamente più ampia del concetto in questione rispetto alla definizione civilistica e ciò nonostante l'espreso rinvio contenuto nelle disposizioni del Testo Unico.

Nel tentativo di operare una ricostruzione per quanto possibile esaustiva, non può omettersi il riferimento alle disposizioni internazionali, specie per quanto attiene alle ipotesi in cui sia ravvisabile una discrasia tra lo Stato di residenza del soggetto e lo Stato straniero in cui si realizzi la produzione dei redditi imponibili.

Diviene allora inevitabile il richiamo alla residenza così come enucleata dalle disposizioni del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, nell'ambito delle quali – pur non essendo prevista una specifica nozione della stessa – sono specificati i principi atti ad individuarne i tratti qualificanti.

Fermo restando il richiamo contenuto nel Modello alle legislazioni interne degli Stati, appare con chiarezza come i criteri sanciti dalla Organizzazione siano volti ad evidenziare il carattere sostanziale del rapporto intercorrente tra il soggetto

⁷ Con riferimento al tema del trasferimento estero, giova in questa sede accennare ai diversi interventi dell'Amministrazione succedutisi nel tempo. Attraverso la Circolare n. 140/E del 29 giugno 1999 si segnalava la necessità di «contrastare la fittizia emigrazione all'estero, per finalità tributarie, delle persone fisiche», operando in guisa da «evitare che le risultanze di ordine meramente formale prevalgano sugli aspetti di ordine sostanziale». Ancora in tale prospettiva, appare opportuno il richiamo alla precedente Circolare n. 304/E del 2 dicembre 1997 nella quale si sottolineava la «necessità di un legame effettivo e non provvisorio del soggetto con il territorio dello Stato».

passivo d'imposta ed il territorio.⁸

b) *Determinazione e tassazione dei redditi per atleti professionisti e società sportive*

La disamina sin qui compiuta in ordine alla ricostruzione dell'elemento della residenza nell'ambito del diritto tributario, costituisce il logico presupposto della specifica tematica attinente all'esercizio dell'attività sportiva che, in questa sede, si intende affrontare.

Senza dubbio alcuno – ed è stato già accennato – è possibile constatare il crescente interesse mostrato dal Fisco, nel corso degli ultimi decenni, verso il settore sportivo, non fosse altro che per l'ormai ingente portata economica che il settore in questione è andato acquisendo.

Posta la suddivisione tra società sportive professionistiche ed associazioni (ed onlus) dilettantistiche, è agevole riscontrare la mole di profitti ed investimenti che caratterizzano gli enti professionistici e ciò a causa di una molteplicità di fonti di reddito.⁹ È peraltro da sottolineare come, negli ultimi anni, l'interesse dell'Amministrazione si sia concentrato proprio in ordine all'elemento della residenza e non solo in conseguenza dei numerosi trasferimenti internazionali dei soggetti chiamati a comporre le società sportive ma, soprattutto, allo scopo di reprimere i fenomeni elusivi sottesi a tale ambito.

In questa sede si intende esaminare un peculiare aspetto fiscale dell'attività sportiva, riconducibile comunque all'elemento della residenza.

Ai fini della presente disamina, deve ricordarsi che, nell'ambito delle diverse disposizioni legislative atte a regolamentare il lavoro sportivo,¹⁰ si è provveduto alla riferita distinzione tra sportivi dilettanti e professionisti, giungendo a riconoscere per questi ultimi la facoltà di dar vita a contratti di lavoro subordinato.¹¹

Per quanto in un ottica di assoluta sintesi, non può omettersi come la

⁸ Nei casi di doppia residenza, infatti, l'art.4 del Modello OCSE di Convenzione prevede, secondo un ordine progressivo, l'individuazione del regime fiscale ricorrendo ad elementi quali «l'abitazione permanente», la «localizzazione delle relazioni personali ed economiche», il soggiorno abituale, sino al requisito della nazionalità. Altro elemento fondamentale, soprattutto in relazione al contenuto della presente disamina, è rappresentato dal dato temporale contenuto nell'art. 15 del Modello ove è prevista la condizione della permanenza fisica in un dato ambito territoriale per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi.

⁹ Sottolinea tale aspetto già BERLIRI, *Aspetti e riflessi fiscali della L. n.9/1981 in Riv. Dir. Sport.*, 1983, 60.

¹⁰ Artt.2 e 3 della Legge 23 marzo 1981 n.91, Decreto Legge 8 luglio 2002 n.158 e art.90 Legge 27 dicembre 2002 n.289.

¹¹ In ordine alla ricostruzione del rapporto di lavoro in questione si veda MERCURI *Sport professionistico (rapporto di lavoro e previdenza sociale)* in NN.D.I. App.VII, Torino, 1987, 511. Per una generale disamina dei tratti essenziali della regolamentazione dei redditi da lavoro dipendente si veda PUOTI, voce *Lavoro dipendente (Dir. Trib.)* in *Enc. Giu. Treccani*, Roma, 1989, SACCHETTO *Relazione tra normativa civilistica e fiscale. Il rapporto di lavoro ed il reddito di lavoro*, in *Rass. Trib.* 1989, 389 e FICARI *I redditi di Lavoro dipendente*, Torino, 2003.

qualifica di sportivo professionista – muovendo già dalla definizione contenuta nell'art. 2 della legge 23 marzo 1981 n. 91 – non possa essere assunta astrattamente, ma risulti intimamente connessa alla regolamentazione predisposta dalle singole federazioni nazionali sulla base delle direttive impartite dal CONI ed in ottemperanza a quanto previsto dall'ordinamento sportivo internazionale.

Muovendo da tale punto di partenza, esulano dalla presente prospettiva sia le ipotesi dei contratti di lavoro autonomo concluse dagli sportivi professionisti, che i rilievi e le conseguenze di ordine tributario legati allo sport dilettantistico.¹²

Nel momento in cui, dunque, dovessero riconoscersi i tratti essenziali di un rapporto di lavoro subordinato, instauratosi tra la società e lo sportivo professionista, i compensi a questo erogati rientreranno tra i redditi di lavoro dipendente ex art. 49 T.U.I.R., con conseguente determinazione dell'aliquota di imposta ai sensi dell'art. 11 dello stesso Testo Unico e conseguente applicazione del meccanismo della ritenuta ex art. 23 del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973.

Per quanto concerne, invece, il regime fiscale cui sono assoggettati gli enti sportivi occorre brevemente rammentare che la citata ripartizione tra professionismo e dilettantismo sportivo – operata con la legge n. 91/1981 – ha condotto ad una netta distinzione in ordine alle caratteristiche ed agli effetti del meccanismo impositivo applicabile.

Escludendo l'esame della precipua disciplina degli enti non professionistici, in quanto estranei alla tematica dell'approfondimento in esame,¹³ può sinteticamente ricordarsi come lo sport professionistico risulti riservato agli enti organizzati nelle forme di società di capitali, circostanza che ha determinato, in breve arco temporale, l'abbandono di differenti forme organizzative quali società di persone o, in genere, enti non commerciali.¹⁴

L'effetto conseguente alla indotta veste giuridica diviene *ex se* la ricostruzione dei redditi imputabili in termini di redditi commerciali.

Pertanto, in modo del tutto inevitabile, le società professionistiche divengono soggetti titolari di redditi d'impresa, così come previsto e disciplinato dagli articoli 55 e seguenti del Testo Unico delle Imposte sui redditi, il cui ammontare verrà ad essere determinato muovendo dalle risultanze dei bilanci ed al quale verranno ad essere apportate le variazioni in aumento ed in diminuzione previste dalle norme

¹² Per un chiaro inquadramento dei proventi dell'attività sportiva dilettantistica e la loro ricomprensione nell'ambito dei redditi diversi ex art.67 T.U.I.R., si veda URICCHIO, *Il reddito dei lavori tra autonomia e dipendenza*, Bari, 2006, 253.

¹³ In generale, per una completa disamina della regolamentazione tributaria delle associazioni sportive e degli enti dilettantistici, si vedano SAMMARTINO, *Regime fiscale differenziato dell'attività sportiva e prospettive di riforma*, in *Riv. Dir. Sport.*, 1996, 255, INGRAO, *La determinazione del reddito imponibile delle società sportive* in *Rass. Trib.*, 2001, VI, 1530 e BASSI, *Il regime fiscale delle associazioni sportive dilettantistiche (comprese le società sportive dilettantistiche)*, in *Rivista di diritto e dell'economia dello sport*, 2007, III, 61.

¹⁴ Questo l'inevitabile corollario dell'art.10 della legge n. 91/1981 il quale esplicitamente consente la stipulazione di contratti con atleti professionisti ai soli enti costituiti nelle forme di società azionarie o di s.r.l.

generali sui componenti del reddito d'impresa.

Da tali considerazioni discende, dunque, il rilievo secondo il quale l'assoggettamento delle società sportive alla ordinaria disciplina dell'Ires risulti il frutto di una consapevole e chiara scelta legislativa, il cui effetto è quello di inquadrare e semplificare la regolamentazione della tassazione del fenomeno sportivo.¹⁵

Come risulta di piena evidenza, allora, netta è la differenziazione della tassazione appena descritta rispetto alla regolamentazione degli enti dilettantistici il cui regime peculiare è contraddistinto da una serie di misure agevolative.¹⁶

3. *Analisi comparativa dell'imposizione nazionale e straniera*

Alla luce delle riflessioni precedentemente svolte e dopo avere chiarito quale sia il ruolo strategico ricoperto dall'elemento della residenza ai fini della determinazione della pretesa fiscale, un notevole interesse – nonché fondamento di acceso dibattito – viene ad essere assunto dalla analisi comparativa dei regimi fiscali presenti nei principali stati dell'Unione Europea.

Nel corso degli ultimi mesi, sulla scorta delle segnalazioni provenienti dalla stampa tributaristica internazionale, è stata eseguita una serie di simulazioni di prelievo relative ai principali Stati dell'Unione Europea ed inerenti all'analisi dei costi fiscali a carico delle società sportive professioniste, con particolare riguardo alle società calcistiche.¹⁷

I risultati costituiscono indubbiamente un valido motivo di riflessione in quanto consentono di evidenziare una serie di distorsioni dei regimi fiscali intracomunitari, nonché dei generali principi sui quali si fondano le legislazioni dei Paesi coinvolti.

Attesa la ormai generale diffusione del principio della world wide taxation, almeno nell'ambito degli Stati interessati dalle simulazioni in oggetto, è di immediato e chiaro riscontro la sussistenza di varie ipotesi di agevolazioni fiscali operanti in ambito comunitario, il cui immediato e principale effetto è quello di creare le concrete basi di meccanismi concorrenziali tra i Paesi in questione.

¹⁵ Occorre comunque ricordare come la citata opzione del legislatore abbia sollevato diversi interrogativi e perplessità. Al riguardo è stato rilevato come l'obbligata assunzione di determinate vesti giuridiche si riveli condizionante per le società, anche in ottica fiscale, le cui peculiari attività appaiono difficilmente conciliabili con i meccanismi atti a regolamentare attività tipicamente commerciali. Su tale ultimo aspetto, oltre ad ulteriori problemi pratici connessi alla imposizione dei redditi, si veda FANTOZZI, *L'ordinamento tributario e le società sportive*, in *Riv. Dir. Sport.*, 1986, 18.

¹⁶ Il riferimento è alle agevolazioni introdotte con la Legge del 16 dicembre 1991 n. 398, nonché alla disciplina dedicata agli enti non commerciali dagli articoli 143 e seguenti del Testo Unico delle Imposte sui redditi.

¹⁷ Il riferimento è, in primo luogo, al già citato *report* predisposto dallo studio *Ernst & Young* nello scorso mese di giugno, ma si deve altresì segnalare l'elaborazione pubblicata dal quotidiano *El Pais* nel mese di agosto del 2007, e la precedente ipotesi di confronto dei costi edita in *Il Sole 24 Ore* del 8 luglio 2007.

Un primo dato, peraltro già noto, è rappresentato dalle agevolazioni concesse nel Regno Unito, laddove sussiste un vero e proprio regime preferenziale concesso in favore di tutti i soggetti stranieri che svolgano la propria attività lavorativa in Inghilterra.¹⁸

Secondo le disposizioni anglosassoni, l'imposizione alla quale vengono assoggettati i domiciliated not resident, ossia la categoria appena indicata di soggetti stranieri, l'imposizione ha ad oggetto esclusivamente i redditi prodotti nell'ambito del territorio inglese, escludendosi così l'operatività della tassazione mondiale.

In aggiunta al rilievo appena riferito, il dato che appare maggiormente preoccupante, comunque, è la circostanza che, nell'ambito dei Paesi esaminati, sia riscontrabile una netta differenziazione dei carichi fiscali che le società professionistiche sono chiamate ad affrontare con riferimento ai contratti stipulati con i propri atleti, emergendo così una evidente differenziazione dei relativi costi e ciò sia quantitativamente che – come si avrà modo di segnalare – da un punto di vista qualitativo.

Dalle analisi svolte, infatti, emerge con chiarezza come, a parità di corrispettivi netti corrisposti agli atleti, il libero utilizzo della leva fiscale in ambito europeo si traduca in ben diversi carichi fiscali e previdenziali ricadenti sulle società.

La sussistenza di una marcata differenza delle aliquote e dei costi previdenziali e sociali ha come principale effetto quello di determinare una netta distinzione – sul piano economico – tra le società sportive internazionali, oltre che determinare una sostanziale incidenza sulla concreta organizzazione delle stesse.

Risulta, infatti, in modo piuttosto chiaro come, a parità di retribuzioni mensili lorde corrisposte agli sportivi, la sussistenza dei diversificati oneri a carico delle società finisca con l'alterare il meccanismo concorrenziale nell'ambito dei vari Paesi, giungendo così a consentire la corresponsione di emolumenti di maggiore consistenza nelle aree in cui il prelievo fiscale ha una portata meno consistente.

Dai dati esaminati risulta, per esempio, l'elevata pressione che assume l'imposizione italiana rispetto a quella di molti Paesi stranieri.

In virtù del meccanismo impositivo nazionale, la corresponsione di uno stipendio annuale netto dell'importo di euro 500.000, conduce ad una spesa complessiva di oltre 1.000.000 euro per effetto della consistente aliquota Irpef, degli oneri previdenziali e sociali nonché delle addizionali regionali e comunali vigenti.¹⁹

Analoga gravosa situazione è riscontrabile in Francia, laddove alla notevole pressione fiscale si aggiunge la voce dei costi previdenziali – tanto quelli direttamente

¹⁸ Per una complessiva disamina del regime fiscale britannico, specie per quanto attiene alla distinzione degli elementi della *ordinary residence* e del *domicile*, si veda MARINO, *La residenza*, cit. 240.

¹⁹ In ordine alla quantificazione riferita è dato riscontrare un incremento percentuale rispetto alla retribuzione corrisposta superiore al 45% già per il solo concorrere delle aliquote IRPEF, in ossequio a quanto previsto dall'art. 11 del Testo Unico delle Imposte sui redditi, cui dovranno aggiungersi le addizionali regionali e comunali, variabili nel territorio nazionale.

a carico della società che gli oneri pertinenti al dipendente – che risultano essere di gran lunga superiori alla media europea.

Proseguendo nel raffronto con gli altri trattamenti fiscali europei, si avverte, in modo del tutto chiaro, la sussistenza di significative differenziazioni. In proposito, ben si coglie quale sia lo spettro delle eventualità presenti nel momento in cui si considerino non soltanto regimi ridotti come quello britannico, dove la percentuale è di circa il 38%, ma, ancor più, vere e proprie forme di tassazione agevolata.

Sistemi particolarmente benevoli sono, ad esempio, quelli riscontrabili in Olanda, ove è prevista una aliquota pari al 30%, ed in Grecia, con percentuale del 22%, sino a giungere all'ipotesi probabilmente più eclatante, quale quella della imposizione in misura del 18,5% adottata dal Belgio.

In termini concreti è del tutto inevitabile che tali diversificazioni si traducano in autentici benefici fiscali destinati a riflettersi – a parità di effettivi costi per le società di appartenenza – in stipendi netti maggiori, con inevitabile rischio di alterare la regolarità della situazione concorrenziale tra i vari clubs.

Approfondendo ulteriormente tale analisi, è indubbio che un ulteriore motivo di riflessione al riguardo sia rappresentato dalla vera e propria differenziazione del regime fiscale adottato nel territorio spagnolo.

Da diversi mesi, infatti, è stata ripetutamente concentrata l'attenzione verso il meccanismo adottato dal Paese iberico in virtù di una peculiare strutturazione del sistema di tassazione, il cui effetto più immediato è stato quello di determinare un notevole afflusso di atleti stranieri.

Il riferimento è al sistema impositivo introdotto nel 2004 per effetto di un provvedimento del Governo Aznar, ribadito e revisionato alcuni anni dopo ed ormai noto come «Legge Beckham»,²⁰ in quanto adottato in concomitanza dell'ingaggio del fuoriclasse inglese ad opera della più rappresentativa società calcistica spagnola.

Occorre preliminarmente sgombrare il campo dalla portata del provvedimento in questione, assolutamente generale in quanto non limitata esclusivamente al mondo dello sport, ma destinata a tutti i lavoratori stranieri, professionisti e non, destinati a prestare la propria attività al servizio di Enti o imprese spagnole.

I provvedimenti normativi in oggetto vennero adottati dal Governo allo scopo di consentire l'acquisizione di elevate professionalità da parte delle imprese spagnole, in un'ottica di sviluppo imprenditoriale ed economico; v'è però da ritenere che l'occasione di godere di sostanziosi benefici venne immediatamente colta dalle società sportive.

Introducendo una sostanziale deroga alla generale regolamentazione dei tributi vigenti,²¹ è stato realizzato un trattamento fiscale di favore per gli stranieri,

²⁰ La peculiare tassazione venne introdotta in Spagna attraverso il Reale Decreto Legislativo del 5 marzo 2004 n.3 e successivamente ribadito attraverso la Legge del 28 novembre 2006 n. 35.

²¹ Ai fini della presente disamina, occorre brevemente ricordare che anche nell'ambito dell'ordinamento tributario spagnolo è operata una distinzione tra soggetti stranieri e non. Tale distinzione, anch'essa fortemente connotata dal requisito della residenza, si traduce nella

con conseguente applicazione di una flat tax con aliquota unica, fissata nella misura del 24%.

Al fine di meglio intendere l'operatività dei benefici in questione, occorre innanzi tutto premettere che si tratta di un regime opzionale attraverso il quale si consente al cittadino straniero di sottrarsi, per l'ammontare dei redditi prodotti in Spagna, alla tassazione ordinaria, la quale secondo i principi della *Impuesto sobre la Renta de no Residentes* è caratterizzata da aliquote progressive che giungono sino alla percentuale del 43%.

Attraverso la detta opzione operata dal lavoratore straniero, risalta allora quale possa essere il beneficio ricavato dalla società di appartenenza a seguito del trattamento fiscale agevolato.

L'articolo 93 della legge 35/2006 sostanzialmente applica il descritto regime fiscale facoltativo a tutti coloro i quali si localizzino nel territorio spagnolo come conseguenza della stipula di un contratto di lavoro e – per effetto del detto trasferimento – assumano la qualifica di soggetti fiscalmente residenti nel detto territorio.

Ad evidenziare ancor più la peculiarità del recente regime fiscale vi è non solo la già citata aliquota ridotta del 24% - ulteriormente ridotta, come detto, rispetto alla originaria percentuale del 25% con decorrenza dal 1 gennaio 2007 – ma anche ulteriori requisiti essenziali previsti dalla legge.

In primo luogo la condizione fondamentale è rappresentata dalla circostanza che il dipendente non abbia già assunto, nei dieci anni antecedenti all'attuale trasferimento, la residenza fiscale spagnola e, inoltre, che si tratta di un regime transitorio.

Tale ultimo requisito, elemento del tutto caratterizzante la fattispecie, determina il godimento dei benefici fiscali nel periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento della residenza e per i successivi cinque anni.

Già sulla scorta di tutti gli elementi appena rassegnati è agevolmente intuibile quali siano le conseguenze di un simile meccanismo di favore.

È di tutta chiarezza come i benefici spagnoli si traducano in una duplicità di opzioni: concedere sostanziosi risparmi e vantaggi alle società sportive nazionali, ovvero consentire alle stesse, a parità di spese rispetto alla stragrande maggioranza dei concorrenti *clubs* europei, l'acquisizione di dipendenti ed atleti di elevato livello attraverso la corresponsione di ingaggi maggiori.

In termini assolutamente concreti, la seconda opzione appare essere di fatto quella maggiormente praticata considerando l'elevato numero di sportivi di spicco accorso nel campionato spagnolo nell'ultimo triennio.

Da quanto descritto emerge, oltre alla immediata constatazione degli effetti della tassazione spagnola, un ulteriore motivo di riflessione ossia la netta divergenza tra la favorevole posizione assunta dai cittadini stranieri nel detto ordinamento cui

ripartizione tra la generale *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)* e la *Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR)*. Per una analisi del sistema tributario spagnolo, anch'esso caratterizzato dall'elemento della *residencia habitual*, si veda MARINO, *La residenza*, cit. 240.

si contrappone la situazione in cui versano i dipendenti di nazionalità iberica.

In modo del tutto inevitabile, di conseguenza, non può non rilevarsi come il professionista spagnolo, assoggettato integralmente alla normativa dell'Impuesto sobre la Renta de las Personas Física, oltre a subire uno svantaggio economico assuma le vesti di un costo particolarmente oneroso per la società di appartenenza.

In conclusione, nonostante il rilievo che il meccanismo di tassazione spagnolo rappresenti l'ipotesi maggiormente evidenziata dagli interventi dei media, si rende necessario sottolineare come questo non costituisca l'unica ipotesi di regime agevolato presente in ambito comunitario.

Ne segue così una diffusa perplessità in argomento, che pone in rilievo la necessità di interventi volti a regolamentare il fenomeno.

4. *Osservazioni conclusive in ordine alle problematiche esaminate*

Alla luce dei dati sin qui posti in rassegna, emerge con chiarezza la sensazione che i risultati della disamina in ordine alla regolamentazione e tassazione dell'attività sportiva in Italia ed il loro raffronto con le pari discipline europee costituiscano il fondamento per una attenta analisi che rischia di involgere considerazioni non riferibili, in modo esclusivo, alla materia tributaria, bensì anche a tematiche attinenti al diritto comunitario.

La comparazione tra il sistema fiscale nazionale ed i regimi impositivi dei principali Stati europei evidenzia la sussistenza di una sostanziale disomogeneità regolamentare alla quale non possono non riconnettersi conseguenze di rilevante portata.

Pur avendo soffermato maggiormente l'attenzione in merito al sistema fiscale adottato in Spagna, l'analisi compiuta ed i profili emersi evidenziano come l'articolato meccanismo vigente nel territorio iberico rappresenti, in realtà, solo una sorta di punta di un iceberg effettivamente sotteso all'intero ambito europeo.

Ferma restando la rilevanza e la diffusione del ruolo ricoperto dall'elemento della residenza nell'ambito dei principali ordinamenti tributari, è altrettanto chiaro come la sussistenza di una molteplicità di forme e di strumenti agevolativi, ravvisabili in ambito internazionale, non produce altro effetto se non quello di evidenziare il rischio che possa determinarsi una vera e propria ripartizione non più geografica ma addirittura fiscale tra aree sportive.

Sebbene il regime spagnolo rappresenti un caso alquanto eclatante, è evidente come non possa ignorarsi il timore che si determini la insorgenza di veri e propri paradisi fiscali – sportivi e non – e ciò indipendentemente dalla predisposizione più o meno compiuta di black lists da parte dei Governi comunitari.

In tal senso è abbastanza immediato intendere come la fiscalità olandese o belga, certamente meno rappresentate rispetto agli effetti della Ley Beckham, costituiscano indici rivelatori della sussistenza di forme di tassazione particolarmente benevole cui sono connesse conseguenze economiche che non possono trascurarsi.

Ecco allora che proprio da una visione d'insieme scaturisce, in via

preliminare, l'interrogativo della compatibilità della fattispecie esaminata rispetto alle generali esigenze ed ai principi sottesi al diritto comunitario.

Le problematiche esposte appaiono, infatti, difficilmente conciliabili con la ratio della unificazione, della convergenza e dello sviluppo comune che rappresentano le fondamenta sulle quali è stata costituita la stessa Comunità.²²

Per quanto poi concerne specificamente la materia fiscale, è notorio come la politica comunitaria in materia non abbia conseguito il risultato di determinare l'insorgenza di un vero e proprio ordinamento giuridico sopranazionale.²³

Con tutta probabilità la tematica oggetto del presente esame non determina altro se non il rafforzamento della convinzione circa la necessità di interventi maggiormente pregnanti da parte delle Istituzioni europee, altrimenti destinati a riguardare la fiscalità esclusivamente in modo indiretto.

L'impressione che scaturisce dalla constatazione delle politiche tributarie adottate dai singoli Stati per regolamentare il mondo sportivo è, quindi, che

l'obiettivo dell'armonizzazione rischi così di divenire una semplice enunciazione di principio.

Per quanto tale obiettivo non sia esplicitamente sancito con riferimento all'ambito delle imposte dirette è indubbio che il concreto risultato rientri tra le finalità dell'Unione europea e ciò anche sulla scorta delle disposizioni in tema di riavvicinamento delle legislazioni.²⁴

Pertanto, diviene necessaria una ulteriore riflessione relativa agli aiuti di Stato, così come previsti e disciplinati dagli artt. 87 e seguenti del Trattato.

Richiamando le varie agevolazioni fiscali già esaminate – in primis quelle vigenti in ambito spagnolo – diviene allora inevitabile dubitare che i descritti meccanismi non si traducano in quegli interventi statali, sotto qualsiasi forma attuati, i quali sono testualmente dichiarati incompatibili con la formazione del mercato comune in quanto «falsino o minaccino di falsare la concorrenza» favorendo talune imprese o talune produzioni.²⁵

²² In primo luogo, dunque, il riferimento è alle norme contenute nel Trattato istitutivo della Comunità Europea, sottoscritto a Roma il 25 marzo 1957 così come successivamente modificato dal Trattato Unico Europeo, sottoscritto a Maastricht il 7 febbraio 1992, dal Trattato di Amsterdam siglato il 2 ottobre 1997 e, in ultimo, dal Trattato di Nizza firmato il 26 febbraio 2001.

²³ Per una generale disamina della disciplina fiscale operante nell'ambito della Comunità Europea si confronti ROCCATAGLIATA, *Diritto Tributario Comunitario, L'ordinamento fiscale Europeo in Corso di diritto tributario internazionale* (a cura di) V. Uckmar, Padova, 1999, 781. Nell'ambito della trattazione l'Autore esplicitamente evidenzia come «*al concetto di fiscalità comunitaria corrisponde, piuttosto che un ordinamento fiscale vero e proprio, un sistema di regole europee a portata fiscale che hanno una incidenza sulla struttura e l'evoluzione delle fiscalità nazionali degli Stati membri per il completamento degli obiettivi della costruzione europea*».

²⁴ Per quanto attiene all'armonizzazione delle imposte dirette giova rammentare come l'esigenza di impedire che le differenze tra i sistemi di tassazione determinassero l'insorgenza di un concreto ostacolo alla formazione del mercato comune è ravvisabile sin dal *Rapporto del Comitato Fiscale e Comunitario* (cd. *Rapporto Neumark*), predisposto dalla Commissione delle Comunità Europee nel 1962.

²⁵ Per una ricostruzione dei tratti essenziali della tematica degli aiuti di Stato, specie per quanto

Pur senza operare alcun approfondimento della materia, è opportuno evidenziare come gli aiuti in questione possano ricostruirsi in termini di qualsiasi provvedimento delle Amministrazioni nazionali idoneo a falsare la concorrenza e per ciò stesso confliggente con i principi fondamentali ai quali è improntata la Comunità.

Muovendo da un simile presupposto, di conseguenza, occorre ribadire che misure come la previsione di aliquote particolarmente tenui rispetto ad altre Nazioni null'altro adombra se non il rischio che i vantaggi concessi alle società sportive professionistiche si traducano in spese fiscali astrattamente idonee a falsare l'unicità del sistema comunitario.

L'ulteriore considerazione operata, secondo la quale i citati meccanismi agevolativi si sono concretamente atteggiati – almeno in alcune Nazioni – al pari di strumenti atti a consentire ad alcune società europee la conclusione di contratti economicamente più allettanti rispetto a quelli proposti da società straniere concorrenti, dà corpo all'ipotesi che ciò possa configurare una turbativa dell'attuale sistema concorrenziale.

Conseguentemente, proprio alla luce dei rilievi critici sin qui formulati, risulta con sempre maggiore evidenza come il profilarsi di eventuali aiuti di Stato appaia più che un semplice sospetto.

Infine, è da prospettare una perplessità scaturente dall'esame del sistema impositivo spagnolo, la quale, pur risultando collegata alle tematiche appena esposte, sorge a seguito del ribaltamento della prospettiva sin qui considerata nel presente approfondimento.

Si è sinora analizzata la situazione particolarmente benevola che viene ad essere riservata ai dipendenti stranieri ad opera di taluni Stati, ponendosi in luce quali possano essere i rischi ad essa connessi ma, a parere di chi scrive, sussiste una ulteriore posizione che merita di essere riferita.

Riprendendo, infatti, quanto più volte riportato a proposito della tassazione iberica non sembra trascurabile la situazione in cui si sono venuti a trovare gli sportivi ed i dipendenti di nazionalità spagnola.

Invero, per quanto ciò possa configurarsi come una naturale conseguenza del vigente regime, è indubbio che tale ultima categoria venga a trovarsi in una condizione maggiormente onerosa rispetto ai colleghi di nazionalità straniera operanti sul territorio.

Pertanto, i più volte descritti benefici – anche di carattere economico – finiscono con l'essere preclusi al soggetto avente nazionalità iberica sebbene in virtù di un regime temporaneamente limitato.

Si tratta allora di una peculiare situazione, di ordine inverso rispetto alla

attiene alla disamina degli elementi caratterizzanti i provvedimenti delle Amministrazioni Statali, si vedano, tra gli altri, AA.VV., *Aiuti di Stato nel diritto comunitario e misure fiscali*, in *Rass. Trib.*, VI, 2003, SERRANÒ, *Esenzione ICI per le chiese ed onlus: è aiuto di Stato* in *Boll. Trib.*, XVIII, 2006, 1429 e GIOVANNINI, *Concorrenza fiscale e aiuti di Stato: principi e tassazione delle società cooperative* in *Boll. Trib.*, XX, 1589.

tradizionale esigenza di evitare che vengano perpetrate discriminazioni in danno dei soggetti stranieri, che volge comunque a sostanziare una violazione del principio di uguaglianza di trattamento tra i lavoratori.

Anche in tal caso, allora, occorre richiamare i principi generali del Trattato comunitario, specie con riferimento al divieto di discriminazioni fiscali contenuto negli artt. 90 e seguenti dello stesso.

Pur trattandosi di disposizioni non riferite all'imposizione diretta, è altresì indubbio come il divieto di discriminazione fiscale contenuto nell'art. 90 del Trattato enuclei un principio di portata assolutamente generale, così come peraltro è dato ravvisare nell'art. 24 del Modello OCSE, laddove viene ad essere sancito il divieto di disuguaglianza di trattamento.

Per quanto la disposizione del Modello attenga alla diversa tematica delle misure atte ad escludere le doppie imposizioni, si tratta comunque di una ulteriore conferma dei presupposti che devono caratterizzare i rapporti tra gli Stati componenti la Comunità.

Conseguentemente, proprio tali presupposti – rapportati alla fattispecie che qui interessa – appaiono costituire un ulteriore spunto critico rispetto ai profili sinora approfonditi.

In considerazione di quanto esaminato, appare così condivisibile lo scetticismo, manifestato anche dai vertici del Governo, che ha accompagnato la disamina comparata dell'imposizione sportiva e ciò per i diversi rilievi sinora effettuati.

In termini concreti, del resto, nell'eventualità in cui i dubbi appena mossi dovessero trovare riscontro, chiara risulterebbe la penalizzazione del sistema tributario nazionale, per quanto perfettamente conforme alle vigenti disposizioni normative ed aderente ai principi costituzionali sui quali poggia l'ordinamento dello Stato.

Proprio a tale proposito, non può non esprimersi l'ulteriore perplessità legata al mancato intervento ad opera della Commissione della Comunità Europea a fronte di misure agevolative di tale portata applicate dai Paesi stranieri in subiecta materia.

Appare evidente, infatti, come il perpetrarsi di simili differenziazioni e delle incertezze che ne scaturiscono, possano tradursi in una sostanziale violazione degli articoli 87 e 88 del Trattato, concretizzando un inevitabile pregiudizio per altri Stati nonché dando luogo alla frapposizione di ulteriori ostacoli verso la realizzazione di un interesse comune europeo.

Indubbiamente è da constatare come si renda non solo necessario un giudizio di congruità delle citate differenziazioni fiscali alla luce del sistema generale che caratterizza il mercato comune ma, addirittura, come la fattispecie appena esaminata rischi di porre in risalto – ulteriormente ed in piena evidenza – quanto possa rivelarsi inadeguata la fiscalità comunitaria rispetto all'intento di giungere ad una effettiva integrazione in materia.