



**UNIVERSITÀ
DI TRENTO**

**Facoltà di
Giurisprudenza**

Corso di Laurea Magistrale in Giurisprudenza

**Sport e Fisco: le problematiche derivanti
dall'attività internazionale degli sportivi**

**Relatrice:
Prof.ssa
Alessandra Magliaro**

**Laureanda:
Irene Valeri**

Anno Accademico 2023/2024



**UNIVERSITÀ
DI TRENTO**

**Facoltà di
Giurisprudenza**

Corso di Laurea Magistrale in Giurisprudenza

**Sport e Fisco: le problematiche derivanti
dall'attività internazionale degli sportivi**

**Relatrice
Prof.ssa
Alessandra Magliaro**

**Laureanda:
Irene Valeri**

**(RIFORMA DELLO SPORT- DOPPIE IMPOSIZIONI- SPORTIVI- ARTICOLO 17
OCSE- FISCO)**

Anno Accademico 2023/2024

Prima del viaggio si scrutano gli orari,
le coincidenze, le soste, le pernottazioni
e le prenotazioni (di camere con bagno
o doccia, a un letto o due o addirittura un flat);
si consultano
le guide Hachette e quelle dei musei,
si scambiano valute, si dividono
franchi da escudos, rubli da copechi;
prima del viaggio si informa
qualche amico o parente, si controllano
valigie e passaporti, si completa
il corredo, si acquista un supplemento
di lamette da barba, eventualmente
si dà un'occhiata al testamento, pura
scaramanzia perché i disastri aerei
in percentuale sono nulla;
prima
del viaggio si è tranquilli ma si sospetta che
il saggio non si muova e che il piacere
di ritornare costi uno sproposito.
E poi si parte e tutto è OK e tutto
è per il meglio e inutile.

E ora che ne sarà
del mio viaggio?
Troppo accuratamente l'ho studiato
senza saperne nulla. Un imprevisto
è la sola speranza. Ma mi dicono
che è una stoltezza dirselo.

Eugenio Montale, "Prima del viaggio", da Satura

INDICE

INTRODUZIONE	10
<u>1. PRIMO CAPITOLO: IL SISTEMA SPORTIVO IN ITALIA.....</u>	<u>12</u>
<u>1.1. L'ORDINAMENTO SPORTIVO</u>	<u>12</u>
1.1.1. L'ORDINAMENTO SPORTIVO ED IL PRINCIPIO DI AUTONOMIA	13
<u>1.2. LE FONTI DEL DIRITTO SPORTIVO</u>	<u>17</u>
<u>1.3. LA STRUTTURA DELLO SPORT IN ITALIA: IL C.O.N.I. E LE FEDERAZIONI NAZIONALI.....</u>	<u>20</u>
<u>1.4. ANALISI DELLA LEGGE CHE HA REGOLATO PER 40 ANNI IL PANORAMA SPORTIVO ITALIANO (LA LEGGE DEL 23 MARZO 1981, N. 91).....</u>	<u>22</u>
1.4.1 CARATTERISTICHE DELLA LEGGE N. 91 DEL 1981	23
1.4.2. LA SITUAZIONE DEL PROFESSIONISTA DI FATTO.....	24
<u>1.5. LA RIFORMA DELLO SPORT DEL 2021</u>	<u>27</u>
1.5.1. ELEMENTI DI DIFFERENZA TRA LA LEGGE DEL 1981 ED I NUOVI DECRETI-LEGGE: DISCIPLINA DEL LAVORATORE SPORTIVO E LA NUOVA FIGURA DEI VOLONTARI	29
1.5.2. ELEMENTI FORMALI DEL CONTRATTO SPORTIVO	32
1.5.3. FIGURE PARTICOLARI DI LAVORATORI:	34
1.5.4. I LAVORATORI DELLA PA	34
1.5.5. I COLLABORATORI AMMINISTRATIVO-GESTIONALI	34
1.5.6. OLTRE ALL'ATLETA PROFESSIONISTA ED IL VOLONTARIO: IL MANSIONARIO	35
<u>1.6. ANALISI DI ALCUNE FIGURE DI LAVORATORI SPORTIVI:</u>	<u>36</u>
1.6.1. IL TECNICO SPORTIVO	36
1.6.2. GLI ARBITRI E GLI UFFICIALI DI GARA	37
1.6.3. GLI AGENTI SPORTIVI.....	39
<u>1.7. SISTEMA GIUSLAVORISTICO: LE TIPOLOGIE CONTRATTUALI.....</u>	<u>41</u>
1.7.1. IL CONTRATTO DI LAVORO SPORTIVO SUBORDINATO	41
1.7.2. IL CONTRATTO DI LAVORO SPORTIVO AUTONOMO	42
<u>1.8. IL DIRITTO TRIBUTARIO E LO SPORT</u>	<u>44</u>
1.8.1. ANALISI FISCALE DELLO SFRUTTAMENTO DEL DIRITTO DI IMMAGINE DELLO SPORTIVO	48

1.8.2.	I PREMI SPORTIVI E LA LORO TASSAZIONE	49
1.8.3.	TASSAZIONE DEI COMPENSI EROGATI AGLI SPORTIVI DELLE SQUADRE NAZIONALI	51
2.	<u>SECONDO CAPITOLO: IL DIRITTO TRIBUTARIO CONVENZIONALE</u>	54
2.1.	<u>IL DIRITTO INTERNAZIONALE TRIBUTARIO</u>	54
2.2.	<u>LA RESIDENZA FISCALE IN ITALIA.....</u>	56
2.2.1.	DECRETO CRESCITA E D.LGS. N. 209/2023: DESCRIZIONE DEL REGIME PER I LAVORATORI SPORTIVI CD. IMPATRIATI	60
2.3.	<u>IL DIRITTO TRIBUTARIO CONVENZIONALE ED IL RUOLO DEL COMMENTARIO</u>	63
2.3.1.	LE DOPPIE IMPOSIZIONI ED I METODI PER ELIMINARLE.....	66
2.4.	<u>I REQUISITI PER L'APPLICAZIONE DELLE CONVENZIONI: ANALISI DELL'ARTICOLO 4 MODELLO OCSE, DELLE TIE BREAKER RULE E LA SPLIT YEAR CLAUSE.....</u>	70
2.4.1.	I TRASFERIMENTI FITIZI DI RESIDENZA: IL CASO DI VALENTINO ROSSI ED IL FISCO ITALIANO	75
3.	<u>TERZO CAPITOLO: LA TASSAZIONE DELL'ATTIVITÀ INTERNAZIONALE DEGLI SPORTIVI.....</u>	78
3.1	<u>I TRASFERIMENTI DEI CALCIATORI IN CORSO DELL'ANNO.....</u>	78
3.1.1.	PREMESSA: LA SENTENZA BOSMAN	78
3.2.	<u>IL REGIME DEGLI SPORTIVI IN UN'OTTICA INTERNAZIONALE: LE NORME CONVENZIONALI</u>	82
3.2.1.	L'ARTICOLO 17	82
3.2.2.	L'ARTICOLO 14	97
3.2.3.	L'ARTICOLO 15	98
3.3.	<u>INTERPRETAZIONE GIURISPRUDENZIALE DELL'ARTICOLO 17</u>	99
3.3.1.	CASO DEL SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICA BRASILIANO.....	99
3.3.2.	CASO VIALLI.....	101
3.3.3.	CASO DI THOMAS F. CHEEK V. HER MAJESTY DELLA COURT OF CANADA.....	102
3.4.	<u>PROSPETTIVE DI COMPARAZIONE: ANALISI DEGLI ORDINAMENTI SPORTIVI EUROPEI</u>	103
3.4.1.	IL SISTEMA SPAGNOLO	104

3.4.2.	IL SISTEMA FRANCESE	105
3.4.3.	IL SISTEMA TEDESCO	107
3.4.4.	IL SISTEMA INGLESE	109
4.	<u>CONCLUSIONI</u>	<u>112</u>
5.	<u>BIBLIOGRAFIA.....</u>	<u>116</u>
6.	<u>SITOGRAFIA.....</u>	<u>122</u>

INTRODUZIONE

Lo sport è nato come attività semplice e spontanea, quindi di per sé solo dilettantistica, ma poi si è trasformato in un fenomeno culturale, di importanza tale da essere posto al centro delle comunità, che riguarda, al tempo stesso, l'economia, l'etica e il diritto. Lo sport come attività ludica è essenziale per guidare i giovani, esso è anche uno strumento per formare e educare i ragazzi; quando si passa dalla dimensione ludica a quella economica emergono alcune problematiche.

Negli ultimi decenni, il mondo dello sport ha subito una trasformazione significativa, diventando un settore economico di primaria importanza; il fenomeno sportivo non è solo per il semplice divertimento, ma diventa l'attività principale degli atleti, da cui gli stessi traggono sostentamento; infatti gli sportivi sono sempre più atleti a 360°, intorno a loro non c'è solo l'attività di allenamento, ma sono sempre più presenti sponsor, merchandising, pubblicità, promozione dell'immagine e diritti televisivi. Questo crescente coinvolgimento economico ha portato ad una maggiore attenzione alla gestione finanziaria e fiscale nel settore sportivo. La questione fiscale nello sport assume quindi una rilevanza cruciale. Infatti, la mobilità internazionale degli atleti e degli allenatori, la diversificazione delle fonti di reddito e le complesse strutture societarie utilizzate per gestire i diritti d'immagine e gli sponsor pongono sfide significative per i sistemi fiscali nazionali. In questo contesto, le normative fiscali devono evolversi per garantire una corretta imposizione e prevenire l'evasione fiscale.

Uno degli strumenti principali utilizzati per affrontare queste problematiche a livello internazionale è il Modello di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni dell'OCSE¹, che fornisce linee guida per la tassazione dei redditi transfrontalieri. L'articolo 17 del modello OCSE è particolarmente rilevante nel contesto sportivo, in quanto disciplina la tassazione dei redditi degli artisti e degli sportivi. Questo articolo mira a evitare la doppia imposizione e a garantire che i redditi generati da eventi internazionali a cui partecipano gli sportivi siano tassati equamente, tenendo conto delle specificità delle attività sportive.

Questa tesi nasce dalla necessità di comprendere e di definire meglio come e dove gli sportivi sono tenuti a pagare le tasse, sia nei casi in cui il soggetto realizzi un trasferimento, sia nel caso in cui lo stesso effettui una prestazione in un luogo diverso da quello della residenza.

L'obiettivo di questa ricerca è l'analisi della questione fiscale che scaturisce dall'attività internazionale compiuta dagli sportivi, cioè si vuole comprendere come e dove deve lo sportivo pagare le tasse in conseguenza dell'attività che svolge. Di seguito a questa analisi si pone l'interrogativo sulla portata soggettiva dell'articolo che disciplina gli sportivi, cioè l'articolo 17 Modello OCSE; si vuole comprendere e spiegare quali soggetti rientrano all'interno del termine sportivo, per cui si ha l'applicazione della normativa specifica e chi invece rimane al di fuori di questa definizione, per cui non può vedere applicata la normativa nei propri confronti. Accanto a questa analisi si sviluppa quella che vuole comprendere le

¹ Detta anche OECD, organization for economic cooperatio and development.

conseguenze fiscali in seguito al trasferimento di uno sportivo da una società ad un'altra.

L'obiettivo di questa tesi è pertanto duplice, comprendere sia le conseguenze fiscali e come il fisco influisce nei trasferimenti degli sportivi ed anche la definizione del luogo in cui il soggetto è tenuto a pagare le tasse nelle situazioni in cui realizza una attività transfrontaliera.

Questa tesi è strutturata in tre capitoli, nella prima parte si analizzerà come è organizzato l'ordinamento sportivo, sia a livello internazionale che nazionale, poi il focus si sposterà su l'analisi della normativa interna italiana per quanto riguarda il mondo sportivo. Si analizza prima la legge abrogata la n. 91 del 1981 per poi soffermarsi su quella nuova, che è il d.lgs. 36/2021. Lo studio della riforma è funzionale a comprendere il sistema giuslavoristico che si applica agli sportivi in Italia e di conseguenza si indagherà la questione fiscale per questa particolare categoria di lavoratori. Nello specifico si vaglierà la questione del diritto d'immagine e dei premi erogati agli sportivi.

La seconda parte inizia con una introduzione del diritto tributario internazionale, per poi esaminare i diversi sistemi fiscali che sono utilizzati nel mondo ed una analisi, infine, del caso italiano con un focus sulla residenza fiscale prima e post-riforma; poi si introduce l'organizzazione dell'OCSE e le convenzioni internazionali istituite con il fine di eliminare le doppie imposizioni ed i metodi realizzati per raggiungere questo fine.

Nella terza parte invece, dopo che si sono studiati sia il contesto tributario internazionale che l'ambito di studi del diritto sportivo, si uniscono questi due elementi per riuscire ad analizzare un articolo del Modello di convenzione elaborata dall'OCSE, cioè l'articolo 17 che è stato creato e pensato proprio per gli sportivi nei casi di attività internazionale degli stessi.

Questo articolo verrà indagato in entrambi i suoi due commi e viene analizzato con una indagine della giurisprudenza, proprio per dare anche una prospettiva pratica delle problematiche che questo articolo dimostra.

Infine, si concluderà con una indagine comparata tra stati diversi, per vedere come la normativa sportiva viene disciplinata e per comprendere come viene definito lo sportivo all'interno dei diversi ordinamenti, anche dal punto di vista fiscale e così avere diversi spunti di riflessione.

1. PRIMO CAPITOLO: il sistema sportivo in Italia

1.1. L'ordinamento sportivo

L'elaborato inizia dall'analisi rapida ed introduttiva della disciplina del diritto sportivo, la sua collocazione all'interno dell'ordinamento italiano ed i suoi connotati essenziali.

Il diritto dello sport diventa interessante per i giuristi nel primo quarto dello scorso secolo, proprio quando emergono delle problematiche al riguardo.

Le caratteristiche proprie del diritto dello sport sono la globalità, per cui al suo interno si introduce ogni attività pertinente, da quella dei tifosi violenti ai contratti pubblicitari, poi vi è la interdisciplinarietà, avendo all'interno i contributi di diversi studiosi di varie discipline giuridiche ed infine la eterogeneità delle fonti.²

Per questi motivi il diritto sportivo è un oggetto di studio recente; infatti, per molti anni in ambito statale non era stato considerato con la stessa dignità di un sistema giuridico.

Il fenomeno sportivo in quanto è un ordinamento autonomo ha delle proprie norme, un autonomo sistema di giustizia e un apparato organizzativo, per cui si è chiamati a dare interpretazione e piena attuazione alle regole che vengono prodotte dallo stesso all'interno dell'ordinamento³.

La base normativa si ha all'interno della Legge n. 280/2003 nella quale il legislatore definisce l'autonomia dell'ordinamento sportivo, creando così un unicum nel panorama internazionale. Ciò definisce il profilo della autonomia e della autodichia, per cui, per quanto riguarda la giustizia, si parla di un sistema endo-ordinamentale e solo in via eccezionale, se vi è il coinvolgimento dei diritti soggettivi, allora si può passare alla giustizia ordinaria.

L'oggetto della trattazione riguarda lo sport, ma di fatto che cosa è lo sport?

Una definizione univoca di questo termine non si ha, nel tempo si sono susseguite diverse definizioni al riguardo, si è passati dalla definizione di esercizi compiuti da un singolo all'attività di veri e propri professionisti. Autorevole dottrina⁴, guardando dal punto di vista dei giuristi, ha definito lo sport sotto il profilo giuridico come l'attività per cui: "senza regole non può esistere alcun sport poiché esso è una attività convenzionale, dato che si fonda su regole accettate dai gareggianti".

²Coccia M., De Silvestri A., Forlenza O., Fumagalli L., Musumarra L., Selli L., *Diritto dello sport*, Firenze, 2004, pag. 5

³ Fracchia F., voce *Sport (diritto dello)*, in *Dig. disc. pubb.*, Utet, Torino, 1999, p. 467 ss.

⁴ In particolare, ci si riferisce a Francesco Paolo Luiso.

La prima definizione legislativa di sport la si ha all'articolo 2 della Carta Europea dello Sport di Rodi⁵ «qualsiasi forma di attività fisica fondata sul rispetto di regole che, attraverso una partecipazione organizzata o non organizzata, ha per obiettivo l'espressione o il miglioramento della condizione fisica e psichica, lo sviluppo delle relazioni sociali o l'ottenimento di risultati in competizioni di tutti i livelli». ⁶

1.1.1. L'ordinamento sportivo ed il principio di autonomia

L'ordinamento sportivo è un ordinamento autonomo se si segue la teoria prevalente nella dottrina, suffragata da Santi Romano⁷, per cui lo stesso si definisce come un ordinamento giuridico in quanto è prettamente giuridico il sistema di norme e sanzioni che è possibile rinvenire.

Se si segue la teoria della pluralità degli ordinamenti giuridici⁸ quindi ogni ordinamento che ha i caratteri della plurisoggettività, dell'organizzazione e della normazione è definibile come "istituzione" o "ordinamento giuridico".

L'ordinamento sportivo è dunque un ordinamento giuridico settoriale dotato di una propria autonomia che opera nel rispetto dell'ordinamento statale.

Stando all'insigne giurista, ogni ordinamento giuridico è una istituzione e viceversa ogni istituzione è un ordinamento giuridico⁹. Con la parola istituzione intende «ogni ente o corpo sociale» che si definisce con il termine organizzazione.

Il diritto nasce dunque, nel momento in cui il corpo sociale diventa organizzato, ossia diventa istituzione, formando di fatto una organizzazione. Quindi, non c'è società senza che si manifesti in essa il fenomeno giuridico (*ubi societas ibi ius*), per cui il primo elemento per parlare di ordinamento è la società, poi si devono avere gli altri due elementi per avere il quadro completo. ¹⁰

Dunque, seguendo questa teoria affinché vi sia un ordinamento giuridico si debbono avere:

1. La società come insieme di soggetti, cioè atleti e praticanti delle varie discipline sportive.
2. La normazione, l'insieme delle regole di organizzazione che sono poste dalle Federazioni, le quali sono di carattere tecnico per lo svolgimento delle competizioni.
3. Un ordine sociale, ovvero il sistema delle strutture entro cui i soggetti che fanno parte dell'ordinamento si muovono; frutto dell'attività delle Federazioni costituite per ogni disciplina sportiva, le società e le associazioni.

⁵Adottata dal Consiglio d'Europa nel 1992.

⁶ Pittalis M., Sport e diritto, Cedam, Scienze giuridiche, Wolters Kluwer, 2019, p. 11

⁷ Dottrina istituzionalistica del diritto elaborata per la prima volta nel 1918.

⁸ Si tratta proprio della teoria elaborata da Santi Romano, che prende il nome di teoria della pluralità degli ordinamenti giuridici.

⁹ Romano S., L'ordinamento giuridico, Sansoni nuova biblioteca, 1977, p. 25

¹⁰ Pittalis M., *Op. cit.*, 2019, p. 27

In sintesi, “l’Ordinamento Sportivo è, in sostanza, costituito dall’insieme dei soggetti che sono tesserati (atleti e tecnici) o affiliati (Associazioni e Società sportive) alle Istituzioni Sportive organizzate (Federazioni Sportive Nazionali e Discipline Sportive Associate) all’interno dell’Istituzione di vertice, ovvero il C.O.N.I., configurato dalla normativa statale come Ente Pubblico dell’Ordinamento Statale: a loro volta, poi, le Istituzioni Sportive Nazionali sono affiliate alle Istituzioni dell’Ordinamento Sportivo Internazionale (Federazioni Sportive Internazionali e Comitato Internazionale Olimpico). L’Ordinamento Sportivo realizza, altresì, una serie di normative proprie (ai vari livelli di C.O.N.I. e di singole Federazioni Sportive Nazionali e Discipline Sportive Associate)”¹¹. I seguaci della teoria istituzionalista elaborata da Santi Romano parlano dunque di ordinamenti giuridici settoriali¹² per indicare il fenomeno di soggetti che in modo collettivo operano dotati di propria autonomia, seppur operanti nel rispetto della supremazia dell’ordinamento statale.

Nel dopoguerra il modello di stato, come modello di stato unico, viene sostituito da un modello policentrico, decentrato a livello istituzionale, per esempio le organizzazioni che perseguono interessi pubblici, ma anche a livello territoriale con gli enti locali.

È possibile la nascita grazie all’autonomia privata, accanto all’unico sistema sociale dello stato come Istituzione principale che persegue gli interessi pubblici, del costituirsi di formazioni sociali che perseguono degli interessi collettivi in settori diversi, dando luogo ad “ordinamenti settoriali”.

Secondo, dunque, la teoria della pluralità di ordinamenti giuridici di Santi Romano esiste, in applicazione del principio di autonomia e di decentramento all’articolo 5 della Costituzione, il sistema-Stato ed una varietà di sistemi minori che sono chiamati ordinamenti giuridici settoriali, che assumono nel tempo un vasto valore nel sistema economico-sociale complessivo: per esempio si parla di ordinamento militare, ecclesiastico, quello giudiziario ed anche quello sportivo.

Il primo che in Italia ha messo i riflettori sull’importanza della scienza giuridica nel settore sportivo ed ha dato lustro allo studio della materia è stato Massimo Severo Giannini, che definisce il fenomeno sportivo come ordinamento originario, in quanto ha come fondamento della sua efficacia la sua forza normativa; non deriva da altri ordinamenti che lo giustificano, esso viene inoltre definito super statale e non territoriale¹³, però sempre secondo Giannini¹⁴ non è sovrano, cioè l’organizzazione dell’ordinamento non può imporre l’osservanza di ogni altro ordinamento.¹⁵

¹¹ Lubrano E., ordinamento sportivo e giustizia statale, Cap. XIV, all’interno del libro sport e diritto, profili istituzionali e regolamentazione giuridica, Colucci M., Jovene editore, 2019, 5ss.

¹² Maietta A., Lineamenti di diritto sportivo, Torino, 2016, p. 7

¹³ Battelli E., Diritto privato dello sport, Giappichelli, seconda edizione, 2021, p. 4 e ss.

¹⁴ Saggio di Giannini M. S. “prime osservazioni sugli ordinamenti giuridici sportivi”, pubblicato nel primo volume della rivista di diritto sportivo del 1949.

¹⁵ Del Vecchio P., Giacomardo L., Sferrazza M., Stincardini R., La giustizia nello sport tomo I, editoriale scientifica, 2022.

Lo Stato in quanto ordinamento sovrano non può mai realizzare la rinuncia di far valere la propria autorità.

Segue questa teoria la Cassazione del 1978 la n. 625, dove si ha un riconoscimento dell'ordinamento giuridico sportivo come autonomamente esistente ed originario; si riconosce come questo tipo di ordinamento si origina da quello internazionale che di fatto è la sua fonte.

La potestà normativa dell'ordinamento sportivo è una potestà originaria che deriva dall'ordinamento sportivo internazionale, che però in via esclusiva non è in grado di disciplinare il fenomeno sportivo; dalla Cassazione n. 625/1978¹⁶ si richiama come la potestà normativa attinente ai rapporti intersoggettivi privati e quindi l'ordinamento giuridico sportivo non può interferire. In questa decisione si teorizza come la struttura dell'ordinamento sportivo e la capacità amministrativa e normativa dello stesso sono insite nella sua esistenza.

L'ordinamento sportivo è sì autonomo, ma è all'interno di un ordinamento generale, per cui si può definire non indipendente, cioè deve essere integrato nell'ordinamento statale; anche se è un ordinamento settoriale, esso sottostà a quello statale, soprattutto quando si devono esercitare dei poteri sovrani per la tutela di interessi pubblici generali.

Questo caso può essere ben esemplificato da ciò che è accaduto durante la pandemia da Covid-19 con la sospensione delle gare sportive.

In contrapposizione a questa visione vi è quella del monismo, la quale prevede che solo lo stato è in grado di organizzare la collettività, per cui non si possono avere degli ulteriori sistemi giuridici al di fuori di quello statale, avendo solo lo stato la facoltà di organizzare e di regolamentare la società.

La teoria di Santi Romano che può essere definita come "istituzionalista" è in opposizione con quella di Kelsen "statualista" e "normativistica".

In quella di Romano quindi vi sono diverse società che convivono nello stesso stato con delle normative che sono tra di loro distanti, mentre Kelsen mette al centro l'autonomia di ogni ordinamento giuridico statale.

In Kelsen il diritto è norma e l'ordinamento giuridico rileva solo come insieme di norme.

A suffragio della teoria dominante in dottrina, cioè quella pluralista del diritto, si ha un fondamento nel vincolo di giustizia sportiva (Luiso 1975) perciò le Federazioni Sportive Nazionali devono accettare e conformarsi alle regole dettate dal Federazione Sportiva Internazionale; in ambito delle controversie che escludono la possibilità di un intervento dello stato in materia di tutele da apportare, ciò sarebbe l'espressione di una completa autodichia. Nella pratica, dunque, i tesserati devono devolvere le controversie che li riguardano alla giustizia sportiva. Questo vincolo si ritrova in una clausola negli statuti federali e si qualifica come un modo per sottrarsi alla giustizia statale.¹⁷

Le due teorie sono in evidente contrasto ed entrambe ancora hanno sostenitori nella dottrina; nello specifico i sostenitori della teoria monistica non riconoscono autonomia all'ordinamento diverso da quello statale, per cui se non vi è un intervento statale la regola giuridica non si applica, mentre secondo la teoria pluralistica esiste un ordinamento sportivo che ha poteri di normazione e

¹⁶ Cass. 11 febbraio 1978, n. 625 in Foro.it

¹⁷ Fisco e sport a cura di Magliaro A.: Cap. l'ordinamento giuridico sportivo di Paco D'Onofrio, 2018.

giudiziari per quanto riguarda il settore dell'attività sportiva, cioè è in ogni istituzione sociale che risiede il diritto.

Si risolve la diatriba dividendo in due categorie gli ordinamenti giuridici:

i primi sono quelli che hanno per oggetto gli interessi generali;

i secondi quelli che hanno al centro gli interessi settoriali.

La relazione tra i due consta nella dipendenza dei secondi dai primi, essendo i secondi collegati al riconoscimento che viene loro dato dall'ordinamento di primo tipo, per cui si può parlare di ordinamenti derivati.¹⁸

Riassumendo si può dire che l'ordinamento giuridico sportivo in Italia è riconosciuto come un ordinamento autonomo, essendo ravvisate le caratteristiche proprie di un ordinamento, per cui la pluralità di soggetti, una normazione sportiva ed infine un'organizzazione.

Con l'entrata in vigore della Costituzione il 1° gennaio 1948 si è data una lettura dell'articolo 2 della stessa, come un riconoscimento della teoria della pluralità degli ordinamenti giuridici.

Essenziale per definire l'autonomia dell'ordinamento sportivo è stata la legge del 17 ottobre 2003 n. 280; infatti prima della stessa era regnante l'incertezza in ambito di diritto sportivo, per esempio circa la sede dove si dovevano proporre le azioni.¹⁹

All'articolo 1 di questa legge si dice "La Repubblica riconosce e favorisce l'autonomia dell'ordinamento sportivo nazionale" ed anche che "I rapporti tra l'ordinamento sportivo e l'ordinamento della Repubblica sono regolati in base al principio di autonomia, salvi i casi di rilevanza per l'ordinamento giuridico della Repubblica di situazioni giuridiche soggettive connesse con l'ordinamento sportivo"²⁰

La lettura di questa norma sottolinea il carattere dell'autonomia dell'ordinamento, ma allo stesso tempo del creare e dettare regole senza andar contro i principi fondamentali dell'ordinamento nazionale; inoltre, si sostiene come nell'ordinamento autonomo è l'organizzazione italiana che fa parte del più ampio ordinamento internazionale.

L'ordinamento sportivo è sempre in una posizione inferiore rispetto a quello statale, quest'ultimo emana leggi costituzionali e di rango primario, mentre quello sportivo, essendo un ordinamento settoriale, può emanare solamente normativa secondaria, per cui può emanare regolamenti; tutte queste sono delle norme che sono subordinate a quelle superiori di rango legislativo e costituzionale che sono promulgate dallo Stato. Si può dunque definire l'ordinamento sportivo come un ordinamento infra-statale.

Widar Cesarini Sforza ha ampliato la teoria di Santi Romano, ritenendo che l'ordinamento sportivo sia parallelo a quello statale, indipendente e senza legami con quest'ultimo.²¹ Lo Stato quindi ignora, secondo l'autore, l'ordinamento sportivo, ma se si va contro i principi fondamentali della costituzione vi è un intervento statale.

¹⁸ Pittalis M., *Op. cit.*, 2019, p. 29

¹⁹ Pittalis M., *Op. cit.*, 2019, p. 647

²⁰ <https://www.nuovefrontierediritto.it/rapporti-fra-ordinamento-sportivo-e-ordinamento-statale/di> di Allegria A. (ultima visualizzazione il 09/06/24).

²¹ Cesarini Sforza W., *Il diritto dei privati*, Milano, 1929. 43 e ss.

Con la legge sopra citata, la n. 280/2003, si è posto un termine al conflitto tra ordinamento statale e sportivo, si è riconosciuta l'indipendenza di quest'ultimo, ma allo stesso sono stati introdotti dei limiti e dei confini; per esempio, il giudice statale interviene in tutti i casi di rilevanza giuridico-economica degli interessi lesi, in questi casi si è prevista la giurisdizione statale con riferimento a tutte le questioni amministrative.²²

1.2. Le fonti del diritto sportivo

Considerando l'ordinamento sportivo come derivato e la sua posizione stabile all'interno del sistema normativo statale, vi è la divisione tra fonti del diritto eteronome e quelle autonome; le prime derivano al di fuori dell'ordinamento sportivo, le seconde derivano da soggetti che appartengono allo stesso.²³

Tra le fonti autonome vi sono la Carta olimpica, le direttive e le raccomandazioni del comitato internazionale olimpico, a livello nazionale abbiamo invece lo statuto del CONI e le Federazioni sportive nazionali.

Le fonti eteronome invece sono a livello nazionale, la Costituzione, le leggi ordinarie e gli atti aventi forza di legge; invece, quelle sovranazionali sono il Libro Bianco dello sport, il Trattato di Lisbona del 2009, la Carta Europea dello sport, la Carta Internazionale dello Sport dell'UNESCO.

Questo sistema mette in luce il fatto che l'ordinamento sportivo italiano è un ramo di quello internazionale ai cui principi si conforma; ma è derivato e subordinato rispetto allo stato, per cui allo stesso modo si dovrà conformare ai principi ed alle direttive statali, in quanto fonti primarie che hanno una posizione di supremazia rispetto a quelle settoriali in ambito sportivo.

Si pone l'attenzione sulle fonti di legge costituzionale ed in questo caso l'analisi deve iniziare dal lungo elenco dell'articolo 117 della Costituzione al comma 3 vi è tra le altre materie di natura concorrente tra stato e regioni anche l'ordinamento sportivo.²⁴

Questo articolo è successivo alla riforma costituzionale n. 3 del 2001 (riforma del titolo V)²⁵, la quale ha riorganizzato la disciplina del rapporto tra Stato e regioni creando tre modelli di relazione; vi sono le materie che sono di natura concorrente tra lo stato e le regioni, quelle che sono di natura esclusiva ad appannaggio del potere statale e le materie residuali che sono di competenza solo delle regioni.

Per quanto riguarda l'ordinamento sportivo esso è governato dai principi che sono quelli statali, ma nello specifico la materia viene definita dalle singole regioni.

²² Sent. del Tar Lazio del 2007 dove si evince che i rapporti tra ordinamento statale e sportivo sono ordinati in base al principio della autonomia.

²³ Pittalis M., *Op. cit.*, 2019, p. 43

²⁴ Coccia M., De Silvestri A., Forlenza O., Fumagalli L., Musumarra L., Selli L., *Op. cit.*, p. 20 e ss.

²⁵ Prima della riforma del titolo V non vi erano direttamente alcune disposizioni che contemplavano lo sport.

L'attribuzione delle funzioni amministrative è distinta tra lo stato e le regioni. Il primo, con la creazione di un ministero competente e con il CONI, esercita le materie in tema di sport.

Le regioni invece svolgono le funzioni di promozione, diffusione ed organizzazione della pratica sportiva.

Oltre a questo richiamo esplicito all'interno della Carta costitutiva vi sono diversi richiami allo sport, per esempio in diversi altri articoli come nell'articolo 3 comma 2, nella parte in cui si menziona il pieno sviluppo della persona umana, l'articolo 18 che tutela il diritto e la libertà di associazione²⁶, l'articolo 32 che tutela il diritto della salute, l'articolo 2²⁷ che rimarca come nella Costituzione lo sport venga tutelato non solo come valore e come attività dell'individuo, ma anche nelle sue formazioni sociali, tra cui si introducono anche quelle sportive come espressione della personalità degli individui.

La pratica sportiva viene ricondotta dunque tra i diritti inviolabili dell'uomo; ci si riferisce alla pratica sportiva singolare, ma anche a quella in organizzazioni sociali strutturate, con una pluralità di individui riuniti in virtù della natura dell'attività svolta.

Con riguardo all'articolo 32 si fa riferimento ad una tutela della salute psicofisica dell'individuo, che ha espressione in campo sportivo nel diritto all'integrità fisica.²⁸

Il diritto dello sport viene quindi riconosciuto come attività prodromica per la realizzazione proprio di diritti costituzionalmente riconosciuti (come, per esempio, il diritto alla salute, della libertà di associazione) che sono connessi al fenomeno sportivo; come conseguenza²⁹ si ha il fatto che si possa parlare di diritto dello sport come diritto fondamentale costituzionalmente tutelato.

Il sistema italiano si conforma a quello internazionale e comunitario, trae influenze da entrambi questi settori, in attuazione dell'articolo 117 comma 1 della Costituzione. Vi sono quindi delle influenze comunitarie ed internazionali a cui il sistema italiano si deve conformare e da cui è condizionato.

Nel trattato di Roma del 1957 non vi erano riferimenti allo sport, solo successivamente in quello di Lisbona del 2009 all'articolo 165 del TFUE (Trattato sul funzionamento dell'unione europea) vi è un richiamo allo sport tra le competenze di coordinamento e sostegno dell'UE.³⁰

L'attività sportiva è disciplinata dal diritto dell'Unione Europea come attività economica ex art. 2 e 7 del TFUE.

²⁶ La libertà di associazione sportiva come espressione della libertà di associazione ex art. 18 cost. viene costituzionalmente tutelata. Non vi è una definizione costituzionale di associazione, per dare protezione ad ogni forma associativa che non sia vietata dalla legge.

²⁷ Pittalis M., *Op. cit.*, 2019, p. 23

²⁸ Magliaro A., *fisco e sport*, 2018, Trento.

²⁹ Gimini M., *Libertà associative e fenomeno sportivo*, Napoli, 2022.

³⁰ Articolo 6 del TFUE descrive le competenze definite di sostegno, L'Unione può solamente sostenere, coordinare o integrare l'azione dei suoi Stati membri. Oltre allo sport tra queste competenze vi sono la tutela e miglioramento della salute umana, l'industria, la cultura, il turismo, l'istruzione, la formazione professionale, la gioventù, la protezione civile e la cooperazione amministrativa.

In ambito europeo si utilizza la definizione di *sporting exception* per parlare della materia sportiva all'interno della comunità europea. L'unione europea, in seguito all'introduzione del TFUE, assume un ruolo di fonte primaria sulle attività sportive, ma allo stesso tempo si riconosce il principio di autonomia dell'ordinamento sportivo. L'intento è stato quello di non trattare lo sport come ogni altra attività economica.

L'immagine che viene in mente, quando si parla del sistema sportivo mondiale, è quella di una piramide. L'organizzazione sportiva, in una struttura internazionale, ha alla base le società sportive³¹, poi sopra le Federazioni e le Leghe³², ed infine il vertice viene occupato dal Comitato Internazionale Olimpico (CIO), il quale è una organizzazione internazionale non governativa senza fini di lucro, con poteri legislativi, esecutivi e giurisdizionali, che rappresenta a livello mondiale lo sport.^{33 34}

Il CIO è il soggetto che a livello sovranazionale disciplina le regole dell'ordinamento sportivo.

Allo stesso sono affiliati tutti i comitati olimpici nazionali; l'ordinamento sportivo ha dunque carattere mondiale a cui si collega una idea di originarietà, basandosi di fatto solo sulla forza propria, ma non avendo il carattere di sovranità su altri ordinamenti.

Si parla di una pluralità degli ordinamenti sportivi: ogni Federazione sportiva internazionale, una sola per ogni disciplina, costituisce per ogni sport un ordinamento giuridico sportivo internazionale, per far sì che vi siano delle regole univoche affinché si possano creare delle competizioni internazionali.

Le Federazioni internazionali dettano le regole della disciplina in una certa categoria e le singole Federazioni nazionali si devono adattare a quelle regole.

Queste sono norme contrattuali vincolanti, nel limite in cui uno stato aderisce al CIO, con un atto di volontà.

Ogni federazione dipende dal CIO, in quanto per esistere deve essere riconosciuta dallo stesso.

Nella dimensione europea è inoltre importante e centrale il documento del "Libro Bianco sullo sport" del 2007 che si concentra nello specifico nel ruolo sociale dello sport, per cui l'attenzione passa da quella iniziale che guarda al ruolo economico dello sport a quello sociale dello stesso. Esso è stato presentato dalla commissione europea ed è il contributo in materia di sport della stessa commissione; tra gli obiettivi di questo atto vi è la volontà di porre l'accento sulla

³¹ Nascono per diffondere la pratica sportiva sul territorio nazionale, con l'affiliazione presso una Federazione acquistano la denominazione di soggetto dell'ordinamento

³² Le leghe di società o di atleti vengono istituite all'interno delle Federazioni, per iniziativa dei soggetti partecipanti, per le esigenze di rappresentatività endo-federale. Esse hanno potere di autogoverno e di autoregolazione, come enti di natura privatistica. La prima lega istituita è stata la lega calcio del 1946.

³³ Regola 15 della Carta Olimpica: essa è la fonte principale dell'ordinamento sportivo internazionale; è lo statuto del CIO, ne detta le regole, le norme di funzionamento, inoltre disciplina i rapporti con i comitati olimpici nazionali e le Federazioni internazionali.

³⁴ Pittalis M., *Op. cit.*, 2019, p. 58

visibilità dello sport in Europa per far sì che venga preso in considerazione in Europa per il miglioramento della sua governance.³⁵

1.3. La struttura dello sport in Italia: Il C.O.N.I. e le Federazioni nazionali

Il C.O.N.I.³⁶ (acronimo per Comitato Olimpico Nazionale Italiano) è un ente non economico, nello specifico è una autorità di disciplina di organizzazione e gestione delle attività sportive, istituito nel 1914; esso è il vertice dell'ordinamento sportivo italiano ed ha una personalità giuridica di diritto pubblico³⁷; ha sede in Roma ed è posto sotto la vigilanza del Ministero per i beni e le attività culturali. Tutti i soggetti dell'ordinamento sportivo sono soggetti al C.O.N.I. al di là della Federazione di appartenenza. Esso sovrintende a tutte le manifestazioni sportive e di conseguenza vi sono gli sportivi che soggiacciono alla regolamentazione dell'ente; nasce per dare la possibilità agli atleti italiani di partecipare alle Olimpiadi, ma fin da subito ebbe lo scopo di promuovere e diffondere lo sport.³⁸ Le Federazioni sportive nazionali sono soggette all'ordinamento sportivo, esse hanno natura privatistica, per cui ciò che emanano sia se si parla di direttive che di regolamenti hanno efficacia limitatamente ai soggetti che ne sono tesserati.

Le singole Federazioni per esistere necessitano di un atto di riconoscimento che viene conferito dal CONI che ha quindi effetti costitutivi.

Il riconoscimento della personalità giuridica è concesso a seguito del controllo del Consiglio Nazionale³⁹ del CONI dei requisiti, che se mancanti o se vengono meno in un momento successivo, comportano il non riconoscimento o la sua revoca. I requisiti sopra citati riguardano lo svolgimento di una attività sportiva; l'affiliazione ad una Federazione internazionale ed attuazione delle regole dettate dalla stessa e dal CIO; la presenza di un ordinamento statutario e regolamentare ispirato alla democrazia; procedure elettorali e composizione degli organi direttivi in conformità con l'articolo 16 comma 2 del D.lgs. 242 del 1999, assicurando il riconoscimento di una sola Federazione nazionale per ogni sport.⁴⁰ Le singole Federazioni poi devono richiedere la qualificazione professionistica per l'attività sportiva; ad oggi in Italia gli sport che hanno la qualifica di

³⁵ Maietta A., *Op. cit.*, 2016, p. 26 e ss.

³⁶ Istituito con legge del 16 febbraio 1942, n. 426.

³⁷ Definito così dalla L. 20 marzo 1975, che ha introdotto il C.O.N.I. nella tabella degli enti pubblici para statali; confermato successivamente dal decreto legislativo n. 242 del 1999.

³⁸ Battelli E., *Op. cit.*, 2021, p. 21 e ss.

³⁹ Organo, insieme alla Giunta, di governo del C.O.N.I.

⁴⁰ Buscema L., *Diritto dello sport. Profili giuspubblicistici*, Torino, 2021, p. 123

professionisti e di conseguenza hanno avuto l'autorizzazione dal CONI sono: il calcio serie A, B, C, la pallacanestro di serie A1, il ciclismo ed il golf. La legge fondamentale del C.O.N.I. è lo statuto che detta le regole di organizzazione e di disciplina dell'ente; l'ultima modifica apportata allo stesso è del 2020. Tra le norme dello statuto in questa sede è utile ricordare l'articolo 4 che definisce "l'autonomia e l'indipendenza di giudizio e valutazione" dell'ente "da ingerenze di natura politica, religiosa ed economica".

Riprendendo la legge costitutiva del C.O.N.I., cioè la legge n. 426 del 1942, nello specifico all'articolo 5 si definiscono le Federazioni come "organi del CONI"; andando avanti nella lettura dell'articolo si dice che le Federazioni possono definire le norme tecniche ed amministrative per il funzionamento e le regole sportive per l'esercizio dello sport.

Con la legge del 1981 del lavoro sportivo si detta l'autonomia delle stesse Federazioni, prima considerate solo come degli organi del CONI.

Per cui esse sono associazioni sottoposte e rette da norme di diritto privato⁴¹, specificamente come associazioni sportive non riconosciute, mentre il CONI permane come ente pubblico.

Nel 2002 per far fronte agli ostacoli che sono derivati dalla natura pubblicistica dell'ente è stata costituita con legge⁴² una società che segue le norme del diritto privato che si chiama CONI S.p.A.⁴³ grazie alla quale riesce ad operare con maggiore autonomia rispetto all'organismo pubblico, nonostante il fatto che sia posseduta del tutto dallo Stato; riesce quindi a predisporre delle risposte più veloci e celeri che il mondo dello sport necessita, rispetto ai lunghi iter del procedimento amministrativo.

L'autonomia delle Federazioni viene configurata come di natura statutaria, tecnica, organizzativa e gestionale, ma non viene escluso il controllo.⁴⁴

La natura di autonomia ed indipendenza delle Federazioni rispetto al CONI è stato recentemente definita anche dalla Corte dei conti su una richiesta di inserimento delle stesse nell'elenco Istat per calcolare il bilancio dello stato. In quella occasione si è definito come il controllo del CONI sulle Federazioni è di tipo formale non sostanziale, per cui le Federazioni non sono da considerare come degli enti pubblici e quindi, per questo motivo, non sono soggette al controllo dell'Istat⁴⁵.

In sintesi, per descrivere la figura delle Federazioni sembra consona l'immagine del Giano bifronte; questa natura ibrida si sostanzia nelle due dimensioni, quella privatistica e quella pubblicistica, convivono all'interno dell'istituzione delle Federazioni, potendo compiere atti a valenza pubblicistica, come le affiliazioni delle società, ma anche quelli di natura privatistica, come provvedimenti di applicazione delle norme tecniche. Le funzioni di rilevanza pubblicistica sono elencate all'articolo 23 dello statuto del CONI, che riguardano

⁴¹ Art. 15 co. 2, legge 242 del 1999

⁴² La n. 178 del 2002, istituisce la società CONI servizi, con la finalità di creare una struttura di supporto dell'ente pubblico CONI, Oggi questa società è ancora mutata e prende il nome di Sport e Salute S.p.A.

⁴³ Pittalis M., *Op. cit.*, 2019, p. 69.

⁴⁴ Bruno G., *Autonomia sportiva e fenomeni negoziali*, edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2012, p. 101 e ss.

⁴⁵ Del Vecchio P., Giacomardo L., Sferrazza M., Stincardini R., *Op. cit.*, 2022, p. 119 e ss.

esigenze di interesse generale, come il curare la partecipazione degli atleti alle competizioni internazionali, per esempio, oppure l'assicurare il corretto svolgimento delle competizioni nel territorio nazionale.

1.4. Analisi della Legge che ha regolato per 40 anni il panorama sportivo italiano (la legge del 23 marzo 1981, n. 91)

Negli anni Settanta confluiscono nel calcio diversi interessi di ordine economico, contemporaneamente si ha una fuga dalla giustizia endo associativa inidonea a risolvere le conflittualità e si sviluppa una attenzione da parte dei giuristi nella materia del diritto sportivo.

Tutto ciò culmina nel 1978 con l'azione del Pretore milanese che blocca il calcio-mercato⁴⁶ per la mancanza di normative di riferimento e specifiche violazioni delle leggi sul collocamento del lavoro di cui alla legge n. 264/1949. Nello specifico il pretore sottolineava come i calciatori, in quanto lavoratori subordinati dovevano sottostare alle norme vigenti per quella figura di lavoratore, tra cui, per esempio, il divieto della intermediazione privata.

Ancora prima dell'azione del procuratore vi erano stati dei casi in cui la giurisprudenza si era contraddetta a causa di una normativa inesistente.

In particolare, si ricorda la tragedia di Superga dove persero la vita i calciatori del Torino, in quel caso non veniva riconosciuto alla società il diritto di risarcimento, anche perché il legame tra il calciatore e la società era un rapporto di appartenenza ed il contratto di lavoro era un contratto d'opera⁴⁷; mentre qualche anno dopo la Cassazione sul caso del giocatore Meroni, sempre del Torino, che era stato vittima di un incidente in auto, si è pronunciata diversamente.⁴⁸ Infatti, si riconosceva il rapporto di subordinazione tra la società ed il calciatore, per cui si è accordato il risarcimento dei danni per responsabilità di terzo.

Questi sono due casi famosi ed emblematici, che a causa della loro portata tragica rimangono nella storia del calcio italiano, però andando oltre alla tragedia, questi sono dei chiari casi indicatori di come fosse necessaria, in quel tempo una chiarezza in materia di lavoro sportivo.

Lo sport si stava evolvendo e stava assumendo sempre più importanza anche dal punto di vista economico, con tutti i diversi interessi che vi girano ancora oggi intorno, per cui non solo la passione dei tifosi, ma tutto ciò che riguarda la tematica degli sponsor, dei diritti tv, del merchandising e dei diritti

⁴⁶ Attività di trattativa e di stipulazione dei contratti per definire il trasferimento dei calciatori da una società ad un'altra.

⁴⁷ Pittalis M., *Op. cit.*, 2019, p. 147

⁴⁸ Verrini M., il rapporto di lavoro sportivo, 2005 p. 16 e ss. <https://www.studiolegaleverrini.it/pdf/Il%20Rapporto%20di%20Lavoro%20sportivo.pdf> (ultima visualizzazione il 08/07/24)

d'immagine. La legge n. 91 del 1981 nasceva per disciplinare giuridicamente e dare quindi una base legislativa al lavoro sportivo professionistico, per cui hanno molto influito allo svilupparsi della stessa le influenze e gli interessi economici intorno al mondo del calcio; questo sport chiedeva una eliminazione delle incertezze sulla qualificazione del rapporto di lavoro fra atleta e società sportiva ed una normativa chiara e fruibile per tutti. Per sbloccare la situazione in impasse creata dal provvedimento del pretore e per evitare che il calcio mercato potesse essere irrimediabilmente compromesso da questa situazione si è emanato da prima un decreto-legge, il n. 367 del 1978, che è stato poi convertito in legge. La legge del 23 marzo 1981 n. 91 che ne consegue nasce per riconoscere e dare dignità al lavoro dello sportivo, dandogli una tutela maggiore che prima non si aveva. Questa legge ha governato il mondo dello sport professionistico per ben 40 anni, fino a quando l'evoluzione della disciplina ha richiesto un'altra disposizione sistematica della materia.

Nel corso degli ultimi decenni anche il fisco ha mostrato sempre più interesse verso il settore sportivo, caratterizzato, con riferimento all'ambito professionistico, da ingenti profitti ed investimenti.

In un primo momento questa legge, tanto aspettata dagli specialisti del settore, aveva soddisfatto e dato risposte per la regolazione del settore professionistico, ma quasi subito sono nate diverse problematiche che si sono sviluppate dal fatto che l'ambito soggettivo di applicazione di questa normativa era molto ristretto rispetto all'ampiezza, alla diversità e complessità di situazioni che il mondo sportivo prospettava. Infatti, all'interno della qualificazione di lavoratore professionista non vi rientravano diversi sportivi, come per esempio il pallavolista di serie A, solo perché la Federazione sportiva non aveva la qualifica professionistica, ma che di fatto e formalmente poteva essere equiparato come sportivo al calciatore di serie A. Per cui nella pratica la situazione di incertezza precedente alla legge rimaneva per la maggior parte degli sportivi, che avevano solo una qualificazione residuale nella legge tributaria, mentre la lacuna giuslavoristica era ancora presente, come anche l'esigenza di maggiori tutele.

1.4.1 Caratteristiche della legge n. 91 del 1981

Dopo aver introdotto la legge che ha disciplinato per la prima volta lo sport professionistico, dandogli una identificazione ed una qualificazione giuridica, definendo questa figura non solo dal punto di vista giuslavoristico, ma anche tributario, la si vuole approfondire, iniziando con il dire che la stessa nasce con l'idea di distinguere i professionisti che avevano il proprio introito maggiore dallo sport dagli amatori, i quali praticavano lo sport a fine ludico e non come lavoro principale; l'intento che si voleva realizzare è stato subito chiaro che non fosse possibile da attuare, anzi la legge ha accentuato delle differenze per mezzo di trattamenti difforni per delle situazioni che, nei fatti, avevano diritto a delle condizioni di lavoro simili. La legge è stata abrogata recentemente con i decreti legge che verranno di seguito descritti, ma c'è da dire che essa ha avuto un impatto sul mondo sportivo importante, regolandolo di fatto per circa 40 anni l'intera disciplina, regolamentando lo sport professionistico e definendo gli aspetti

del contratto di lavoro sportivo; si sviluppò anche un lato negativo di questa legge che delineava invece dei trattamenti diseguali che posero la necessità di una nuova disciplina che fosse più simile alla realtà ed alle esigenze del mondo sportivo. L'elemento in particolare per cui la legge del 1981 non era sufficiente a soddisfare le esigenze del complesso universo degli sport in Italia era la mancanza di tutela per il lavoratore dilettante che di fatto doveva essere qualificato al di sotto dell'articolo 2094 c.c., ma che non riceveva la stessa tutela che veniva rilasciata per i professionisti. La tutela definita dalla legge speciale era solamente per i soggetti che erano qualificati all'interno dell'articolo 2, ma la prassi ha reso chiaro come, al di là della qualifica che veniva data dalla Federazione, la prestazione del dilettante era nei fatti e nella sostanza equiparabile a quella del professionista. Per cui si rilevava come vi fosse un vuoto normativo nei confronti del dilettante, il quale attuava una prestazione che prevedeva degli impegni fissi ed una costanza, ma dall'altra riceveva anche un compenso da parte della società a cui si era tesserato, nella specie di somme di denaro mensili, per cui nei fatti realizzando e qualificando il rapporto come di lavoro subordinato. Si può concludere con il dire che a parità di prestazione, che aveva i caratteri della continuità e del titolo oneroso, non si aveva la stessa tutela e lo stesso trattamento tra i dilettanti ed i professionisti nello specifico per tutele si considerano il trattamento pensionistico, la tutela sanitaria e l'assicurazione contro i rischi⁴⁹, come erano regolate dagli articoli 7 e ss. della 91/81. I dilettanti producevano un reddito che era qualificato all'interno della categoria dei redditi diversi e per questo motivo alle società dilettantistiche la legge non imponeva la realizzazione di contributi previdenziali. Un'altra differenza riguardava anche il vincolo sportivo, il quale è stato rimosso per i professionisti, rimasto ancora in vigore, fino alla modifica apportata con i decreti della riforma del 2021, il quale ha come intenzione l'abolizione progressiva di questo istituto anche per i dilettanti.

1.4.2. La situazione del professionista di fatto

Si definivano come "professionisti di fatto" tutti quegli atleti che erano qualificati come dilettanti, per decisione della Federazione di appartenenza. Questo soggetto però si differenziava dal dilettante in quanto svolgeva una attività in modo oneroso e continuativo.⁵⁰ Questo era un fenomeno presente nella prassi che nasceva per legare la pratica agonistica ad una retribuzione, ma che non aveva una fonte in leggi dello stato, né in regolamenti federali, ma nasceva proprio dallo studio della dottrina e dai casi pratici che avevano portato la giurisprudenza a qualificarli in questi modo. I cd. amateurs definiti in precedenza, che la legge del 1981 voleva dividere dai professionisti, non erano equiparabili ai professionisti di fatto, essi avevano delle caratteristiche proprie molto differenti. Il professionista di fatto svolgeva una attività sportiva dietro compenso ed in modo continuativo, essendo quella derivante dall'attività sportiva la fonte di reddito

⁴⁹ Con il decreto del 3 novembre 2010 (Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 296 del 20 dicembre 2010) si è definita una forma di assicurazione obbligatoria anche per i dilettanti, ma non copre come quella dei professionisti anche le malattie professionali

⁵⁰ Pittalis M., *Op. cit.*, 2019, p. 189

principale, questa definizione differisce appunto da quella di amateur. Questo soggetto però non veniva trattato come un professionista, ma come un soggetto diverso che non poteva essere incluso nell'articolo 2, creando così, senza una apparente motivazione, delle regolamentazioni giuridiche diverse, essendo nei fatti una posizione equiparabile.⁵¹

Entrambi gli sportivi avevano dunque diritto a ricevere una retribuzione per il lavoro svolto per mezzo di un contratto di lavoro subordinato, la differenza sostanziale stava nel fatto che solo il professionista poteva avere un contratto di lavoro sportivo tipico e di fatto lo stesso poteva usufruire delle tutele previdenziali e di tutte le garanzie del caso.⁵² La disciplina contrattuale che seguiva questo soggetto era varia, non si aveva la presunzione di lavoro subordinato, come avveniva per i professionisti⁵³, ma in questo caso erano le parti che qualificavano il rapporto di lavoro come autonomo o subordinato; inoltre, la normativa da seguire era quella all'interno del Codice civile e in particolare del lavoro subordinato, ma la stessa poteva avere una qualifica anche atipica come di un contratto di ingaggio o di collaborazione sportiva. Parte della dottrina aveva cercato quindi di ampliare la portata soggettiva della legge sul professionismo sportivo anche ai professionisti di fatto, ma questa operazione di ampliamento della portata soggettiva di una legge che definisce deroghe alla normativa generale, seguendo la normativa dell'articolo 14 delle preleggi del c.c. non può essere realizzata, perché si deve seguire una interpretazione restrittiva della materia.

Per eliminare le divergenze che si sono qualificate in precedenza vi sono stati diversi disegni di legge, sia per poter ampliare la disciplina anche per le atlete donne, ma anche per definire una copertura previdenziale dei dilettanti. Tutti i tentativi di riforma sono caduti in un nulla di fatto, fino alla legge delega numero 86 del 2019 che ha avuto una finalizzazione, seppur con tempi non celeri, in una riforma di grande importanza per il mondo sportivo.

Correlato al tema appena trattato si hanno delle pronunce della corte di giustizia dell'unione europea. In primis si pone l'accento sul caso *Deliège v. Ligue Belge de judo ASBL*⁵⁴, il quale interessava una judoka professionista la quale contestava la legittimità della regolamentazione sportiva belga che imponeva agli atleti professionisti di essere in possesso di un'autorizzazione della propria Federazione nazionale per poter partecipare a gare internazionali, nello specifico si parlava in questo caso delle Olimpiadi di Atlanta 1996.⁵⁵ Lo sport praticato dall'atleta era configurato come uno sport individuale, che era ritenuto come amatoriale, per cui al di fuori delle attività economiche, ma la corte stessa affermò

⁵¹ Di Nella L., Indraccolo E., Lepore A., Del Vecchio P., Palazzi S., Manuale di diritto dello sport, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2021, p. 300 e ss.

⁵² Liotta G., Santoro L., lezioni di diritto sportivo, Giuffrè, Milano, 2020, p. 94.

⁵³ Si ha presunzione di lavoro subordinato per i professionisti tranne nei tre casi disciplinati dall'articolo 3 comma 2.

⁵⁴ Sent. n. 51 /96 dell'11 aprile 2000 della Corte di Giustizia europea, sito di euro-lex nel quale si è consultata la pronuncia della corte: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61996CJ0051&from=HR> (ultima visualizzazione il 09/07/24)

⁵⁵ Cantamessa L., Riccio G. M., Sciancalepore G., lineamenti di diritto sportivo, Giuffrè editore, Milano, 2008, 212; dal capitolo "la libera circolazione degli sportivi europei" si ritraggono i casi della corte di giustizia della sua evoluzione ed influenza nell'ordinamento europeo.

che “la qualificazione che viene data dalle singole federazioni nazionali non inficia la qualificazione di carattere economico dello stesso ai fini dell’applicabilità del diritto europeo”. La Federazione che era convenuta sostenne che il diritto comunitario non potesse essere applicato alle attività sportive dilettantistiche. La corte sostenne, in contrapposizione a quanto eccepito dalla federazione, all’interno della sentenza: “il fatto che un’associazione o Federazione sportiva qualifichi unilateralmente come dilettanti gli atleti che ne fanno parte non è di per sé tale da escludere che questi ultimi esercitino attività economiche ai sensi dell’articolo 2⁵⁶ del Trattato”.

L’atleta riteneva che i suoi diritti fossero stati violati, in particolare quello che concerneva la libera prestazione dei servizi, come definito all’interno dell’articolo 59 del trattato CE, ritenendo che l’ostacolo realizzato dalla federazione di non permetterle di partecipare alla competizione internazionale aveva creato un danno grave alla sua carriera. La corte riteneva che le norme di selezione non determinassero una impossibilità di accesso al mercato del lavoro e non vi erano delle clausole di cittadinanza che limitavano l’accesso ai cittadini degli stati membri di poter partecipare. Le norme siffatte non potevano essere una restrizione della libera prestazione di servizi che era espressamente vietata all’articolo 59 del trattato CE. Per cui le Federazioni potevano emanare le norme per realizzare la selezione come meglio credevano; essendo proprio dello sport questo processo di selezione, si ritenne che lo stesso non fosse in contrasto con la libera circolazione e la prestazione dei servizi.

La Corte di Giustizia affermava che si dovevano qualificare gli sport individuali e quelli dilettantistici alla luce del diritto europeo, tenendo conto delle caratteristiche proprie dello sport e non dovendo definirsi sulla base della loro qualifica; inoltre, la Corte europea aveva riconosciuto che le regole relative alla convocazione erano decise dagli organismi sportivi, avendo di fatto i mezzi e le competenze per poterle al meglio espletare. Quindi per concludere da questa sentenza ne derivava che il semplice qualificare uno sport da parte di una Federazione come dilettante, non poteva impedire il fatto che gli stessi esercitavano attività economiche. Erano rilevanti in questo caso anche i rapporti economici connessi con l’attività sportiva, per cui tutto il mondo dell’organizzazione e delle sponsorizzazioni che girava intorno a questi eventi, in questo caso quindi verrebbero meno questi introiti se non vi fosse l’attività dello sportivo, anche se qualificato come dilettante. Per cui se l’attività che veniva realizzata dal dilettante era economica, anche senza un compenso da parte della società era da considerare possibile l’applicazione del trattato UE. La corte infine definiva come la qualifica che la federazione da era inutile, in quanto doveva essere in concreto verificata la natura dell’attività realizzata dallo sportivo, si sottolineava quindi che gli amateurs, se avessero prestato servizi, avrebbero potuto richiedere l’applicazione del Trattato.

⁵⁶ Venegono ricompresi all’interno dell’articolo 2 del Trattato, come attività economica, la prestazione di lavoro subordinato o una prestazione di servizi retribuita.

Il secondo caso invece riguarda il signor Kolpak⁵⁷, giocatore di pallamano sloveno che giocava all'interno di una squadra tedesca ed aveva un cartellino come giocatore extra-comunitario, ma si scontrava ciò con il limite dei due giocatori non europei per squadra. Lo sportivo impugnava il regolamento sulla base del principio di non discriminazione che si trovava nell'accordo che aveva istituito una associazione tra la comunità europea e la repubblica slovacca, che all'epoca non era ancora entrata all'interno dell'unione. Per cui si estende con questa sentenza il divieto di discriminazione anche ai soggetti extra comunitari, essendo questo divieto espresso nell'accordo sopra citato all'articolo 38; la corte, quindi, accoglie le istanze dello sportivo, ritenendo che la norma fosse incompatibile con l'accordo stipulato dalla comunità europea con la Slovacchia. Il signor Kolpak era legato alla società con un contratto di lavoro in presenza degli elementi propri del lavoro subordinato, per cui il corrispettivo fisso e la prestazione di lavoro, la corte lo aveva qualificato nei fatti come uno sportivo professionista.

Dalla breve analisi di queste sentenze si desume come la decisione delle Federazioni di avere la qualifica di professionista o meno, non limitava le analisi sostanziali a livello comunitario per verificare la vera natura del rapporto prodotto tra le parti, il quale doveva essere indagato in concreto.

Il diritto comunitario in questo caso si impone in modo chiaro sulle norme delle varie Federazioni sportive.

In conclusione, si può dire che è chiaro come i principi comunitari dei Trattati comunitari possono essere applicati al professionista di fatto, in quanto la corte di giustizia qualifica, come nel caso Deliège, l'attività di uno sportivo dilettante come un'attività economica. La giurisprudenza europea ritiene come una prestazione di lavoro retribuita debba a tutti gli effetti essere qualificata come una attività economica e debba avere le tutele che le competono per questa qualifica, per cui le problematiche che si avevano a livello nazionale di qualifica e di mancanza di tutela di questa figura, trovano invece nel contesto europeo una soluzione ed un riconoscimento che si potrà avere nel contesto italiano solo successivamente con la riforma del 2021.

1.5. La Riforma dello sport del 2021

La disciplina sportiva è stata oggetto di un profondo cambiamento in seno all'ordinamento sportivo, si è assistito ad una abrogazione della legge del 1981 ed una riforma sistematica della materia con una serie di decreti attuativi e modificativi che si susseguono nel tempo per aggiornare la materia.

Questa riforma ha cercato di colmare queste lacune lavorando sulla disciplina giuslavoristica-tributaria degli sportivi.

⁵⁷ Sent. n. 438/00 dell'8 maggio 2003 della Corte di Giustizia europea. Dal sito eur-lex. Europa la pronuncia della corte <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX%3A62000CJ0438> (ultima visualizzazione il 09/07/24)

Data l'abrogazione della Legge de qua, l'intera disciplina è ora determinata dal d.lgs. n.36/2021 che riprende i principi cardini della legge del 1981, avendo quest'ultima caratterizzato una storica liberalizzazione dei lavoratori sportivi, dando maggiore garanzia economica e personale agli sportivi.

Nel rispetto della legge precedente, si è cercato di riordinare la materia secondo le direttive del parlamento e dando normazione ad un settore, come quello dilettantistico che fin ad ora non ne aveva avuto una al pari di quella professionistica. Il governo si è dunque attrezzato per dare risposta a questa esigenza, i lavori sono nati con Legge delega n. 86 dell'8 agosto 2019 ("Deleghe al Governo in materia di disposizioni di ordinamento sportivo, di professioni sportive nonché di semplificazione"), con cui si dava il potere al governo di poter realizzare dei decreti legislativi. Le problematiche riscontrate da questa riforma, oltre agli interessi economici che un settore come quello dello sport porta con sé, sono stati legati alla convergenza socio-economica in cui il nostro paese si trovava in quel periodo, cioè la pandemia da Covid-19 che ha spostato l'attenzione in altri settori. Notevole è la portata innovativa di tale complessiva riforma dello sport, per l'impianto valoriale alla stessa sotteso e per la trattazione uniforme ed organica di interi ambiti concettuali e normativi.⁵⁸L'istituto del decreto legislativo trova disciplina nell'articolo 76 della Costituzione, esso è un atto normativo avente forza di legge, adottato dal governo per delega di una legge emanata dal parlamento. La legge del parlamento serve a limitare il potere di azione del governo, indicando i principi ed i criteri direttivi, definendo la durata e l'oggetto della delega. A questa legge sono susseguiti cinque decreti legislativi:

1. Decreto Legislativo del 28 febbraio 2021 n. 36 che ha ad oggetto l'attuazione dell'articolo 5, recante "riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivo professionistici e dilettantistici nonché di lavoro sportivo";
2. Decreto Legislativo del 28 febbraio 2021 n. 37 avente ad oggetto l'attuazione dell'articolo 6, recante "misure in materia di rapporti di rappresentanza degli atleti e delle società sportive e di accesso e esercizio della professione di agente sportivo";
3. Decreto Legislativo del 28 febbraio 2021 n. 38 con oggetto l'attuazione dell'articolo 7, recante "misure in materia di riordino e riforma delle norme di sicurezza per la costruzione e l'esercizio degli impianti sportivi e della normativa in materia di ammodernamento o costruzione di impianti sportivi";
4. Decreto Legislativo del 28 febbraio 2021 n. 39 avente ad oggetto l'attuazione dell'articolo 8, recante "semplificazione di adempimenti relativi agli organismi sportivi"; istituisce il Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche

⁵⁸ Articolo di Pittalis M. L'attuazione della legge delega 8 agosto 2019, n. 86 in tema di ordinamento sportivo, professioni sportive e semplificazione, nel Corriere giuridico n.6/2021.

5. Decreto Legislativo del 28 febbraio 2021 n. 40 avente ad oggetto l'attuazione dell'articolo 9, recante "misure in materia di sicurezza nelle discipline sportive invernali"⁵⁹

In questo scritto la nostra attenzione si focalizzerà nello specifico sul primo decreto, il quale è stato subito oggetto di riforme a causa delle materie molto delicate di cui tratta. Dopo la pubblicazione degli stessi si ha avuto la pubblicazione di un ulteriore decreto, il D.L. "Sostegni" il quale ha rinviato al 1° luglio 2022 l'avvio della riforma, mentre per altri ancora ⁶⁰più in là per via delle criticità che sono emerse dalle audizioni parlamentari. Dopo la riforma il discrimine tra lavoratore sportivo e l'amatore sarà il semplice elemento della onerosità della prestazione, mentre il lavoratore sportivo è colui che esercita attività sportiva, dietro un corrispettivo (al di là dei volontari sopra citati) senza la distinzione di genere ed a prescindere del settore che sia professionistico o dilettantistico. La prestazione sportiva a titolo oneroso è sempre qualificata come lavoro, solo quelle del volontario a titolo gratuito sono al di fuori di questa qualificazione.

Le organizzazioni sportive si possono dunque avvalere di volontari a cui viene deferito un rimborso spese per l'attività prestata o di lavoratori che ricevono un compenso per il lavoro prestato.

Un altro punto della riforma da tenere in considerazione e su cui porre l'accento è quello della abolizione del vincolo sportivo, questa cancellazione è già avvenuta per i professionisti con la legge del 1981, per cui questo istituto rimaneva solo per la categoria dei dilettanti.⁶¹

1.5.1. Elementi di differenza tra la legge del 1981 ed i nuovi decreti-legge: disciplina del lavoratore sportivo e la nuova figura dei volontari

Al fine di svolgere un'analisi relativa alla tassazione dei redditi derivanti da prestazioni sportive, occorre innanzitutto capire cosa si intende per sportivo professionista e successivamente capire che tipo di rapporto di lavoro può sussistere nei suoi confronti. Ricordiamo come l'obiettivo di questa riforma fosse quello di colmare la differenza tra i lavoratori sportivi professionistici e quelli dilettantistici. La legge del 1981 all'articolo 2, rubricato "professionismo sportivo" definiva l'ambito di applicazione della legge dal punto di vista soggettivo, cioè i

⁵⁹ Dipartimento per lo sport: <https://www.sport.governo.it/it/attivita-nazionale/riforma-dello-sport/normativa/> (ultima visualizzazione 07/06/24)

⁶⁰ I dlgs n. 37, 38, 39, 40 del 2021 sono entrati in vigore nel dicembre del 2023

⁶¹ Lo sportivo dilettante aveva l'obbligo di prestare l'attività sportiva per una data società con cui si è tesserati, per una durata che la singola Federazione stabilisce; questo istituto veniva definito anche mezzo ergastolo ostativo. Il contesto normativo e giurisprudenziale comunitario era contrario con il mantenimento del vincolo, in quanto lo stesso era visto come un limite alla libertà contrattuale degli atleti. L'obiettivo di questo cambiamento, avvenuto con l'articolo 31 del decreto della riforma è stato anche quello di equiparare la posizione dei professionisti a quella dei dilettanti, conferendo alle parti ampia libertà negoziale, potendosi di fatto il lavoratore sportivo liberare dalla società senza dover attendere il suo consenso.

soggetti che la devono seguire.⁶² L'articolo sopra menzionato escludeva dell'applicazione della legge i soggetti dell'ordinamento sportivo che appartenevano a Federazioni non professionistiche. Inoltre, la lettura che la dottrina propone di questa norma si divide tra una lettura restrittiva ed una più ampia. Per i primi, dottrina più seguita, solo i soggetti nominati in questo articolo potevano usufruire della normativa di riferimento, senza la possibilità di operare una interpretazione estensiva, invece per gli esponenti della seconda teoria l'elenco era solo esemplificativo e non esauriente delle figure di professionisti.

Ciò che si necessitava per essere dei lavoratori sportivi professionisti sono tre requisiti:

1. La continuità dell'attività sportiva
2. L'onerosità della stessa
3. La qualifica della Federazione di appartenenza come professionistica (ad oggi le Federazioni nazionali che hanno tale qualifica sono solo quattro: il calcio serie A, B, C la pallacanestro di serie A1, il ciclismo ed il golf, per cui per tutti gli altri sport non si poteva avere l'applicazione della legge).

In maniera residuale si ricavava la posizione dello sportivo non professionista, il dilettante. Fino alla nuova modifica accorsa nell'ultimo anno si aveva una qualificazione dello sportivo dilettante solo ai fini fiscali, in particolare agli articoli 67 e 69 del T.U.I.R.⁶³; all'interno dei redditi diversi dell' art. 67, comma 1, lett. m) venivano dunque inserite, dopo l'introduzione dell'articolo 37, comma 1 lett. c) della legge 342 del 2000 "le indennità di trasferta, i rimborsi forfettari di spesa, i premi e i compensi che vengono erogati nell'esercizio delle attività sportive dilettantistiche".

Prima della modifica del 2021 l'ispettorato del lavoro nel 2016 aveva definito il lavoratore sportivo come un *tertium genus*, rispetto a quello subordinato ed a quello autonomo. Questa definizione poi è stata modificata con l'introduzione dell'articolo 25 del d.lgs. 36/21. Abrogato l'articolo 2 della precedente legge, si disciplina il lavoratore sportivo all'articolo 25⁶⁴, il quale è rubricato appunto "lavoratore sportivo":

È lavoratore sportivo l'atleta, l'allenatore, l'istruttore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara che, senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o

⁶² Ai fini dell'applicazione della presente legge, sono sportivi professionisti gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi ed i preparatori atletici, che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal CONI e che conseguono la qualificazione dalle Federazioni sportive nazionali, secondo le norme emanate dalle Federazioni stesse, con l'osservanza delle direttive stabilite dal CONI per la distinzione dell'attività dilettantistica da quella professionistica.

⁶³ Riforma dello sport: occasione persa per definire gli ambiti giuslavoristici e fiscali degli sportivi a cura di Magliaro A. e Censi S., nel il fisco 6/2021

⁶⁴ D.lgs. n.36/2021.

dilettantistico, esercita l'attività sportiva verso un corrispettivo al di fuori delle prestazioni amatoriali di cui all'articolo 29.⁶⁵

Per prima cosa si parla di settore dilettantistico, come di quello professionistico, per cui si supera la riserva a favore del professionismo della legge. L'articolo 25 introduce tra i lavoratori sportivi non solo gli atleti, per cui coloro che effettivamente fanno parte della squadra o che gareggiano in gara, ma vi è l'arbitro di gara, per cui costui è in grado di esercitare l'attività ed essere inquadrato ai fini contrattuali come lavoratore autonomo, subordinato o con una prestazione occasionale, di cui si dirà nei paragrafi successivi, ma anche la figura del direttore di gara vi rientra.

Nella legge del 1981 all'articolo 3 si inquadrava l'atleta professionista come un lavoratore subordinato e solo per questa figura vi era una presunzione assoluta iuris et de iure di rapporto di lavoro subordinato con la società di appartenenza; presunzione che non operava per gli altri lavoratori sportivi diversi dall'atleta, per cui per ogni caso concreto, di volta in volta, bisognava verificare la natura del rapporto incorrente tra le parti.⁶⁶

Al secondo comma di questo articolo si specificavano le ipotesi in presenza delle quali si parlava di lavoro autonomo, ma essa era una categoria residuale che si applicava solo quando i requisiti dettati da questo articolo erano soddisfatti.

La corrispondenza di questa norma la si ritrova all'articolo 27 del d.lgs. 36/2021, la disciplina è molto simile a quella dell'articolo abrogato, solo che si elimina la fattispecie della onerosità per quanto riguarda il contratto di lavoro, aprendo alla possibilità di avere un contratto di lavoro sportivo a titolo gratuito.

Al terzo comma vi è la descrizione della fattispecie di lavoro autonomo ed i requisiti in presenza della quale esso si può configurare.

Questo articolo sostanzialmente ricalca quello della normativa precedente. La figura del lavoratore sportivo, come individuata nell'articolo 25 comma 2, a livello giuslavoristico si può inquadrare come lavoratore subordinato, lavoratore autonomo, lavoratore coordinato e continuativo e lavoratore che produce una prestazione occasionale. L'articolo 25, comma 3-bis del D.lgs. 36/2021, dopo il decreto modificativo 120/2023 stabilisce che si possano avere anche dei prestatori di lavoro occasionale. Quindi si ammette la possibilità di lavoro autonomo occasionale, art. 2222 e le prestazioni occasionali art. 54-bis D.L. 50/2017. La prestazione ha i caratteri della occasionalità se il compenso è marginale, il lavoratore è autonomo nel programmare il proprio lavoro e lo stesso non è inserito nell'organizzazione aziendale.

La originaria dicotomia che si aveva tra sportivo professionista e quello dilettante adesso si è trasformata tra quello professionista ed il volontario. L'articolo 29 di nuova formazione disciplina che "le società e le associazioni sportive possono avvalersi nello svolgimento delle proprie attività istituzionali di volontari che mettono a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere lo sport, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro,

⁶⁵ Chi è il lavoratore sportivo con la Riforma dello Sport-Asso360 <https://www.asso360.it/blog/chi-e-il-lavoratore-sportivo> (ultima visualizzazione il 12/06/24).

⁶⁶ Maietta A., *Op. cit.*, 2016, p. 77 e ss.

neanche indiretti, ma esclusivamente con finalità amatoriali”. Il volontario è caratterizzato dal fatto di essere una persona che non ottiene un compenso per il lavoro che produce, ma è la stessa normativa che prevede delle eccezioni, non si parla mai di compenso per l’attività realizzata dal volontario, ma si parla piuttosto di premi, compensi occasionali per le spese di viaggio, vitto, alloggio e trasporto per prestazioni al di fuori del comune di appartenenza, indennità e rimborsi, che hanno una base legislativa nello stesso articolo 29 al comma 2. Questa attività presso un ente è incompatibile con altri rapporti di lavoro autonomo o subordinato retribuiti presso lo stesso ente. La qualifica di volontario si acquisisce in modo preventivo con una dichiarazione del prestatore, per giustificare la gratuità del rapporto e le motivazioni della sua attività.⁶⁷In sede di correttivo si passa dal termine amatore a quello di volontario e per evitare le problematiche che si erano avute con la formulazione precedente; infatti in precedenza le somme percepite dagli amatori erano in esenzione fino all’importo di euro 10.000⁶⁸, per essere sottoposte a tassazione per l’intero importo, se venisse superato questo limite, si aveva una sorta di imponibilità retroattiva. Si definisce, senza eccezioni, che non possono essere retribuite in alcun modo come prestazioni; si può parlare solo di rimborsi per spese documentate e che non formino il reddito del percipiente.⁶⁹ Con il D.L. del 31 maggio 2024 n.17⁷⁰ si è aumentata la soglia dei rimborsi per i volontari dai 150 a 400 euro mensili, per cui anche per questi soggetti si hanno continui cambi normativi a significato di come la normativa sia centrale e di grande attualità.

1.5.2. Elementi formali del contratto sportivo

L’articolo 4 della L.91 del 1981 ci definiva gli elementi essenziali del contratto subordinato di lavoro sportivo: esso veniva realizzato per iscritto, ciò veniva definito come un requisito *ad substantiam actum*⁷¹. Questo non era un requisito che si trovava normalmente nel contratto di lavoro, ma veniva introdotto sia per tutelare lo sportivo, che per dare la possibilità alle Federazioni di attuare dei controlli celeri sui contratti e risolvere più velocemente le controversie. Un altro requisito che l’articolo 4 definiva riguardava le parti del contratto; infatti, solo le società per azioni e quelle a responsabilità limitata potevano stipulare i contratti con gli atleti professionisti. Se non si seguivano queste direttive il contratto era nullo, si discuteva se la nullità potesse derivare solo dalla mancanza della forma scritta oppure se anche per la mancanza del rispetto dei contratti tipo; nel comma successivo si richiamava come si dovesse rispettare il contratto tipo, approvato

⁶⁷ Fabietti F. e Ventura A., Il lavoratore sportivo alla luce della riforma del settore e dei decreti correttivi, in quaderni operativi del commercialista del lavoro, 2023.

⁶⁸ Dell’articolo 69, co. 2 d.P.R. n. 917/1986.

⁶⁹ Riforma dello sport: modifiche alle figure del lavoratore sportivo e dell’ex amatore ora volontario, di Magliaro A. e Censi S., il fisco 34/2022.

⁷⁰ Recante “Disposizioni urgenti in materia di sport, di sostegno didattico agli alunni con disabilità, per il regolare avvio dell’anno scolastico 2024/2025 e in materia di università e ricerca.”

⁷¹ Pittalis M., *Op. cit.*, 2019, p. 154 ss.

in sede di accordo collettivo, per cui se vi fossero delle clausole peggiorative, quest'ultime si dovevano eliminare a favore di quelle più favorevoli. Anche dopo la riforma i requisiti predisposti all'articolo 4 rimangono in vita, all'interno questa volta dell'articolo 27 dal comma 4 al 6:

“Il rapporto di lavoro si costituisce mediante assunzione diretta e con la stipulazione di un contratto in forma scritta, a pena di nullità, tra lo sportivo e la società destinataria delle prestazioni sportive, secondo il contratto tipo predisposto ogni tre anni dalla Federazione Sportiva Nazionale, dalla Disciplina Sportiva Associata e dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative, sul piano nazionale, delle categorie di lavoratori sportivi interessate, conformemente all'accordo collettivo stipulato.⁷²

5. La società ha l'obbligo di depositare, entro 7 giorni dalla stipulazione, il contratto presso la Federazione Sportiva Nazionale o la Disciplina Sportiva Associata per l'approvazione. Insieme a questo tipo di contratto devono essere depositati tutti gli ulteriori contratti stipulati tra il lavoratore sportivo e la società sportiva, per cui anche quelli che hanno ad oggetto diritti di immagine o promo-pubblicitari relativi o comunque connessi al lavoratore sportivo.

6. Le eventuali clausole contenenti deroghe peggiorative sono sostituite di diritto da quelle del contratto tipo.”

Il comma 2 dell'articolo 26 riguardo all'estensione temporale definisce come il contratto possa avere una durata non superiore ai 5 anni, dopo i quali ne possono derivare altri, purché vi sia il consenso tra le parti, oppure si può avere la rinnovazione dello stesso. Prima del termine il contratto può essere ceduto a titolo oneroso con il consenso delle parti e con il rispettarsi della normativa della Federazione sportiva nazionale di appartenenza. Subito dopo la emanazione del decreto, si è riscontrata una necessità di avere delle integrazioni, ciò si è realizzato con il D.lg. n. 163/ 2022 che reca delle significative modifiche al decreto precedente. Successivamente è stato emanato un altro d.lgs. del 29 agosto 2023 n.120, il decreto correttivo bis che introduce questa novità:

- Nella definizione di lavoratore sportivo dell'articolo 25 sopra dettagliato, si è introdotta anche la figura di “ogni altro tesserato che svolge verso un corrispettivo le mansioni rientranti, sulla base dei regolamenti tecnici delle Federazioni sportive nazionali e delle Discipline sportive associate⁷³, anche paralimpiche, con esclusione delle mansioni di carattere amministrativo-gestionale”.

Queste prestazioni devono essere realizzate a favore di un soggetto dell'ordinamento che può essere: soggetto iscritto al Registro Attività sportive

⁷² Ispettorato nazionale del lavoro, CIRCOLARE N. 2/2023.

⁷³ Esse rappresentano una particolare disciplina sportiva, ma a differenza Federazioni sportive nazionali, le stesse non rientrano nel programma del C.I.O., per cui non sono nel novero degli sport olimpici.

dilettantistiche, a favore delle Federazioni sportive, alle Discipline sportive associate e gli Enti di promozione sportiva.

1.5.3. Figure particolari di lavoratori:

1.5.4. I lavoratori della PA

Un piccolo focus sui lavoratori della PA: essi possono prestare la propria attività nell'ambito delle società e associazioni sportive dilettantistiche con queste caratteristiche:

- in qualità di volontari;
- fuori dall'orario di lavoro (fatti salvi gli obblighi di servizio);
- previa comunicazione all'amministrazione di appartenenza;
- la prestazione sportiva non deve pregiudicare il regolare svolgimento del servizio.

L'articolo 25 comma 6 definisce l'obbligo di richiesta del permesso per i pubblici dipendenti che vogliono intraprendere il lavoro sportivo. Questa normativa è stata dettagliata con un decreto della presidenza del Consiglio dei ministri, n. 296 del 2023, il quale specifica come vi debba essere una insussistenza del conflitto di interessi con l'attività lavorativa svolta presso la PA ed anche che l'assenza di cause di incompatibilità di diritto che ostacolano l'esercizio delle funzioni che il dipendente deve svolgere.^{74 75} In questo caso, si avrà diritto al solo rimborso delle spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto per prestazioni fuori dal comune di residenza del percipiente e tali rimborsi non concorrono a formare reddito.⁷⁶

1.5.5. I collaboratori amministrativo-gestionali

Per tutti coloro che non rientrano nell'articolo 25 si applica la disciplina laburistica comune a tutti i lavoratori; si parla nello specifico dei collaboratori amministrativo gestionali, coloro che forniscono una prestazione nell'ambito di una professione che ha l'abilitazione al di fuori dell'ordinamento sportivo, per esempio i fisioterapisti, i commercialisti, il medico che agiscono e prestano il

⁷⁴ Redazione di fisco e tasse, articolo sul lavoro sportivo dei dipendenti pubblici <https://www.fiscoetasse.com/rassegna-stampa/34936-lavoro-sportivo-le-regole-per-i-dipendenti-pubblici.html> (u. visualizzazione 07/06/24)

⁷⁵ <https://www.asso360.it/riforma-dello-sport/lavoro-sportivo-dei-dipendenti-pubblici/> (ultima visualizzazione 07/06/24) articolo sul lavoro sportivo per i dipendenti pubblici.

⁷⁶ Circolare n. 20bis/2023 – Riforma del lavoro nel settore sportivo <https://www.terrazzini.it/circolare-n-20bis-2023-riforma-del-lavoro-nel-settore-sportivo/8> ultima visualizzazione 09/06/24)

proprio lavoro per una attività sportiva, ma non vi rientrano all'interno. Il collaboratore amministrativo-gestionale invece si introduce all'interno del gruppo dei soggetti che hanno un regime agevolato dal punto di vista fiscale e previdenziale. Viene meno la collocazione della figura del collaboratore sopra descritto all'interno del regime del reddito diverso. Post-riforma la disciplina per questi soggetti viene introdotto e spiegata all'interno dell'articolo 37⁷⁷. Se sono dipendenti si avrà un contratto di lavoro subordinato, mentre se co.co.co segue la disciplina delle collaborazioni ai sensi dell'art. 409, comma 1 n. 3 c.p.c.; come sopra richiamato non si possono qualificare come lavoratori sportivi, per cui nei loro confronti non si applica la disciplina contrattuale del lavoro sportivo. Essi hanno le stesse agevolazioni fiscali e contributive a cui sono sottoposti i dilettanti: per cui si ha la franchigia fiscale di 15.000 euro annui, mentre per l'attività autonoma e di co.co.co vi è l'esenzione contributiva fino alla soglia di 5.000 euro.⁷⁸

1.5.6. Oltre all'atleta professionista ed il volontario: il mansionario

Il 21 febbraio 2024 è stato pubblicato il decreto con il mansionario, un elenco delle mansioni necessarie per lo svolgimento dell'attività sportiva sulla base dei regolamenti tecnici delle singole discipline, per opera del dipartimento dello sport.⁷⁹⁸⁰ Questo serve a dare attuazione alla disciplina dell'articolo 25 comma 1-ter del D.lgs. n.36/21. Le mansioni, al di là di quelle definite dalla legge, sono quelle comunicate dalle Federazioni sportive nazionali, dalle discipline sportive associate, sulla base di regolamenti tecnici, sempre togliendo quelle di carattere amministrativo-gestionale.⁸¹ I soggetti che vengono elencati all'articolo 25 sono sette categorie, che nel settore dilettantistico ed in quello professionistico esercitano l'attività sportiva in modo regolare; tra questi vi sono anche i direttori tecnici ed i dirigenti sportivi. I primi avviano la disciplina sportiva dei praticanti ed i secondi realizzano il controllo tecnico. I dirigenti sportivi possono essere quelli federali di società o associazioni sportive, essi hanno un ruolo di gestione e di direzione, i primi divengono soggetti dell'ordinamento con la nomina, i secondi con il tesseramento presso l'ente di appartenenza. Altro elemento da definire è cosa si intende per tesseramento, la stessa riforma all'articolo 15 lo definisce come "l'atto formale con il quale la persona fisica diviene soggetto

⁷⁷ D.lgs 36/2021.

⁷⁸Articolo di fisco e tasse sull'inquadramento dei collaboratori amministrativi <https://www.fiscoetasse.com/domande-e-risposte/12417-riforma-dello-sport-come-si-inquadrano-i-collaboratori-amministrativi.html> del 2023 (ultima volta controllato il 07/06/23)

⁸⁰ <https://www.informazionefiscale.it/elenco-mansioni-lavoro-sportivo-svolgimento-attivita> 8 ultima verifica il 09/06/24) di Rodrigo F., articolo sulle mansioni necessarie per lo svolgimento dell'attività.

dell'ordinamento sportivo ed è autorizzata a svolgere attività sportiva con una associazione o società sportiva". Con tale atto formale un soggetto assume dunque la qualifica di soggetto dell'ordinamento sportivo e può partecipare al sodalizio sportivo.⁸² Per la figura dell'atleta il tesseramento gli permette di partecipare all'attività ed alle competizioni, ed impongono allo stesso il rispetto delle direttive delle Federazioni dei singoli sport.⁸³ Con questo atto il tesserato si impegna a rispettare lo Statuto, i regolamenti interni ed ad adire solo gli organi di giustizia sportiva per le controversie.⁸⁴ In dottrina si è configurato questo istituto come una operazione complessa che coinvolge tre soggetti: l'atleta, la società di appartenenza e la Federazione; la persona si tesserava ad una società che lo iscrive successivamente alla Federazione a cui la società è affiliata⁸⁵. La necessità della presenza di questo istituto deriva dal fatto che l'ordinamento sportivo presenta il carattere della autonomia, per cui solo coloro che hanno un rapporto particolare con la Federazione devono sottostare alle norme dettate da quell'ordinamento. Nell'esperienza del calcio vi è una norma del regolamento FIFA sullo status ed i trasferimenti internazionali dei giocatori, nello specifico l'articolo 5 che definisce come un calciatore che gioca come professionista o dilettante per la società deve essere tesserato con un'associazione. Questo istituto si intreccia con la disciplina dell'abolizione del vincolo sportivo per gli atleti dilettanti, per cui dopo l'entrata in vigore di questa nuova disciplina i tesseramenti avranno durata annuale, per cui gli stessi hanno diritto di recesso in qualsiasi momento.⁸⁶ Di fatti tra gli obblighi derivanti dal tesseramento vi è quello del vincolo sportivo, che definisce il dovere di esercitare l'attività sportiva solo con la società di appartenenza; per cui non vi è la possibilità di tesserarsi con altra società all'interno della stessa Federazione di appartenenza.

1.6. Analisi di alcune figure di lavoratori sportivi:

1.6.1. Il tecnico sportivo

All'interno della figura del tecnico rientrano gli allenatori, gli istruttori ed i maestri sportivi, i quali rivestono una grande importanza sociale, educativa e culturale.⁸⁷ La figura dell'allenatore, nello specifico nel calcio, ha delle particolari norme da seguire. L'allenatore ha il divieto di tesserarsi per più di una società nella stessa stagione ed il tesseramento è un elemento essenziale per esercitare la propria attività. Regolamento della F.I.G.C. richiama come gli allenatori sono responsabili per la condotta morale degli sportivi; infatti, lo stesso deve dare un esempio di disciplina e correttezza e rispettare le istruzioni della società. Sui

⁸² Gimini M., *Op. cit.*, 2022, p. 87 e ss.

⁸³ Del Vecchio P., Giacomardo L., Sferrazza M., Stincardini R., *Op. cit.*, 2022.

⁸⁴ Battelli E., *Op. cit.*, 2021, p. 57 e ss.

⁸⁵ L'affiliazione è un modus per acquisire lo status di soggetto dell'ordinamento per gli enti, le società e le associazioni sportive.

⁸⁶ Pittalis M., *Op. cit.*, 2019, p. 110

⁸⁷ Pittalis M., *Op. cit.*, 2019, p. 105

direttori tecnico-sportivi incombe l'onere di giudicare le capacità e le potenzialità di atleti e tecnici, operando le principali scelte di mercato. La libertà dello stesso sta principalmente nel sistema di gioco, nelle scelte tecniche e nella selezione dei giocatori. Tra i requisiti vi è anche l'iscrizione nell'albo dei tecnici, vi sono diversi livelli che gli allenatori devono raggiungere per poter allenare una data categoria. Il rapporto con il club è un rapporto di lavoro dipendente o autonomo, a differenza degli atleti in questo caso non opera una presunzione, ma bisogna verificare di volta in volta se operano le norme sul diritto sportivo professionistico dipendente.

In Italia vi è la figura dell'esonero dell'allenatore, negli altri stati si procede al licenziamento, ma in Italia questo non è possibile, perché per procedere in questo modo si necessita della giusta causa, che non si riscontra nelle prestazioni che non raggiungono le attese della società. L'allenatore non può essere licenziato, ma viene esonerato dal compiere gli adempimenti del contratto, egli deve essere pagato dalla società, che però non riceve più la sua prestazione. Questo istituto è una caratteristica propria del diritto sportivo, figura creata ad hoc per gli allenatori e per le società che non erano più soddisfatti del suo operato. Esempio dell'utilizzo di questo istituto è ciò che ha realizzato la società calcistica Napoli che dopo la vittoria dello scudetto e la chiusura del rapporto con il precedente allenatore ha avuto un periodo travagliato per trovarne un degno sostituto. Infatti, si sono succeduti tre diversi CT, che non sono riusciti però a raggiugnare ciò che il precedente aveva realizzato. Ogni allenatore esonerato ha diritto alle mensilità definite nel contratto, e se contratto pluriennale al termine della stagione, in quanto esonerati hanno diritto al recesso unilaterale.

1.6.2. Gli arbitri e gli ufficiali di gara

La persona dell'arbitro, anzi detto direttore di gara, è un soggetto che deve garantire lo svolgimento della competizione sportiva in modo regolare, essi quindi dirigono le gare, accertano l'attività e registrano i risultati; questa figura è ricompresa all'interno dei lavoratori sportivi ex articolo 25 del D.lgs. n. 36/2021 e nello specifico viene regolata dal comma 6-bis. La problematica che nasce per questa figura riguarda la qualificazione del rapporto di lavoro, se si parla di lavoro autonomo o subordinato. Gli arbitri venivano indicati come dei pubblici ufficiali, per la rilevanza pubblicistica delle loro funzioni, ma questa visione è stata superata dalla definizione di Federazione come ente privatistico.

Post-riforma si definisce questa figura all'interno dell'articolo 28 nei seguenti termini "Il contratto individuale col direttore di gara è stipulato dalla Federazione Sportiva Nazionale o dalla Disciplina Sportiva Associata o dall'ente di Promozione Sportiva competente". Il percorso per diventare direttore di gara è disciplinato ed è differente in base alle singole Federazioni sportive. Implica generalmente la frequenza di un corso di formazione organizzato dalla Federazione e il superamento di un esame/test abilitante, con conseguente

rilascio del patentino. Sono generalmente richiesti inoltre determinati requisiti di età (minima e massima) e di buona condotta.

Si analizza a questo punto una questione che è stata sollevata da un direttore di gara, Fabrizio Pasqua, il quale aveva lavorato come arbitro di calcio della serie A dalla stagione 12/13 alla 20/21; egli ritiene che la sua attività dovesse essere qualificata come rapporto di lavoro subordinato, mentre era stata qualificata come una attività di lavoro autonomo. Per la difesa dell'arbitro il rapporto deve essere qualificato come di lavoro subordinato, sussistendo di fatto il rapporto, in particolare il fatto che vi erano degli allenamenti minimi settimanali, sanzioni disciplinari in caso di violazione delle norme di condotta, irrogazione di sanzioni disciplinari, impossibilità di rifiuto della prestazione.⁸⁸ La causa è ancora in corso, per cui i suoi sviluppi sono ancora incerti, ma quello che si rivendica è una tutela maggiore per la categoria dei direttori di gara visti i numerosi obblighi a cui sono tenuti a sottostare; sicuramente la riforma segue questa direzione avendo appunto introdotto questa figura nel novero dei lavoratori sportivi, situazione di fatto differente da quella precedente. La Cassazione nel 2009 (sez. Lavoro, 12 maggio 2009, n. 10867) in analoga questione aveva qualificato questo rapporto come un rapporto di tipo autonomo: sulla base del fatto che nella legge in vigore all'epoca, per cui la n. 91/1981 non erano annoverati tra i soggetti a cui si potesse applicare; il richiamo si aveva solo all'articolo 1 del regolamento associazione italiana arbitri dove si qualificava come gli arbitri "senza alcun vincolo di subordinazione prestano la loro attività".

Post-riforma l'introduzione dell'arbitro e la sua qualificazione come lavoratore sportivo implica che lo stesso può esercitare come lavoratore autonomo, subordinato oppure una collaborazione coordinata e continuativa o occasionale⁸⁹; il richiamo dell'articolo 27 della presunzione per gli atleti di qualificazione del rapporto di lavoro come subordinato non si applica per i direttori di gara,⁹⁰ per cui si deve avere una previsione espressa di quella qualifica, altrimenti opera il rapporto di lavoro autonomo. La qualificazione del lavoro in un modo piuttosto che in un altro ha delle conseguenze dal punto di vista dei diversi benefici economici, tra cui il TFR, la malattia e le ferie. Inoltre, opera la differenza tra il regime dei professionisti e dei dilettanti, infatti per i primi non opera il limite definito all'articolo 36 comma 6, dell'esenzione fino ai 15.000 euro annui e della tassazione solo per la parte eccedente tale importo; per cui per il settore professionistico non è prevista alcuna soglia di esenzione. In precedenza, come la sentenza sopra citata conferma, non era applicabile al direttore di gara il contratto di lavoro subordinato o parasubordinato; per cui questa figura ha subito

⁸⁸ Articolo in Calcio e finanza, <https://www.calcioefinanza.it/2024/01/30/fabrizio-pasqua-causa-figc-contratto-di-lavoro/#:~:text=L'ex%20arbitro%20Fabrizio%20Pasqua,soltanto%20obblighi%2C%20ha%20s piegato> (articolo del 30.01.21, ultima visualizzazione il 03/06/24).

⁸⁹Riforma dello sport: le figure peculiari del "nuovo" lavoratore sportivo e dell'agente di Magliaro A. e Censi S., in "il fisco" 22/2021.

⁹⁰ In quanto la figura del direttore di gara non può essere inclusa all'interno di quella degli atleti in senso stretto.

con la riforma delle conseguenze ragguardevoli su cui è doveroso puntare l'attenzione.

1.6.3. Gli agenti sportivi

È molto cambiata la natura del soggetto che ricopre la posizione di agente sportivo, la sua figura ha subito nel tempo diversi mutamenti soprattutto a seguito della riforma dello sport. Questo soggetto è colui che agisce nell'interesse dei tesserati al fine di stipulare i contratti con una società. Egli non è un tesserato, ma è tenuto a seguire in ogni caso la normativa propria dell'ordinamento sportivo. L'articolo 3 del d.lgs. 37/2021⁹¹ qualifica l'agente sportivo come libero professionista che realizza una attività di consulenza e di mediazione, cioè il professionista che media tra i due soggetti del contratto, gli sportivi e le società, affinché questi addivengano ad un accordo. Quindi può operare non solo nei confronti dei professionisti, ma nei riguardi di tutti i soggetti che sono qualificati come lavoratori sportivi ex art. 25⁹². Ma possiamo dire che l'agente sportivo è un mediatore? Se viene configurata la sua attività come un contratto di mandato la disciplina da seguire è quella degli artt. 1703 e ss. del c.c., per cui il mandante, nomina un mandatario per realizzare dei contratti giuridici in nome e per conto del mandante stesso. L'agente invece partecipa attivamente alle trattative⁹³, egli non è mai terzo ed imparziale. La figura del mediatore ha subito nel corso del tempo una variazione, per cui si è arrivati a determinare la figura sui generis del mediatore atipico. Egli è colui che svolge attività di mediazione per conto di un certo soggetto realizzando il fine del mediatore, per cui permette alle parti di raggiungere un accordo; si è mediatore atipico quando si interviene per conto di un soggetto, ma il fine ultimo è di raggiungere un accordo tra il soggetto per cui si interviene ed il terzo. La dottrina maggioritaria aveva definito l'agente sportivo come mediatore, il reddito che percepisce dunque è configurato tra i redditi d'impresa, per l'agenzia delle entrate l'agente sportivo è un lavoratore autonomo ed il suo reddito è di tipo autonomo.

L'agente per operare deve ottenere una licenza che si consegue a seguito di un esame. L'art. 4, d.lgs. n. 37/2021 ridetermina quanto già previsto dall'art. 1, comma 373°, l. n. 205/2017 con la previsione di un «registro nazionale degli agenti sportivi» al quale deve essere necessariamente iscritto l'agente sportivo per svolgere la professione regolamentata nel decreto.⁹⁴ Negli ultimi anni è aumentato molto il potere degli agenti sportivi per via dell'aumento dei trasferimenti internazionali e dunque un mercato del lavoro sempre più internazionale, da ciò la necessità di intermediari qualificati e professionali.⁹⁵ Per quanto riguarda il compenso la disciplina che a riguardo deve essere analizzata

⁹¹Entrato in vigore il 1° gennaio 2023.

⁹²Riforma dello sport: le figure peculiari del “nuovo” lavoratore sportivo e dell'agente di A. Magliaro e S. Censi, in “il fisco” 22/2021.

⁹³ Battelli E., *Op. cit.*, 2021, p. 117 e ss.

⁹⁴ La mancata iscrizione a registro nazionale è causa di nullità dei contratti.

⁹⁵ Gimini M., *Op. cit.*, 2022.

è quella dettata all'articolo 8, d.lgs. n. 37/2021 che prevede «il compenso spettante all'agente sportivo, come corrispettivo dell'attività svolta in esecuzione del contratto di mandato sportivo, è determinato dalle parti in misura forfettaria o in termini percentuali sul valore della transazione, in caso di trasferimento di una prestazione sportiva, ovvero sulla retribuzione lorda complessiva del lavoratore sportivo risultante dal relativo contratto di lavoro sportivo sottoscritto con l'assistenza dell'agente sportivo».⁹⁶ Già da ora, quanto meno per i trasferimenti internazionali all'interno del calcio, occorre tenere conto di quanto previsto dalle "FIFA Football Agent Regulations" sottoscritte a Zurigo il 16 dicembre 2022 ed entrate interamente in vigore nell'ottobre del 2023. In particolare, sono previsti limiti massimi tariffari stabiliti in percentuale rispetto all'ingaggio del giocatore, se viene assistito quest'ultimo o il club con il quale viene stipulato un contratto ex novo, ovvero rispetto al prezzo della cessione delle prestazioni sportive laddove si assista il club cedente e/o quello cessionario (art. 15). Le percentuali cambiano a seconda che il valore della transazione sia inferiore o superiore a 200.000 dollari USA e vanno dal 3%, nel caso sia commisurato a un ingaggio individuale superiore ai 200.000 dollari, al 10%, laddove si tratti di un corrispettivo per la cessione (a prescindere dall'importo).⁹⁷ Tutto ciò implica un forte controllo sul mercato che viene giustificato con la volontà di tutelare il mercato sportivo che lasciato alle sue dinamiche provoca delle forti distorsioni, senza che quindi i compensi degli agenti possano causare delle interferenze con le attività degli stessi sportivi.

Riguardo alla figura dell'agente le situazioni più controverse, che hanno portato a diverse pronunce in materia, sono quelle che riguardano i c.d. fringe benefit; i fringe benefits sono dei beni in natura che il datore di lavoro corrisponde nei confronti del lavoratore dipendente dal punto di vista fiscale. La questione riguardava la considerazione della prestazione dell'agente come fringe benefits, la quale veniva pagata dalla società per la contrattazione realizzata; per cui corrispondeva per il soggetto come reddito imponibile e per la società come onere deducibile. Le società tendevano a definire le prestazioni non come fringe benefits, ma prestazioni nei confronti della società solamente, anche se ciò non corrispondeva alla realtà dei fatti. La legge di stabilità del 2014, per far fronte a queste tendenze della prassi, aveva predisposto una presunzione legale per cui le remunerazioni all'agente venivano corrisposte per un 15% allo sportivo come fringe benefits. La legge di stabilità successiva del 2016 ha cambiato di nuovo le cose abrogando il divieto di doppio mandato⁹⁸, per cui l'agente può richiedere il pagamento da parte di entrambi i soggetti per cui la società corrisponde ai

⁹⁶ Analisi del d.lgs. 37/2023, <https://www.studiocerbone.com/decreto-legislativo-28-febbraio-2021-n-37-attuazione-dellarticolo-6-della-legge-8-agosto-2019-n-86-recante-misure-in-materia-di-rapporti-di-rappresentanza-degli-atleti-e-delle-societa-sportiv/> (ultima visualizzazione il 09/06/24)

⁹⁷ Mauceri T., la nuova figura dell'agente sportivo nell'ordinamento statale, in "le nuove leggi civili commentate", 2/2024.

⁹⁸ Divieto che non permetteva all'agente di rappresentare entrambe le parti all'interno di una operazione.

procuratori le somme pattuite che verranno considerate come costi aziendali e non più come dei fringe benefits. Sempre con riferimento al *FIFA Football Agent Regulations* sopra citato, si dice come il pagamento del compenso all'agente può essere effettuato solo dal cliente, in linea con la legge del 2016; con una specifica per cui l'unica possibilità per il club di pagare il compenso riguarda il caso in cui il contratto di lavoro corrisponda una remunerazione inferiore ai 200.000 dollari; il club può pagare fino al 50% del compenso totale all'agente.

1.7. Sistema giuslavoristico: le tipologie contrattuali

- lavoro subordinato (art.2094 c.c.);
- lavoro autonomo (art.2222 c.c.), anche nella forma di collaborazioni coordinate e continuative ai sensi dell'art. 409 co. 1 n. 3 c.p.c.

1.7.1. Il contratto di lavoro sportivo subordinato

Trattando di lavoro subordinato rileva l'articolo 2094 c.c. per cui il lavoratore subordinato si obbliga a collaborare con l'impresa, dietro una retribuzione, prestando il proprio lavoro alle dipendenze di un datore di lavoro. Nel contratto sono necessari i requisiti della eterodirezione e della dipendenza dal datore di lavoro, elementi che non ritroviamo nel lavoro autonomo, mentre quelli della retribuzione e della collaborazione sono comuni ad entrambi. Il discrimine è dunque il vincolo di soggezione al potere direttivo, organizzativo e disciplinare del datore di lavoro.⁹⁹

La eterodirezione si sostanzia nella sottoposizione del prestatore, in questo caso dell'atleta-lavoratore alle direttive del datore nell'esecuzione della prestazione concordata nel contratto di lavoro. La facoltà del datore di lavoro si costituisce nel potere di impartire ordini ed istruzioni al lavoratore che rappresenta, quindi, il tratto caratteristico della subordinazione. Inoltre, si ha l'obbligo di collaborazione per l'ottenimento dei risultati sportivi e la professionalità della prestazione.¹⁰⁰

La disciplina da tenere in considerazione, per considerare questi tipi di rapporti all'interno del diritto dello sport è l'articolo 26 del d.lgs. 36/2021, di cui si sono già visti alcuni commi in precedenza, la cui disciplina si applica sia per i lavoratori dilettantistici che per quelli professionistici; essa definisce fin dall'inizio le deroghe di questa materia rispetto a quella normale dettata all'interno dello Statuto dei diritti dei lavoratori, per cui non si applicano nello specifico gli articoli

⁹⁹ Fabietti F. e Ventura A., *Op. cit.*, 2023.

¹⁰⁰ Battelli E., *Op. cit.*, 2021.

4, 5, 13 e 18 della legge 20 maggio 1970, n. 300. Il legislatore ha optato per un modello definito a “geometria variabile”, per cui si applicano per i lavoratori sportivi le norme di diritto comune del lavoro, disapplicando le norme incompatibili con il settore sportivo.¹⁰¹ Inoltre, il contratto, se è a tempo determinato, non può avere una durata maggiore dei cinque anni e si possono susseguire diversi contratti a tempo determinato tra gli stessi soggetti; inoltre, si prevede la possibilità di cessione di contratto tra una società ed un'altra prima del termine dello stesso.

L'articolo 27 del più volte richiamato decreto¹⁰² definisce una presunzione di lavoro subordinato per gli atleti che svolgono l'attività in maniera principale, condotta che si era in precedenza analizzata nella normativa previgente (L. n.91 del 1981, articolo 3). Così recita il comma 2 della nuova normativa: “Nei settori professionistici, il lavoro sportivo prestato dagli atleti come attività principale, ovvero prevalente, e continuativa, si presume oggetto di contratto di lavoro subordinato”. Per cui opera nei contratti professionistici questa presunzione e quindi si può parlare di lavoro subordinato se l'attività sportiva è principale, prevalente e continuativa.

1.7.2. Il contratto di lavoro sportivo autonomo

Il contratto di lavoro autonomo segue la disciplina dell'articolo 2222 del c.c. ed esso si sostanzia nella fattispecie di un soggetto che compie un servizio o opera, con lavoro proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente. Si parla invece di collaborazione coordinata e continuativa come ipotesi di lavoro autonomo, con l'obbligo del collaboratore di svolgere una prestazione a favore del committente, in coordinamento con lo stesso. Questa figura si delinea all'articolo 409, 3 comma del c.p.c. e viene definita come lavoro parasubordinato, estranea al lavoro dipendente per l'assenza del vincolo di subordinazione. Al comma 3 dell'articolo 27 invece si definiscono i requisiti per parlare di lavoro autonomo, “Esso costituisce oggetto di contratto di lavoro autonomo quando ricorra almeno uno dei seguenti requisiti:

a) l'attività sia svolta nell'ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni tra loro collegate in un breve periodo di tempo (es. torneo di tennis);

b) lo sportivo non sia contrattualmente vincolato per ciò che riguarda la frequenza a sedute di preparazione o allenamento;

¹⁰¹ Fabietti F. e Ventura A., *Op. cit.*, 2023.

¹⁰² d.lgs. 36/2021.

c) la prestazione che è oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non superi otto ore settimanali oppure cinque giorni ogni mese ovvero trenta giorni ogni anno.

Quindi nell'ambito del lavoro sportivo autonomo, è possibile l'instaurazione di:

- rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai sensi dell'art. 409 co. 1 n. 3 c.p.c., fonte di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 50 co. 1 lett. *c-bis* del T.U.I.R.);
- rapporti con soggetti titolari di partita IVA, fonte di redditi di lavoro autonomo professionale (art. 53 co. 1 del T.U.I.R.).

Nel dilettantismo il lavoro sportivo seguendo la lettura dell'articolo 28 si presume prestato nella forma di collaborazione coordinata e continuativa, quindi come lavoro autonomo, se ricorrono i seguenti elementi:

- la durata delle prestazioni oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non supera le 24 ore settimanali, escluso il tempo dedicato alla partecipazione a manifestazioni sportive;
- le prestazioni oggetto del contratto risultano coordinate sotto il profilo tecnico-sportivo, in osservanza dei regolamenti delle Federazioni sportive nazionali, delle Discipline sportive associate e degli Enti di promozione sportiva, anche paraolimpici.

Il co.co.co non ha una normativa che ne regoli il contenuto, l'unico riferimento normativo è a livello processuale che lo equipara a quello del lavoro subordinato (art. 409, comma 1 n. 3 del c.p.c.). I requisiti ¹⁰³ che questa forma di lavoro deve seguire sono:

- autonomia: il collaboratore decide modalità e tempo di esecuzione del lavoro
- potere di coordinamento con le esigenze dell'organizzazione aziendale del committente
- il collaboratore agisce con delle prestazioni che sono maggiormente personali.

Il lavoratore opera con un rapporto unitario e continuato con il committente; gli elementi essenziali riassumendo sono quindi quelli della autonomia e della continuità.¹⁰⁴ Il regime giuridico è dunque quello del lavoro autonomo, mentre vedremo che a livello fiscale sono assimilati a quelli di lavoro dipendente.

¹⁰³Di Baghin S., il co.co.co nello sport dilettantistico. <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2023/07/21/co-co-co-sport-dilettantistico-requisiti-asperti-previdenziali-fiscali> (u. visualizzazione 25/05/24)

¹⁰⁴<https://www.avvocatomargini.com/single-post/le-nuove-co-co-co-sportive-quali-presupposti> a cura di Avv. Margini M. (ultima visualizzazione 25/05/24)

1.8. Il diritto tributario e lo sport

La questione fiscale, cioè il regime tributario da applicare ai compensi, è legata al sottostante regime civilistico; quindi, si determina la matrice fiscale sulla base della qualificazione civilistica. La definizione giuslavoristica e l'inquadramento nel lavoro sportivo come lavoro autonomo o dipendente ha dei risvolti importanti per il regime fiscale da applicare. Gli sportivi professionistici, alla luce del sistema delineato nei decreti che danno attuazione alla riforma dello sport, possono essere titolari di una considerevole varietà di tipologie di reddito. L'attribuzione di una categoria di reddito rispetto ad un'altra dipende dal tipo di rapporto sottostante ed in base all'attività svolta dallo sportivo, per cui si devono inquadrare i redditi in una delle sei categorie che vengono delineate all'interno dell'articolo 6 del T.U.I.R. (testo unico delle imposte sui redditi). Se vi è un rapporto di lavoro dipendente con la società lo sportivo produrrà dei redditi da lavoro dipendente e di conseguenza questi redditi seguono il regime fiscale dell'articolo 49 del T.U.I.R.; se questi tipi di contratti di lavoro non sono stipulati allora lo stesso produrrà dei redditi da lavoro autonomo, i quali a loro volta seguono la disciplina dell'articolo 53 del T.U.I.R..

La centralità e l'importanza della qualificazione civilistica si sostanzia anche negli obblighi a carico del datore di lavoro che sono differenti tra quelli che derivano da un contratto di lavoro dipendente e quelli di lavoro autonomo. Prima della riforma dello sport il lavoratore sportivo professionista, così inquadrato all'articolo 2 della legge del 1981, rispondeva delle imposte che doveva pagare seguendo l'articolo 49 e 50 del T.U.I.R.; in particolare in quanto lavoratore dipendente lo sportivo subiva la ritenuta a titolo d'acconto e la società stessa operava come sostituto d'imposta.¹⁰⁵

Mentre, per quanto riguardava gli sportivi dilettantistici, essi avevano un riconoscimento normativo e legale solo nel T.U.I.R., senza che nella legge allora vigente, sui lavoratori sportivi professionisti, si avesse una definizione degli stessi. Nel Testo unico sulle imposte si parlava di lavoratori sportivi dilettanti in particolare all'interno dell'articolo 67 lett. m comma 1, che delinea i redditi diversi ed il regime fiscale a cui dovevano essere assoggettati; in questo articolo si parlava¹⁰⁶ di "i compensi, i rimborsi forfettari di spese, le indennità di trasferta corrisposte ai soggetti che svolgono esercizio diretto d'attività sportive dilettantistiche, assoggettandolo ad una disciplina fiscale agevolata". La legge n.14 del 2009 al comma 5 dell'articolo 35 fa una interpretazione autentica della locuzione dell'articolo del T.U.I.R. sopra citato "esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche" che è da considerare come ogni attività didattica, formativa, di preparazione e di assistenza all'attività sportiva dilettantistica.

¹⁰⁵ Di Nella L., Indraccolo E., Lepore A., Del Vecchio P., Palazzi S., *Op. cit.*, 2021, p. 428

¹⁰⁶ L'articolo 67 c.1, lett. m è stato modificato *dapprima dalla L. 30 dicembre 2021, n. 234 e, successivamente, dal D. Lgs. 5 ottobre 2022, n. 163.*

L'articolo sopra citato doveva essere letto insieme al 69 comma 2 che attualmente ancora prevede¹⁰⁷ che: "le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui alla lettera m) del comma 1 dell'articolo 67 non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 10.000 euro. Non concorrono, altresì, a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale." ¹⁰⁸

Per cui si aveva una franchigia di 10.000 euro di esenzione dalla tassazione degli importi percepiti dai dilettanti in seguito ad un contratto di lavoro, mentre ora la normativa di settore delinea un innalzamento della stessa ad euro 15.000.¹⁰⁹ Mentre per quanto riguarda il profilo previdenziale vi è una esenzione di 5.000 euro per quanto riguarda i contributi previdenziali INPS, ¹¹⁰ le trattenute si applicano per le somme che eccedono i 5.000 euro; non si tratta di decontribuzione, ma di una riduzione della base imponibile e delle prestazioni pensionistiche; entro la soglia dei 5000 euro non si ha una copertura contributiva ed questo è il punto criticato dalla dottrina. ¹¹¹ Fra i redditi diversi (art. 67 c.1 lett. m) si collocavano anche i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale a favore di società e di associazioni sportive dilettantistiche; qui vi rientravano le attività di gestione amministrativa dell'ente non avente i caratteri di professionalità per cui si parlava dei compiti di segreteria come la raccolta di iscrizioni, la tenuta della cassa e della contabilità, questi soggetti non vengono qualificati come lavoratori sportivi. L'assenza dei caratteri di professionalità doveva essere ritrovata nell'assenza di conoscenze tecnico giuridiche collegata all'attività di lavoro autonomo, per cui al di fuori dell'esercizio di un'arte o di una professione. ¹¹²

Oggetto di interpello n. 189/2022 era stata una questione di determinazione dei compensi corrisposti ai soggetti che pongono in essere la pulizia e custodia della struttura sportiva, i quali secondo il parere dell'agenzia delle entrate non sono da ricondurre alla previsione normativa di cui all'articolo 67, comma 1, lettera m) del T.U.I.R., perché le prestazioni realizzate da questi soggetti non sono connesse e necessarie allo svolgimento dell'attività sportivo-dilettantistica dell'ASD che ha richiesto l'interpello. L'attività di carattere amministrativo-gestionale resa in favore delle SSD e ASD può essere oggetto di collaborazioni

¹⁰⁷ Per quanto riguarda la nuova normativa si deve guardare alla nuova disposizione dell'articolo 67 co.1, lett. m.

¹⁰⁸ Testo broccardi dell'articolo 69 <https://www.brocardi.it/testo-unico-imposte-redditi/titolo-i/capo-vii/art69.html>. (ult. Visual. 06/06/24).

¹⁰⁹ Art. 36 d.lgs. 36/2021

¹¹⁰ Si tratta della gestione separata dell'INPS.

¹¹¹ Riforma dello sport, cosa è cambiato? <https://www.nidil.cgil.it/riforma-sport-cosa-cambia-dal-1-gennaio-2023/#:~:text=Criticità%20previdenziali%20per%20le%20collaborazioni%20sportive.-Considerato%20che%20il&text=Con%20l'esenzione%20fino%20a,fini%20previdenziali%20solo%2050%20euro>. (u. consultazione 29/05/24)

¹¹² Interpello n. 189/2022 che ha ad oggetto: Compensi corrisposti da ASD ad addetti a mansioni di custodia e pulizia della struttura sportiva - qualificazione come redditi diversi - articolo 67, comma 1, lettera m) del T.U.I.R. .

ai sensi dell'art. 409, comma 1, n. 3 c.p.c. (art. 37, comma 1 del D.lgs. n. 36/2021) in base alla volontà delle parti e alle concrete modalità di svolgimento del rapporto; per cui viene meno la collocazione nei regimi diversi. Il regime fiscale dei lavoratori che sono inquadrati come co.co.co è all'interno dei redditi da lavoro dipendente, per cui il committente opera come sostituto d'imposta attuando una ritenuta alla fonte, a titolo d'acconto dell'imposta sul reddito, ponendosi quindi la ASP o la SSD come sostituto d'imposta.¹¹³ Con la riforma l'elemento di differenza è la qualificazione dei lavoratori sportivi amatoriali; infatti, l'articolo 29 introduce la figura del volontario, come già descritta nei paragrafi precedenti di questo capitolo. Questo soggetto, quindi, non percepisce un compenso per la sua attività, ma può solamente ottenere dei rimborsi per le spese, che sono documentate, di vitto ed alloggio.

L'articolo 36 introduce per i lavoratori dilettanti un sistema che può essere definito come un unicum nel sistema fiscale italiano, una c.d. no tax area¹¹⁴. Se si supera questo limite si ha una modifica della posizione del soggetto dal punto di vista fiscale. Se si oltrepassa la franchigia sopracitata, quando si parla di lavoratore autonomo, il reddito del lavoratore è soggetto a tassazione in base al regime fiscale che il professionista adotta: si tratta di un regime semplificato, con le ordinarie aliquote fiscali oppure forfettario¹¹⁵, con l'imposta sostitutiva sul reddito imponibile.¹¹⁶ Il primo regime definisce il reddito considerando la differenza tra i compensi percepiti nel periodo d'imposta e le spese sostenute nello stesso periodo, nell'esercizio dell'arte o della professione (art. 54 T.U.I.R.). Parlando del regime forfettario invece l'unico onere che si può dedurre è il contributo previdenziale versato alla gestione separata INPS; sul reddito determinato si applica l'imposta sostitutiva del 15% o del 5%, se si tratta di nuove attività. L'IVA non viene addebitata in fattura ed inoltre il sostituto d'imposta non è assoggettato alla ritenuta d'acconto.

Non essendovi IVA addebitata si deve apporre la marca da bollo alle singole fatture che hanno un valore maggiore di 77, 47 euro; in risposta all'interpello n. 67/2020 anche il professionista che fa fattura ad una ASD o SSD deve applicare la marca da bollo.¹¹⁷ La giurisprudenza e poi anche la normativa di soft law hanno cercato di spiegare e razionalizzare la natura e la motivazione sottesa a questa esenzione¹¹⁸ che esiste solo nel campo dello sport dilettantistico. In primis abbiamo la Sent. n. 683 del 2014¹¹⁹ della corte di appello di Firenze dove si

¹¹³ <https://www.ipsoa.it/wkpedia/collaborazioni-coordinate-continue>. (u. consultazione 30/05/24) articolo sulle collaborazioni coordinate e continuative.

¹¹⁴ Riforma dello sport: modifiche alle figure del lavoratore sportivo e dell'ex amatore ora volontario di Magliaro A. e Censi S., in il fisco 34/2022.

¹¹⁵ La soglia per l'accesso al regime forfettario è di 85.000 euro; se si supera la soglia dei 100.000 euro annui si esce in corso dell'anno dal regime ordinario, se invece quest'ultimo non si supera come limite si esce dal forfettario solo dall'anno successivo.

¹¹⁶ Fabietti F. e Ventura A., *Op. cit.*, 2023.

¹¹⁷ Fabietti F. e Ventura A., *Op. cit.*, 2023.

¹¹⁸ La franchigia dei 15.000 euro per quanto riguarda i compensi di lavoro nel settore dilettantistico.

¹¹⁹ Qui ci si riferisce alla esenzione ex art. 69 del T.U.I.R. dei 10.000 euro, ma il ragionamento della corte è sempre valido.

richiama il fatto che “il legislatore abbia voluto definire un regime di favore verso le attività sportive dilettantistiche esentando dal pagamento dell’imposta quanto le stesse corrispondono... per la necessità di incentivare questo tipo di attività e di alleggerirne i costi di gestione”; segue sempre questa visione la lettera circolare del 1 dicembre 2016 n. 1/2016 dove si rimarca la specialità degli sportivi dilettantistici definiti come dei lavoratori con una rapporto di lavoro aventi i caratteri della specialità.¹²⁰ La modifica dell’esenzione opera in modo retroattivo se opera in corso dell’anno ed obbliga tutti gli attori dell’operazione ad essere reattivi nel modificare il regime fiscale a seguito del superamento della soglia definita legislativamente. Per quanto riguarda i lavoratori sportivi che sono nella categoria dei dilettanti, dopo la riforma che è entrata in vigore il 1° luglio 2023 si impone che i compensi che sono stati corrisposti ai lavoratori sportivi fino al 30 giugno seguano la disciplina precedente, quelli successivi quella nuova. Riprendendo e semplificando ciò che è stato in precedenza definito, per questo tipo di contratti, si rientra nella categoria dei redditi diversi, ex articolo 67 comma 1 lett. m) del T.U.I.R.; tali somme non concorrevano inoltre alla formazione del reddito ai fini IRPEF (imposta sui redditi delle persone fisiche) fino a un importo complessivamente non superiore a 10.000 euro per periodo d’imposta. Dopo la riforma questi redditi rientrano all’interno dei redditi di lavoro dipendente, o assimilati, o di lavoro autonomo, a seconda dell’inquadramento contrattuale del singolo atleta.

Anche in questo caso viene introdotta una soglia di esenzione pari a 15.000 euro, per cui gli importi percepiti dal lavoratore sportivo nel settore dilettantistico fino a questa soglia non concorrono a formare il reddito, ciò che eccede la stessa sarà oggetto di tassazione secondo la disciplina fiscale che dipende dal tipo di contratto che si realizza con la società. Per quanto riguarda la questione del regime transitorio che si deve applicare per i compensi ricevuti dai lavoratori di una società dilettantistica nel 2023, la soluzione viene prospettata dalla stessa amministrazione con la risposta all’interpello n. 474/2023; la problematica nasce per la presenza di entrambe le discipline, avendo la riforma differito il momento della sua entrata in vigore al 1° luglio 2023. La risposta a questo interpello divide la disciplina prima del 30 giugno e dopo; prima della stessa opera l’esenzione di 10.000, mentre per i compensi successivi l’esenzione è di 5.000 euro della soglia di esenzione di 15.000 euro. Per cui l’ammontare che questi soggetti percepiscono non può nel complesso superare l’ammontare di 15.000 euro, cioè le due soglie non sono tra di loro cumulabili, ma all’interno dell’anno 2023 non deve appunto superarsi il limite disposto dal nuovo decreto.

¹²⁰ Di Nella L., Indraccolo E., Lepore A., Del Vecchio P., Palazzi S., *Op. cit.*, 2021, p. 467

1.8.1. Analisi fiscale dello sfruttamento del diritto di immagine dello sportivo

Parlando della questione fiscale si vuole mettere l'accento sulla questione dello sfruttamento dell'immagine dello sportivo, per l'importanza e la diffusione di questa pratica e per le numerose questioni giurisprudenziali che si sono sollevate in questa materia.

Il diritto d'immagine è un diritto della personalità che in quanto tale è connotato dalla imprescrittibilità, absolutezza, non patrimonialità e dalla indisponibilità, mentre il diritto di sfruttamento dell'immagine è un diritto patrimoniale e disponibile. Una tutela di questo diritto si conviene nella Legge sul diritto d'autore (L. n. 633/1941) che in particolare, all'art. 96 ha introdotto nel nostro ordinamento il principio del consenso¹²¹, per cui *“Il ritratto di una persona non può essere esposto, riprodotto o messo in commercio senza il consenso di questa.”*¹²² La società sportiva può sfruttare l'immagine dello sportivo nei limiti in cui vi sia un accordo tra le parti in questo senso.¹²³ Lo sfruttamento dello stesso si concretizza con la stipulazione di accordi commerciali per l'utilizzo dell'immagine. Questi contratti sono rilevanti dal punto di vista economico per gli sportivi, dando luogo a delle entrate non indifferenti. Non solo si parla di diritto derivante dallo sfruttamento della propria immagine, ma vi sono anche dei casi in cui lo sportivo presenza agli eventi e viene pagato per la sua partecipazione. I contratti che possono essere realizzati sono complessi, per cui si ha la possibilità in cui si abbia all'interno del contratto stesso sia la prestazione sportiva che il diritto di sfruttamento dell'immagine oppure si parla di contratti esclusivi, ad hoc realizzati per lo sfruttamento dell'immagine, che sono di fatto slegati dalla prestazione sportiva.¹²⁴ Nel primo caso i redditi rientrano nel principio di onnicomprensività ex articolo 51 del T.U.I.R., per cui sono all'interno dei redditi da lavoro dipendente.¹²⁵ Nel secondo caso invece si parla di redditi da lavoro autonomo, ex art. 54, comma 1-quater del T.U.I.R.¹²⁶, perché di fatto non si può far ricomprendere tutto all'interno del rapporto di lavoro dipendente, non operando in questo caso il principio di onnicomprensività precedente. Solo che lo stesso non può essere ricompreso all'interno dell'articolo 53 comma 2, lett. b¹²⁷ (la rubrica di questo articolo parla di redditi di lavoro autonomo) perché di fatto

¹²¹ Colantuoni L., *Diritto sportivo*, G. Giappichelli Editore, 2020, p. 314 e ss.

¹²² https://www.iusinitinere.it/il-diritto-allimmagine-al-tempo-degli-influencer-44355_8_u_visual.07/06/24) di Mezzi R.

¹²³ Donato V., Mazzuca M., *Contributi di diritto sportivo*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2021, p. 116

¹²⁴ Donato V., Mazzuca M., *Op. cit.*, 2021, p. 116

¹²⁵ Fisco e sport a cura di Magliaro A.: *Cap. gli atleti professionisti*, di Censi S., 2018

¹²⁶ “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”

¹²⁷ 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;

non è possibile in ambito tributario addivenire ad una applicazione analogica di norme impositrici; infatti, questa norma si applica alle opere d'ingegno, non per uno sfruttamento del diritto d'immagine. Per cui dottrina prevalente¹²⁸ ritiene che questi redditi debbano rientrare all'interno dei redditi diversi all'articolo 67, lett. l) del T.U.I.R. Recentemente la questione sullo sfruttamento del diritto d'immagine di uno sportivo famoso¹²⁹ è stato oggetto di un contenzioso; i giudici piemontesi arrivano alla conclusione che l'esercizio abituale e professionale della gestione dell'immagine è una attività di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 comma 1 del T.U.I.R.; infatti, l'articolo 54 del Testo sopra citato, definisce come "la cessione di diritti immateriali è un reddito di lavoro autonomo."¹³⁰ I giudici piemontesi hanno affermato che l'esercizio abituale e professionale dello sfruttamento dell'immagine è evidente che debba essere qualificata come reddito da attività di lavoro autonomo; poiché di fatto l'immagine dello sportivo crea di per sé un valore, che si costituisce come un'attività professionale produttiva di reddito. Per cui in quel caso specifico i proventi derivanti dallo sfruttamento dell'immagine non possono essere considerati come prodotti all'estero, perché di fatto è una attività legata alla persona e quindi bisogna indagare il suo luogo di residenza e tassare lì quei compensi. Questi compensi sono invece da considerare come redditi da lavoro dipendente solo se il diritto di sfruttamento dell'immagine dello sportivo è regolamentato, come definito in precedenza, all'interno dello stesso contratto di lavoro stipulato tra azienda e sportivo, per cui in questo caso la disciplina è quella dell'articolo 49 e ss. del T.U.I.R.¹³¹

1.8.2. I premi sportivi e la loro tassazione

Per quanto riguarda la disciplina dei premi sportivi¹³², cioè i compensi che vengono corrisposti per i risultati ottenuti nelle competizioni, la disciplina è definita all'interno dell'articolo 36 co.6-quater del d.lgs. 36/21. Lo stesso comma definisce che le somme versate ai propri tesserati, nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche sono dette premi che corrispondono agli emolumenti occasionali riconosciuti in relazione ai risultati ottenuti nelle competizioni sportive. Queste somme sono soggette alla ritenuta a titolo d'imposta con la ritenuta del 20%. Non si considera il tetto alla soglia del non imponibile, ma la ritenuta va fatta sempre e comunque. Si esclude dalla lettura di questo articolo, che i premi siano erogabili

¹²⁸ Donato V., Mazzuca M., *Op. cit.*, 2021, p. 121

¹²⁹ Si parla di Cristiano Ronaldo, che in quegli anni era un giocatore della Juventus ed aveva trasferito la sua residenza fiscale in Italia per poter usufruire del regime fiscale favorevole per i neo-residenti.

¹³⁰ Sentenza 219/2/2023, corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte.

¹³¹ Di Tanna M.L. e Greco D., Sfruttamento dell'immagine mediante veicolo societario: non c'è abuso del diritto, N. 14/2024 della rivista "il Fisco".

¹³² Soprattutto si parla del calcio, che è lo sport più redditizio e diffuso, dove ci si riferisce ai premi sotto forma di "bonus" che vengono corrisposti al calciatore per il raggiungimento di alcuni obiettivi, come quello di gol o di assist.

a favore di professionisti, ma è compatibile con la figura del dipendente pubblico e del volontario.

Prima della riforma invece i premi non venivano tassati fino al limite di euro 10.000 e venivano disciplinati come redditi diversi ex art. 67 comma 1, lett. m del T.U.I.R., per cui gli stessi venivano a formare il reddito complessivo del lavoratore sportivo, dell'atleta e/o del tecnico. Con la riforma i premi non si considerano dunque più proventi da lavoro sportivo.

L'articolo 36 sopra richiamato definisce che il regime tributario dei premi per i risultati ottenuti nelle competizioni sportive viene attratto a quello generale dei premi e delle vincite del DPR. 600/73, dove l'articolo 30 comma 2 recita così "competizioni sportive o manifestazioni di qualsiasi altro genere nei quali i partecipanti si sottopongono a prove basate sull'abilità, sull'alea o su entrambe".

In diverse occasioni, come nelle gare ciclistiche ci possono essere dei casi in cui il premio consiste in un bene diverso dal denaro così, dunque, il terzo comma definisce: se i premi sono costituiti da beni diversi dal denaro o da servizi, i vincitori hanno facoltà, se chi eroga il premio intende esercitare la rivalsa, di chiedere un premio di valore inferiore già prestabilito, differente per quanto possibile, rispetto al primo, di un importo pari all'imposta gravante sul premio originario. Le eventuali differenze sono conguagliate in denaro.

Riassumendo la nuova disciplina dunque:

Soggetto erogante: CONI, CIP, Federazioni sportive nazionali, Discipline sportive associate, Enti di promozione sportiva, Associazioni e società sportive dilettantistiche.

Soggetto percipiente: tesserato dell'erogante, che assume la qualità di atleta o tecnico e che opera nell'area del dilettantismo, anche a carattere volontario.

Oggetto: i premi sono quei compensi che, al di fuori del rapporto contrattuale, sono proprio esterni allo stesso ed essi sono determinati unilateralmente (e non contrattualmente) dal soggetto erogatore, per esempio i premi per i risultati ottenuti nelle competizioni sportive, quali componenti delle squadre nazionali di disciplina nelle manifestazioni nazionali o internazionali. Possono essere definiti come delle regalie, collegate al raggiungimento di un dato risultato sportivo.¹³³

Se i premi sono costituiti da beni in natura, diversi dal denaro, si dovrà applicare la ritenuta sul valore commerciale del bene stesso. Classico esempio sono i premi per i medagliati olimpici di sport dilettantistici, che prima di questa riforma erano tassati secondo tassazione proporzionale, anche se non vi era un

¹³³Asquini E., premi di risultato in ambito sportivo, <https://www.fisco7.it/2023/11/premi-di-risultato-in-ambito-sportivo/> (u. visualizzazione 06/06/24)

rapporto di lavoro. Dal punto di vista fiscale la soglia dei 15.000 euro non viene presa in considerazione, non si ha alcun obbligo dichiarativo per il percipiente, in quanto si ha una trattenuta alla fonte a titolo di imposta. L'erogante può decidere di non effettuare la rivalsa della ritenuta, cioè di versare il premio e di pagare la ritenuta a parte, in questo caso le tasse pagate sono deducibili come costi. Inoltre, ai fini previdenziali non rileva il premio che il soggetto ha percepito, non trattandosi di redditi da lavoro. Ultima novità sul fronte dei premi sportivi riguarda il decreto milleproroghe DL n.215/2023 che è stato convertito con la legge n.18/2024. Si prevede che vengono esclusi nel 2024 da tassazione i premi che vengono agli atleti versati se si ha un importo fino ai 300 euro. Se invece il limite viene superato l'intero importo è soggetto alla ritenuta che è descritta nei paragrafi precedenti delineata all'interno dell'articolo 36. Ed in questo caso il soggetto percipiente ha un obbligo di rilasciare una autocertificazione al sostituto d'imposta per delimitare e definire il proprio diritto all'esenzione in quanto si è al di sotto della soglia dei 300 euro.

1.8.3. Tassazione dei compensi erogati agli sportivi delle squadre nazionali

Gli sportivi professionisti hanno l'obbligo, stabilito dal regolamento federale, di rispondere alla chiamata della Nazionale italiana¹³⁴; la problematica che nasce dall'adempimento di questo obbligo, in termini fiscali, riguarda il regime a cui si devono sottoporre gli introiti che vengono corrisposti per queste prestazioni. Parlando del mondo del calcio, si tratta appunto di obbligo perché un giocatore tesserato non si può rifiutare di presentarsi alla chiamata, tutto ciò secondo l'allegato sul "Rilascio dei calciatori per le squadre nazionali" del regolamento FIFA (Federazione internazionale del calcio Association). Questo obbligo in Italia si riscontra nell'articolo 75 delle Norme Organizzative Interne della FIGC (Federazione italiana del gioco calcio); Se non si adempie all'obbligo possono essere comminate delle sanzioni, a meno che non si dimostri un provato e legittimo impedimento. La sanzione si realizza in una squalifica in una gara con la propria società di appartenenza.

Gli introiti sopra citati si configurano sia in gettoni di presenza elargiti dalla FIGC, per la chiamata dalla Federazione che in proventi derivanti a seguito dei risultati sportivi raggiunti. Per cui come devono essere tassati questi premi che vengono corrisposti agli sportivi? Questa questione è molto delicata soprattutto con l'inizio degli europei 2024, dove l'Italia entrerà come campione in carica. Prima della legge del 1981 si era instaurata una corrente di pensiero che identificava il rapporto tra la Federazione e lo sportivo, se di durata come una manifestazione come i mondiali e gli europei, nel rapporto di lavoro dipendente, che si andava a sovrapporre con quello che lo sportivo aveva già con il club di appartenenza. In modo contrario sia la legge sul lavoro sportivo professionista

¹³⁴ Di Nella L., Indraccolo E., Lepore A., Del Vecchio P., Palazzi S., *Op. cit.*, 2021, p. 437

che le delibere della Cassazione^{135 136} hanno definito questo tipo di rapporto come un contratto di lavoro autonomo. Queste sono due sentenze definite gemelle dalla dottrina, le quali nel 1990 stabiliscono l'orientamento giurisprudenziale nel qualificare queste prestazioni a favore della squadra di calcio nazionale come un rapporto di lavoro autonomo.¹³⁷

Le sentenze sopra citate si riferiscono all'art. 3 comma 2 della Legge n. 91/1981, ma di fatto la normativa vigente post-riforma all'articolo 27 riporta la fattispecie come quella precedente, per cui la *ratio decidendi* che ha portato alla creazione della decisione rimane valida.¹³⁸ Un caso esemplificativo, per far comprendere la portata e l'importanza del tema e per collegare all'argomento che è il fulcro di questa tesi e che verrà trattato nel capitolo successivo è quello di uno sportivo, nel caso specifico di un calciatore, che non è residente in Italia, ma ha la sua attività all'estero come conseguenza di un rapporto di lavoro autonomo, ma essendo di nazionalità italiana viene convocato per far parte e mettersi a disposizione della Nazionale per un torneo sportivo. I compensi che sono erogati al calciatore non residente per l'attività prestata alla nazionale sono soggetti ex articolo 23, comma 2 lett. b del T.U.I.R. alla tassazione in Italia, per l'ammontare dei premi corrisposti, a prescindere dal luogo in cui vengono svolte le attività. Allo stesso modo se il soggetto è residente in Italia, ma presta la sua attività per una Nazionale estera, ai sensi dell'articolo 23, comma 2 lett. b del T.U.I.R., tale reddito non si considera prodotto in Italia, anche se la prestazione avviene fisicamente in Italia, in quanto il datore di lavoro non è residente in Italia. Il D.P.R. n.600 del 1973 all'articolo 24 comma 1-ter, prevede che il compenso sia sottoposto ad una trattenuta a titolo d'imposta pari al 30% operato dalla FIGC per i soggetti non residenti, così da non creare dei problemi con lo stato di residenza, rendendo il compenso già tassato alla fonte.¹³⁹

¹³⁵ Cass. civ., 01.03.1990, n. 1549

¹³⁶ Cassazione civ. Sez. I, 01.03.1990, n. 1548

¹³⁷ Di Nella L., Indraccolo E., Lepore A., Del Vecchio P., Palazzi S., *Op. cit.*, 2021, p. 438

¹³⁸ Riforma dello sport: le figure peculiari del "nuovo" lavoratore sportivo e dell'agente, di Magliaro A. e Censi S., in "il fisco" 22/2021.

¹³⁹ Di Nella L., Indraccolo E., Lepore A., Del Vecchio P., Palazzi S., *Op. cit.*, 2021, p. 439 e 440.

2. SECONDO CAPITOLO: il diritto tributario convenzionale

2.1. Il diritto internazionale tributario ¹⁴⁰

Il diritto internazionale è l'insieme di norme che regolano i rapporti fra una pluralità di ordinamenti giuridici che rappresentano stati sovrani membri della comunità internazionale, creando dei legami tra di loro; esso viene definito come diritto internazionale pubblico, da dividere da quello privato, in quanto ordinamento giuridico autonomo, rispetto agli ordinamenti dei singoli stati, con degli elementi propri distintivi, con proprie fonti del diritto e pubblicistico in quanto i soggetti a cui ci si rivolge sono tutti soggetti sovrani, regolato dal principio del *superiorem non recognoscat*.¹⁴¹

Il settore tributario del diritto internazionale si è sviluppato con una propria autonomia, dagli studi degli specialisti di diritto tributario, solo negli anni 90, in seguito ai cambiamenti dell'economia nella sfera internazionale che hanno visto lo sviluppo, per dare un esempio, di imprese multinazionali, del commercio internazionale, della globalizzazione, ma anche il cambiamento della imposta su base personale, determinando così che tutti i redditi prodotti dal soggetto residente siano tassabili; Per cui questo diritto disciplina le fattispecie tributarie che interessano, allo stesso modo, più ordinamenti giuridici.¹⁴²

Volendo dare una definizione di diritto internazionale tributario si fa riferimento a quella data da Santamaria per cui esso "è quella branca del diritto volta a disciplinare tutte le fattispecie sostanziali di indole tributaria che interessano simultaneamente più ordinamenti giuridici statali, nonché gli strumenti ed i metodi strumentali per delimitare e ripartire fra gli stati l'esercizio della potestà impositiva in relazione alle suddette fattispecie". Le fonti di questo diritto possono essere riassunte in sette tipologie, tra cui abbiamo i principi generali, le norme consuetudinarie, le convenzioni, i modelli OCSE contro le doppie imposizioni ed i commentari, le norme costituzionali, le fonti di adattamento degli ordinamenti interni e la prassi amministrativa e giurisprudenziale in materia tributaria internazionale.¹⁴³ Queste fonti derivano da diversi ordinamenti, sia da quello internazionale che da quello interno ai singoli stati; considerando quindi le fonti statali si può parlare di diritto tributario

¹⁴⁰ Il diritto internazionale tributario è da distinguere dal diritto tributario internazionale che rappresenta il diritto interno tributario che regola situazioni con degli elementi di internazionalità rispetto a quello statale.

¹⁴¹ Santamaria M., *Fiscalità internazionale*, Wolters Kluwer, Cedam scienze giuridiche, 2020, p. 122 e ss.

¹⁴² Santamaria B., *Manuale di diritto tributario*, Wolters Kluwer, Cedam scienze giuridiche, 2020, p. 69 e ss.

¹⁴³ Santamaria B., *Op. cit.*, 2020, p. 72-73.

internazionale, senza però escludere che la materia sia unica, ma con fonti diverse, sia statali che internazionali.¹⁴⁴

Considerando il lavoro che si sta sviluppando ciò che interessa approfondire tra tutte queste fonti del diritto internazionale tributario sono soprattutto le norme convenzionali ed i modelli OCSE, in quanto l'oggetto dell'elaborato riguarda proprio una norma che si trova all'interno delle convenzioni del modello OCSE, tralasciando una analisi approfondita invece delle altre fonti sopra citate.

Prima dell'analisi delle norme convenzionali si deve realizzare una analisi di tutti i sistemi che si hanno nel mondo per la tassazione dei redditi transnazionali si possono raggruppare in 4 sistemi¹⁴⁵: il primo di questi considera la tassazione in base alla residenza, chiamato anche "*worldwide taxation principle*" il quale è attualmente vigente in Italia; poi vi è il sistema di tassazione territoriale¹⁴⁶ che si base sul reddito prodotto dal soggetto all'interno dello stato della fonte; il sistema anglosassone del non domiciliato, che è considerato come un compromesso tra le due realtà analizzate in precedenza; ed infine il sistema della cittadinanza, che viene utilizzato da due stati soltanto, gli Stati Uniti e l'Eritrea, ma che è appunto importante da citare ed indagare per la gran quantità di soggetti a cui si applica, riguardando appunto uno dei paesi più importanti a livello economico globale.¹⁴⁷

In base al sistema che si utilizza in Italia¹⁴⁸ che è anche quello statisticamente più diffuso al mondo, i soggetti che sono residenti nello stato italiano sono tassati per tutti i redditi ovunque prodotti nel mondo, indifferentemente che siano prodotti nello stato di residenza che in uno differente; mentre coloro che non sono residenti fiscalmente in Italia sono tassati solamente per i redditi prodotti nel territorio italiano ex articolo 3 T.U.I.R.¹⁴⁹. Il secondo sistema invece prevede che il soggetto sia soggetto a tassazione solo per i redditi che derivano da una fonte che si trova in quel paese, per cui si guarda alla attribuzione dei redditi in quello stato e limitatamente a questi vi è la tassazione. Questo sistema si è sviluppato nel XX secolo ed effettivamente prospetta per le tasche dello stato grandi vantaggi economici, per intercettare l'attività economica di rilievo internazionale.¹⁵⁰ Il terzo sistema¹⁵¹ è quello che si utilizza in Gran

¹⁴⁴ Santamaria M., *Op. cit.*, 2020, p. 127, da cui si deriva la caratteristica della materia avente i caratteri della unicità, in cui si definisce sia l'oggetto, cioè quello tributario, ma anche il sistema di relazioni in cui si colloca che è di fatto quello internazionale.

¹⁴⁵ I sistemi di tassazione nel mondo <https://tayros.bg/index.php/2023/10/16/i-sistemi-di-tassazione-nel-mondo/> (ultima visualizzazione il 09/07/24)

¹⁴⁶ Il sistema territoriale è quello che viene usato per esempio dal Singapore ed è un sistema in grado di attrarre soggetti facoltosi per il fatto che vengono pagate le tasse sul reddito locale e non sugli investimenti effettuati al di fuori del territorio del Singapore, cioè non si ha la tassazione del reddito di origine straniera.

¹⁴⁷ Garbarino C., *Diritto convenzionale tributario*, G. Giappichelli editore, 2019.

¹⁴⁸ Si sta parlando appunto del worldwide income taxation.

¹⁴⁹ Articolo 3 T.U.I.R. 1 comma: L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato.

¹⁵⁰ Sacchetto C. e Pennesi L., la residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma, rivista trimestrale di diritto tributario, Giappichelli, fascicolo 4/2023.

¹⁵¹ Questo sistema è stato oggetto di una modifica del 2024, che entrerà in vigore nel 2025, che elimina il sistema dei residenti non domiciliati in quanto considerato non adeguato e predisporre invece un nuovo sistema per favorire gli investimenti.

Bretagna¹⁵² per cui i soggetti residenti, ma non domiciliati, possono godere in questo caso della tassazione territoriale per gli stranieri, tutto il reddito prodotto all'estero se non trasferito all'interno dei confini territoriali non viene tassato, per cui ciò che si trova in conti esteri è esente da tassazione; mentre i cittadini rispondono alla tassazione in base alla residenza sul reddito ovunque prodotto. Il sistema inglese verrà analizzato all'interno di questo capitolo, guardando nello specifico al caso del pilota di MotoGP e di un noto cantante italiano.

L'ultimo modello da verificare è quello statunitense ed eritreo che definisce invece la residenza fiscale di un soggetto legata alla cittadinanza, per cui si acquisisce il potere impositivo del soggetto collegato alla cittadinanza che possiede, anche se è residente in un altro paese e produce all'interno dello stesso il reddito.

2.2. La residenza fiscale in Italia

Parlando di residenza fiscale in Italia non si può prescindere da una lettura della normativa, cioè dell'articolo 2 DPR 917/86 così come era formulato prima della modifica 2023:

1. Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.

2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile.

Vi erano quindi una serie di parametri da tenere in considerazione quando si parlava di residenza fiscale: in primis si guardava all'iscrizione anagrafica che è un requisito di obbligatorietà per gli italiani, poi abbiamo gli elementi del domicilio e della residenza. Si doveva avere almeno uno di questi presupposti, cioè la sussistenza di uno soltanto qualificava il soggetto come fiscalmente residente, per cui erano elementi indipendenti l'uno dall'altro, ma che avevano pari dignità ai fini della determinazione della soggettività impositiva.¹⁵³

<https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/res-non-dom-si-cambia-2025-nuovo-schema-residenza-attrarre-expatriates-AFGEl7C> (ultima visualizzazione il 09/07/24)

¹⁵² Non sono Inghilterra in realtà, ma trova applicazione anche in Irlanda, Malta, ed altre ex colonie britanniche.

¹⁵³ Magliaro A. ed Censi S., si può applicare la cd. Split year nelle convenzioni in cui non è prevista? Rivista telematica di diritto tributario, Pacini Giuridica, 2023.

Il primo requisito, formale e per questo anche facile da indagare, era quello della residenza anagrafica, per cui una eventuale iscrizione all'AIRE¹⁵⁴ (anagrafe italiani residenti all'estero) rendeva incompatibile quella dell'ANPR¹⁵⁵. La verifica si compiva con una analisi dei registri anagrafici che si trovano presso ogni comune; contro le iscrizioni anagrafiche, ai fini fiscali, non era possibile dimostrare la prova contraria.¹⁵⁶ La giurisprudenza di legittimità si era pronunciata più volte¹⁵⁷ su questo tema ed aveva sottolineato la differenza tra la materia fiscale e quella civilistica¹⁵⁸, rimarcando come "la forma è destinata a prevalere sulla sostanza nell'ipotesi in cui la residenza venga collegata al presupposto anagrafico"; per cui l'eventuale trasferimento all'estero non rilevava fino a che non vi fosse la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente in Italia.

Il requisito della residenza e quello del domicilio avevano creato invece maggior dubbi di interpretazione ed interrogato i giudici che avevano creato copiosa giurisprudenza a riguardo; infatti, erano da verificare dei requisiti sostanziali che dovevano essere verificati in concreto, a differenza dell'iscrizione anagrafica che aveva un mero riscontro e controllo formale. Per definire la residenza vi era il rimando all'articolo 43 del Codice civile, che la qualificava come il luogo in cui la persona aveva la dimora abituale. Rilevavano due elementi quello soggettivo e quello oggettivo, in cui il primo indicava l'intenzione di fissarvi la propria dimora, mentre il secondo oggettivo della permanenza abituale in un certo luogo. Questo elemento veniva meno solo nel caso in cui la persona si trasferiva in modo abituale in un altro luogo, e quindi cambiava di conseguenza la propria dimora.

¹⁵⁴ L'AIRE è un acronimo per anagrafe degli italiani residenti all'estero ed è stata istituita nel 1988 con la legge n. 470. Iscrivere a questa anagrafe è il presupposto per usufruire di alcuni diritti come il voto all'estero, ma soprattutto è un presupposto per essere considerati non residenti in Italia anche se si ha la cittadinanza italiana e quindi l'Italia non può avere pretese impositive sui redditi prodotti all'estero. Devono iscriversi all'AIRE i cittadini che stabiliscono all'estero la dimora abituale per un periodo superiore ai 12 mesi o chi acquisisce successivamente la cittadinanza italiana, ma già abitava o risiedeva all'estero. L'iscrizione a questa anagrafe è il presupposto necessario, ma non sufficiente, come nel caso descritto in precedenza dell'articolo 2, comma 2-bis del T.U.I.R. per il trasferimento della residenza fiscale all'estero.

Dal 2024 si comminano delle sanzioni amministrative, erogate dal Comune, per il soggetto che non si iscrive all'AIRE e vi può essere anche l'iscrizione d'ufficio alla stessa, mentre si affiancano anche le sanzioni tributarie per gli eventuali accertamenti successivi.

Infine, seguendo la nuova formulazione dell'articolo 2 del T.U.I.R., la mancata iscrizione all'AIRE è una presunzione legale relativa della residenza in Italia; pertanto, solo con una documentazione il soggetto può provare e dimostrare la sua residenza fiscale estera; mentre in precedenza si attribuiva valore di presunzione assoluta alla mancata iscrizione all'AIRE.

¹⁵⁵ Anagrafe nazionale persone residenti, la banca dati nazionale nella quale vi sono tutte le anagrafi dei comuni; presupposto per essere considerato residente, mentre la semplice cancellazione ed iscrizione all'AIRE non basta per essere considerati residenti.

¹⁵⁶ Garbarino C., *Op. cit.*, G. Giappichelli Editore, 2019, p. 96 la Cassazione definisce la presunzione assoluta ai fini tributari, per cui del comune di residenza a quello della iscrizione anagrafica.

¹⁵⁷ Si ricorda in particolare la Cassazione n. 21970/2015, ma anche la sentenza n.9319/200.

¹⁵⁸ In materia civilistica si ha la possibilità di avere l'impugnazione della residenza con ogni mezzo di prova, da parte di chi vi abbia interesse.

Il domicilio invece era il luogo in cui il soggetto aveva concentrato i propri affari ed interessi, l'elemento centrale era la presenza materiale in un certo luogo della sede degli affari; la giurisprudenza di legittimità¹⁵⁹ non aveva un indirizzo univoco sulla prevalenza dei legami familiari o di quelli di natura economica.

Quindi tutti e tre questi requisiti si dovevano avere in modo alternativo per un periodo di almeno 183 giorni all'anno, per cui agli elementi materiali si aggiungeva poi l'elemento temporale che creava la scriminante per la residenza fiscale tra residenti o non residenti. Ciò non sta a significare che il soggetto doveva risiedere per almeno 183 giorni in Italia, ma che per tale periodo vi fosse la permanenza di almeno uno dei requisiti sopra descritti.

L'istituto della residenza fiscale ha recentemente subito una modifica importante con il D.lgs. 209/2023¹⁶⁰ che ha introdotto delle novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche e giuridiche. Il decreto da attuazione alla legge delega del parlamento n. 111 del 9 agosto 2023 recante "Delega al governo per la riforma fiscale"¹⁶¹. Considerando il decreto in questione, l'attenzione va alla modifica apportata all'articolo 2, comma 2, per cui si attenzionerà la disciplina delle persone fisiche.

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno¹⁶², hanno la residenza ai sensi del Codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti.

Considerando l'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona;¹⁶³ con questa nuova formulazione ci si allontana dalla definizione di domicilio civilistico ex articolo 43 del c.c.

Salvo prova contraria¹⁶⁴, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nella anagrafe della popolazione residente.

Con questa modifica si sostituisce il criterio civilistico del domicilio con quello di "luogo in cui si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari del contribuente". Questo mutamento è nato nella prassi internazionale per evitare le doppie imposizioni, inoltre avrà delle grandi ricadute nei trasferimenti internazionali degli sportivi, ma anche per la definizione dei

¹⁵⁹ Indagando il caso del lavoratore in Italia, ma con residenza in Svizzera, la Cassazione, con ordinanza n. 18009/2022, ha dato prevalenza ai legami familiari e personali nel territorio svizzero più importanti e derimenti ai fini della determinazione della residenza, piuttosto che quelli economici, nella forma del lavoro prestato in Italia. In opposizione a questo orientamento con la sentenza n. 32992/2018 invece i giudici hanno ritenuto principale e prevalente gli interessi economici su quelli personali, familiari ed affettivi.

¹⁶⁰ C.d. decreto di fiscalità internazionale entrato in vigore il 29 dicembre 2023.

¹⁶¹ Il testo di norma ripreso dalla Gazzetta ufficiale della Repubblica Italiana.

¹⁶² Questa determinazione è stata definita all'interno dell'articolo 15, paragrafo 5 del commentario OCSE, quindi in particolare per i lavoratori dipendenti.

¹⁶³ Novità che entreranno in vigore il 1° gennaio 2024.

¹⁶⁴ La prova contraria è l'elemento di novità che delinea una presunzione relativa data dall'iscrizione anagrafica, per cui il contribuente può addurre prova del suo effettivo trasferimento all'estero.

contribuenti che sono sotto la soggezione della normativa impositiva italiana.¹⁶⁵ Per cui se prima si parlava di sede di affari ed interessi ora si sposta il focus per la qualifica di residente dalla sfera professionale, economica e patrimoniale del soggetto a quella delle relazioni personali e familiari. Negli ultimi anni gli sviluppi familiari non sono ben definiti ed hanno delle complessità tali da rendere difficile l'applicazione pratica di questo principio.

Per cui se un soggetto lavora e si trasferisce all'estero, ma in Italia lascia la propria famiglia, mantenendo quindi qui il centro degli affetti sociali e familiari allora vi è una attrazione della residenza in Italia.

Un ulteriore elemento introdotto dalla riforma è la questione delle frazioni di giorno, che rilevano alla fine della determinazione dei 183 giorni, cioè della maggior parte del periodo d'imposta, rilevanti per determinare che il soggetto sia residente in un luogo o meno.¹⁶⁶ Dunque, post-riforma il calcolo dei giorni deve considerare al proprio interno anche le frazioni di giorno che un soggetto trascorre nel suolo italiano, calcolo non facile da realizzare, ancor meno da dimostrare.

Un'altra novità concerne il fatto che per definire un soggetto residente basta la mera presenza nel territorio dello Stato, per cui alternativo a quello del domicilio o della residenza, cioè può essere definito come un criterio che può configurare da solo la residenza fiscale del contribuente in Italia. Questo criterio non era presente nella normativa italiana precedente, ma neanche all'interno del modello OCSE¹⁶⁷ ed è una norma che pone dei dubbi soprattutto dal punto di vista probatorio, di ricostruzione e di dimostrazione dei giorni di effettiva presenza nel territorio dello stato.

Gli ultimi due elementi descritti sono quelli che hanno posto dei dubbi alla dottrina fin da subito e che si presume saranno quelli che, nella pratica dell'utilizzo materiale della norma, porranno, molto probabilmente, maggiori problematiche e contenzioso, soprattutto per la difficile natura della dimostrazione materiale della presenza oppure per la ricostruzione non semplice anche delle frazioni di giorni di presenza sul territorio italiano.

Ultimo elemento di novità da analizzare riguarda quello della iscrizione alla anagrafe della popolazione residente, strumento meramente formale, ma avente il carattere di presunzione iuris tantum; prima della riforma invece questa iscrizione permetteva di attrarre alla tassazione in Italia tutti i redditi worldwide

¹⁶⁵ Rivista di diritto tributario di Nicolosi F., <https://www.rivistadirittotributario.it/2024/02/29/la-nuova-residenza-fiscale-delle-persone-fisiche/> (ultima visualizzazione 25/06/24)

¹⁶⁶ Di Migliorini F. <https://fiscomania.com/residenza-fiscale-persone-fisiche/#determinazione-della-residenza-fiscale-nella-normativa-interna> (ultima visualizzazione il 28/06/24)

¹⁶⁷ Non essendo presente all'interno dell'articolo 4 modello OCSE, la dottrina si interroga se questo elemento possa di fatto essere introdotto all'interno della definizione di ogni altro criterio di natura analoga, per cui anche questo criterio permette la possibilità di utilizzare le Convenzioni per dirimere i casi controversi di residenza. Esso comunque risulterà un criterio recessivo in quanto considerando le regole della tie break prevalgono e considerano i requisiti della abitazione permanente, del soggiorno abituale, della nazionalità o accordo tra stati, per cui quello della permanenza viene superato e di conseguenza il soggetto si ritiene non fiscalmente residente in Italia.

prodotti, anche se all'estero e per una mera distrazione e dimenticanza di iscriversi all'AIRE e di cancellarsi all'anagrafe della popolazione residente.

Ora si definisce dunque una presunzione relativa di residenza, ciò significa che è il contribuente che può e deve dare la prova contraria della non residenza in Italia, cosa che prima non era possibile da realizzare, in quanto vi era una presunzione assoluta di residenza in base alla mera iscrizione all'anagrafe senza possibilità di provare la situazione contraria¹⁶⁸. L'obbligo di iscrizione si configura per i residenti con l'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente, mentre per i non residenti con l'iscrizione all'anagrafe degli italiani residenti all'estero.

La mancata iscrizione a quest'ultima può essere sanata quindi con la possibilità di fornire la prova contraria.

Questo criterio risulta creare dei conflitti di residenza, nei casi in cui comporta l'attrazione di residenza in Italia di un soggetto sostanzialmente residente all'estero, che va risolto con le *tie breaker rules* che verranno di seguito esposte, che non contemplano appunto l'iscrizione all'anagrafe, per cui lo stesso è recessivo rispetto a quello del domicilio, della dimora abituale e della abitazione permanente.¹⁶⁹

All'articolo 2, comma 2-bis del T.U.I.R. si definisce una presunzione relativa di residenza fiscale in Italia dei soggetti che si sono cancellati dall'anagrafe per poi trasferirsi in paesi a tassazione privilegiata, cioè nei cd. paradisi fiscali¹⁷⁰; in questo caso si ha un'inversione dell'onere della prova in cui il contribuente deve dimostrare l'effettività del suo trasferimento. I paesi sopra citati con il nome di paradisi fiscali sono dei paesi all'interno della black list, introdotti in questa lista nera perché paesi nei quali il livello di tassazione è molto basso oppure vi è una totale mancanza di scambio di informazioni tra i diversi paesi.

2.2.1. Decreto Crescita e D.lgs. n. 209/2023: descrizione del regime per i lavoratori sportivi cd. impatriati

Vi sono dei casi in cui i lavoratori residenti all'estero decidono di trasferirsi in Italia, cioè di soggetti che non hanno la residenza in Italia, ma la trasferiscono per motivi lavorativi. Per attrarre nel nostro Paese i lavoratori residenti all'estero è stato istituito un regime di favore per i cd. impatriati con il fine di allargare il bacino dei contribuenti. La normativa in questione viene disciplinata all'articolo

¹⁶⁸ Questa situazione veniva fortemente criticata dalla dottrina che ravvisava in questo caso dei profili di incostituzionalità per la violazione dell'articolo 53 della costituzione.

¹⁶⁹ Nicolosi F., il punto su la nuova residenza fiscale delle persone fisiche, 29 febbraio 2024, Rivista di diritto tributario, Pacini Giuridica.

¹⁷⁰ Viene predisposta una lista che si chiama black list nella quale vi sono tutti i paesi per cui si applica l'articolo 2, co. 2-bis del T.U.I.R.

16 del decreto legislativo n. 147 del 2015, la quale era rivolta ai lavoratori altamente qualificati che dopo un periodo all'estero rientravano in Italia.¹⁷¹

Successivamente nel 2019 con il decreto Crescita¹⁷² si era estesa la platea dei beneficiari, essendo state eliminate le qualifiche professionali e dando così la possibilità di ricomprendere anche i lavoratori sportivi¹⁷³, definendo una riduzione della base imponibile tassabile dal 50 al 70%¹⁷⁴ e si era ridotto il periodo di permanenza all'estero dai 5 ai 2 anni.¹⁷⁵

Il regime speciale dei lavoratori impatriati¹⁷⁶ che era previsto nel dl n. 147 del 2015, come modificato nel 2019, era applicabile ai soli sportivi professionisti¹⁷⁷, e non dunque anche per i dilettanti¹⁷⁸, considerazione che si evince dalla risposta dell'interpello n. 447 del 2021.

Inoltre, si può decidere di pagare una imposta forfettaria pari a 100.000 euro per i redditi prodotti all'estero, questa agevolazione è il cd. Regime dei neo-residenti ex articolo 24-bis del T.U.I.R.; esso è un regime opzionale¹⁷⁹, per coloro che hanno trascorso al di fuori dell'Italia almeno 9 anni oppure si considera interamente assoggettato ad imposta il reddito che si produce all'estero.

Il sistema istituito nel 2019 è stato un impulso importante per il calcio italiano, avendo creato nei fatti un regime fiscale di favore che ha attratto diversi giocatori stranieri, costituendo delle offerte dei clubs più remunerative, prospettando un costo fiscale molto inferiore rispetto agli altri paesi e creando così un sistema che sia concorrenziale nel panorama europeo.

Nel 2022 con l'emendamento Nannicini si sono modificati i commi 5-quater e quinquies dell'articolo 16 del D.Lgs. n. 147/2015, in cui si definisce come il regime regolato da quest'ultimo non possa essere impiegato per la figura del lavoratore sportivo come veniva applicato seguendo la disciplina del 2019.

La modifica del 2022 è a sfavore dei lavoratori sportivi rientrati in Italia, essendo stati introdotti dei requisiti ulteriori per poter usufruire del beneficio.¹⁸⁰

¹⁷¹ In particolare, ci si riferiva a lavoratori che avevano alte qualifiche professionali e scientifiche, mentre in precedenza con la legge n.78/2010 l'applicazione soggettiva della legge era limitata ai docenti o ricercatori che si trovavano all'estero.

¹⁷² D.L. n. 34/2019 convertito in L. n. 58/2019

¹⁷³ La legge si applica per tutti i lavoratori dipendenti, autonomi o neoimprenditori.

¹⁷⁴ Percentuale che si aumenta ulteriormente al 90% nei casi in cui ci si sposta nelle regioni del sud Italia.

¹⁷⁵ Magliaro A., Censi S., Ancora un ampliamento delle norme tributarie di favore per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia, in rivista di diritto tributario, Pacini Giuridica, 2019.

¹⁷⁶ Sia per i cittadini italiani emigrati all'estero oppure per impatriare i cittadini stranieri, nasce con l'intento di far rientrare "i cervelli in fuga", ma poi successivamente ha riscontrato una applicazione più ampia, in particolare coloro che ne hanno usufruito di più sono stati i calciatori, essendo stato creato un sistema fiscale molto attrattivo e competitivo a livello europeo.

¹⁷⁷ All'interno dell'articolo 16 L. n. 147/2015 (ora abrogato)

¹⁷⁹ Per poter verificare se si hanno i requisiti per accedere a questo tipo di regime opzionale il soggetto può fare una istanza di interpello probatorio, ex articolo 11, comma 1, lettera b) della L. 212 del 2000.

¹⁸⁰ Magliaro A., Censi S., il trattamento fiscale dei lavoratori sportivi c.d. impatriati, nella rivista Associazioni e sport di Euroconference, 2024.

Si era infatti definito un regime applicabile dal 2022 solamente per i lavoratori sportivi professionisti, con una età che supera i 20 anni e con un reddito maggiore di 500.000 euro (per il calcio femminile e la pallacanestro) o di un milione se il riconoscimento di professionismo della federazione di appartenenza dello sportivo è avvenuto prima del 1990 (per cui per il calcio maschile, il ciclismo ed il golf), che svolgevano una attività in Italia, che non fossero stati residenti per i due periodi d'imposta precedenti, in presenza di questi elementi si poteva avere la riduzione del reddito imponibile del 50%.¹⁸¹

L'ultima modifica per ordine di tempo a questo regime si è avuta con il decreto n. 209 approvato alla fine del 2023¹⁸², che ha eliminato questo sistema di favore nei confronti degli sportivi¹⁸³, in generale prospettando dei requisiti soggettivi sempre più stringenti¹⁸⁴, creando così un acceso dibattito all'interno dei banchi parlamentari. Si cambiano i requisiti per cui ora sono disciplinati all'articolo 5 del D.Lgs. 209/2023 e gli stessi definiscono che si necessitano di 3 anni fuori dall'Italia, con una permanenza successiva per 5 anni e dei redditi inferiori a 600.000 euro; se vengono rispettati tutti questi requisiti si può avere una detrazione del 50%¹⁸⁵ del reddito derivante dal lavoro autonomo, dipendente, ma non vi rientrano i redditi d'impresa.¹⁸⁶ I lavoratori sportivi che ottengono uno stipendio per l'attività sportiva sono configurati come lavoratori autonomi o indipendenti, come viene disciplinato agli articoli del D.lgs. 36/2021 analizzati nel capitolo precedente, e non avendo più la normativa ad hoc nei loro confronti, potranno usufruire del regime agevolato nel limite in cui abbiano i livelli di istruzione/ specializzazione che venivano richiesti all'interno della originaria versione dell'articolo 16 del D.Lgs. n. 147/2015; i livelli di istruzione che vengono richiesti non devono essere attinenti alle mansioni che si realizzano¹⁸⁷, ma basta il solo possesso di un diploma o di una attestazione che definisca abilità e competenze professionali specialistiche.

¹⁸¹ Ferranti G., *Fiscalità internazionale*, Wolters Kluwer, 2024, p. 66

¹⁸² Il decreto è entrato in vigore il 1° gennaio 2024, mentre la normativa precedente rimane in vigore per i soggetti che hanno stipulato contratti di lavoro prima del 31 dicembre 2023, anche nell'ambito dello sport; la richiesta dei clubs di prorogare il regime fino al termine della finestra di calcio mercato non è stata accolta dal governo, lasciando fuori dal regime agevolato i contratti sottoscritti nella finestra di calcio mercato di gennaio.

¹⁸³ Si è abrogato l'articolo 16 D.lgs. 147/2015, ma si continua ad applicare la disciplina previgente per i contratti stipulati fino al 31 dicembre 2023.

¹⁸⁴ Per poter usufruire della agevolazione si devono riavere i requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.

¹⁸⁵ La percentuale aumenta al 60% per i lavoratori che hanno un figlio minore.

¹⁸⁶ Magliaro A., Censi S., *Back to the past. Un ritorno al passato per il regime dei c.d. impatriati*, rivista telematica di diritto tributario, Pacini giuridica, 2024; in questo articolo si fa una panoramica della disciplina dei lavoratori rimpatriati, in particolare con un focus sugli sportivi da cui si trae spunto, nello specifico per quanto riguarda i cambiamenti del regime da applicare nei loro confronti.

¹⁸⁷ Si guarda a come la circolare n. 17/E/2017 definisce la materia dell'articolo 16 del D.lgs. 147/2015, che è stato abrogato, ma nei fatti la disciplina che il nuovo decreto predispone è identica a quella abrogata, per cui l'analisi apportata con questa circolare può essere ripresa in quanto valida.

Riprendendo la circolare n. 17/2017¹⁸⁸ si fa riferimento al decreto legislativo 28 giugno 2012 n. 108, il quale precisa che il requisito di elevata qualificazione o specializzazione ricorre nelle ipotesi di: “ Conseguitamento di un titolo di istruzione superiore rilasciato da autorità competenti nel Paese dove è stato conseguito che attesti il completamento di un percorso di istruzione superiore di durata almeno triennale e della relativa qualifica professionale superiore, rientrante nei livelli 1 (legislatori, imprenditori e alta dirigenza), 2 (professioni intellettuali, scientifiche e di elevata specializzazione) e 3 (professioni tecniche) della classificazione ISTAT delle professioni CP 2011, attestata dal Paese di provenienza e riconosciuta in Italia. ”

Per cui all'interno di questa qualificazione vi possono rientrare anche gli sportivi che hanno acquisito durante la propria vita un diploma di istruzione superiore o anche una laurea, i quali sono degli elementi formali essenziali per poter utilizzare l'agevolazione, senza che vi sia un effettivo utilizzo della qualificazione di cui si è in possesso per lo svolgimento della propria attività. Come noto però non sempre questi soggetti posseggono questi titoli, non essendo necessari per lo svolgimento della propria professione, per cui i lavoratori sportivi sia professionisti che dilettanti per poter vedere applicata nei loro confronti la normativa devono possedere i requisiti che la legge prevede. Come riferito in precedenza la nuova normativa è entrata in vigore il 1° gennaio 2024, i soggetti che hanno trasferito la propria residenza in Italia entro il 31 dicembre 2023 vedono l'applicazione della normativa precedente, per cui quella dell'articolo 16 del D.Lgs 147/2015. In particolare, la normativa che si applica a questi soggetti è quella successiva alla modifica del 2022, per cui si applica ai lavoratori sportivi professionisti che hanno superato dei limiti di età e reddituali che sono stati esplicitati in precedenza.

Le società ed associazioni sportive che devono erogare i compensi ed agire come sostituti d'imposta, di fronte alla richiesta dei lavoratori sportivi dell'applicazione della normativa per i cd. impatriati, devono ben verificare la sussistenza dei requisiti e dei limiti reddituali per la sua applicazione e la normativa che deve essere applicata nei loro confronti, considerando l'anno in cui vi è stato il trasferimento della residenza in Italia.

2.3. Il diritto tributario convenzionale ed il ruolo del Commentario

Si inizia lo studio di questo diritto con le fonti del diritto internazionale tributario convenzionale, che sono regolate dal principio di diritto

¹⁸⁸ Dal sito dell'agenzia delle entrate https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/297873/Circolare+n.+17+del+23+maggio+2017_CIRCOLARE+REGIMI+AGEVOLATIVI+PER+PERSONE+FISCHE+CHE+TRASFERISCONO+LA+RESIDENZA+FISCALE+IN+ITALIA+-REGISTRO+CIRCOLARI.0000017.23-05-2017-U+%282%29.pdf/8c361223-0cf1-b41b-be4a-db33664d5855 , parte II par. 3.3, dalla pagina 31 e seguenti

internazionale¹⁸⁹ dei *pacta sunt servanda*, per cui gli stati firmatari sono tenuti a rispettarle e seguirle. Esse rappresentano una *species* all'interno del *genus* più ampio delle convenzioni di diritto internazionale pubblico, ma da cui differiscono per la presenza di destinatari che non sono soltanto gli stati, ma anche i contribuenti nonché l'oggetto che è rappresentato dal diritto tributario.¹⁹⁰

Le convenzioni tributarie internazionali sono di 4 tipologie¹⁹¹, l'attenzione di questo paragrafo però si pone solamente alla prima, per cui si tratta delle convenzioni per l'eliminazione della doppia imposizione internazionale.

Questo tipo di convenzioni sono sviluppate dai singoli stati membri per evitare i casi di doppie imposizioni che si realizzano quando un contribuente è tenuto a pagare imposte per lo stesso reddito in stati differenti; essi sono dei trattati internazionali bilaterali, guardando al nostro paese, per esempio, tra l'Italia e gli altri stati, che hanno il fine di prevenire l'evasione fiscale e l'elusione. In Italia queste convenzioni entrano in vigore con un procedimento di ratifica con una legge ordinaria del parlamento, che da esecuzione del trattato; mentre entra in vigore con lo scambio di rettifiche tra i paesi membri e la pubblicazione in gazzetta ufficiale.¹⁹² Queste convenzioni sono circa un centinaio e sono uno strumento primario per definire la potestà¹⁹³ impositiva tra i vari stati, soprattutto per dirimere i casi di conflitto o di dubbia potestà impositiva essendo dei redditi che si producono in uno stato, ma da parte dell'attività di un altro soggetto residente in un diverso paese.

Le convenzioni vengono introdotte all'interno di uno stato come norme interne¹⁹⁴, per cui sono leggi che hanno lo stesso valore di quelle tributarie, ma rispetto alle altre leggi hanno il carattere della specialità, per cui possono abrogarle, ma non possono essere dalle stesse abrogate. Nei casi in cui non vi sia l'applicazione della convenzione oppure la stessa sia attuata in modo non corretto, allora si hanno i mezzi per tutelarsi che avrebbe il soggetto in casi simili, i quali hanno per oggetto però il diritto interno; ¹⁹⁵ si hanno due possibilità: sia richiedere la disapplicazione dell'atto che è in contrasto con quello predisposto all'interno della convenzione, oppure si può predisporre anche la richiesta all'amministrazione finanziaria di agire in autotutela per rivedere la

¹⁸⁹ Queste convenzioni contro le doppie imposizioni sono una *species* del *genus* delle convenzioni di diritto internazionale pubblico.

¹⁹⁰ Santamaria M., *Op. cit.*, 2020, p. 163.

¹⁹¹ Da Santamaria M., *Op. cit.*, 2020, p.165; Le altre tipologie, oltre a quella analizzata nel paragrafo, sono: le convenzioni bilaterali di scambio di informazioni e di assistenza fra le amministrazioni finanziarie di paesi diversi in tema di accertamento e di riscossione, poi vi sono i trattati di cooperazione commerciale ed infine i trattati in materia doganale.

¹⁹² Sito del MEF, dipartimento delle finanze <https://www.finanze.gov.it/it/Fiscalita-dellUnione-europea-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/convenzioni-per-evitare-le-doppie-imposizioni/> (ultima visualizzazione in 26/06/24)

¹⁹³ La potestà impositiva è il potere giuridico che viene espresso da una legge tributaria che ha efficacia territoriale nello stato in cui si attua ed efficacia ultra-territoriale, ma senza potere coercitivo.

¹⁹⁴ Vi è il recepimento delle convenzioni con riferimento agli articoli 10 e 117 della Costituzione con il valore di fonte di legge primaria, ma le stesse prevalgono sulle norme interne essendo delle norme pattizie che derivano da degli accordi internazionali stipulati dall'Italia, ma allo stesso modo non possono contrastare con la Costituzione ed i principi che derivano dalla stessa.

¹⁹⁵ Cordeiro Guerra R., *Diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer, 2016, p. 377

posizione assunta dalle parti.¹⁹⁶ Lo schema a cui si ispira la maggior parte dei paesi è il Modello elaborato dall'OCSE nel 1963, che subisce in modo periodico diverse modifiche; essendo un modello le parti contraenti sono libere di modificarlo e creare degli articoli del patto che derivano dalle esigenze degli stati contraenti e dalla loro attività di negoziazione.

L'Ocse (organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico) è una organizzazione internazionale di studi economici, istituita nell'ambito ONU nel 1960, che collega 38 paesi membri, il fine è quello di risolvere dei problemi comuni, identificare delle pratiche commerciali e coordinare le politiche locali ed internazionali dei paesi membri; lo scopo a cui si guarda è il benessere economico e sociale dei cittadini, favorendo gli investimenti, ma allo stesso tempo la stabilità finanziaria. Al suo interno vi è un comitato per gli affari fiscali che ha predisposto il modello OCSE, o OECD nel 1963 il quale ha subito diverse modifiche negli anni, ma che è stato il modello seguito dalla maggior parte delle convenzioni internazionali stipulate dagli stati.

Oltre al modello OCSE ve ne sono altri, tra cui si ricorda quello americano¹⁹⁷ e quello ONU, realizzato da degli esperti nel 1980 ed in continuo aggiornamento.

Il commentario al modello OCSE non ha valore di fonte primaria, ma solo di soft law, per cui non è vincolante¹⁹⁸; ciò si deduce anche da una sentenza della Cassazione, la quale ha respinto il ricorso del contribuente che voleva dar luogo ad una diretta applicazione del commentario in quanto fonte del diritto internazionale.¹⁹⁹ A volte però sono le stesse convenzioni che fanno direttamente rinvio al commentario, come nel caso della convenzione tra Italia e Messico.²⁰⁰

Il commentario, seguendo i precedenti giurisprudenziali della suprema corte, ha un valore interpretativo ed esplicativo, per cui serve anche ai giudici per dare un significato univoco alle disposizioni pattizie. Esso rientra, secondo autorevole dottrina, tra i mezzi di interpretazione definiti supplementari, richiamando la convenzione di Vienna del 1969 sul diritto dei trattati; questa convenzione prevede che i trattati possano essere interpretati in base alla buona fede, agli accordi tra le parti ed agli allegati inclusi, ma di fatto il commentario non

¹⁹⁶ Nel caso in cui permanga la situazione di doppia imposizione del soggetto si può avere l'attuazione della procedura amichevole (MAP) secondo l'articolo 25 del modello OCSE; il soggetto può richiedere allo stato della residenza di trovare un accordo con lo stato che non ha rispettato le procedure pattizie per poter arrivare ad una soluzione del conflitto tra le parti.

¹⁹⁷ Nel 1980 il dipartimento del tesoro americano predispose questo modello che sarà il modello per tutte le convenzioni concluse dagli Stati Uniti; in quello stesso anno gli esperti delle nazioni unite hanno redatto il modello ONU di convenzioni contro le doppie imposizioni, per i paesi in via di sviluppo.

¹⁹⁸ Non è vincolante, ma ha un valore centrale per applicare ed interpretare nel modo corretto le convenzioni.

¹⁹⁹ Sito del MEF, ordinanza del 04/09/2023 n. 25690/5. <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getGiurisprudenzaDetail.do?id=%7BAE285437-7253-4BF5-83E2-6D1004C59A61%7D> (ultima visualizzazione il 16/07/24)

²⁰⁰ Garbarino C., Manuale di tassazione internazionale, Ipsoa gruppo Wolters Kluwer, 2008, p. 205.

rientra in questa componente, ma tra i mezzi complementari di interpretazione all'articolo 32 della convenzione sopra citata.²⁰¹

L'importanza del commentario deriva dal fatto che lo stesso presenta esempi pratici che servono ad esplicitare meglio i concetti ripresi all'interno del modello, calando nella realtà dei fatti le situazioni, nella analisi dell'articolo 17 del Modello OCSE, si farà ampio richiamo agli esempi del commentario, perché sono gli elementi che la dottrina presenta per poter comprendere meglio le norme molto spesso stringate ed essenziali, ma anche per poter aggiornare il modello ai mutamenti del contesto sociale ed economico a cui le norme fanno riferimento.²⁰²

Le convenzioni che vengono stipulate tra due stati riguardano i soggetti che sono residenti all'interno degli stati che raggiungono l'accordo, così viene definita all'articolo 1 l'ambito di applicazione soggettiva del Modello OCSE. Il termine soggetto è da intendere in maniera ampia, ci si riferisce dunque, richiamando l'articolo 3 del modello OCSE, non solo ad una persona fisica, ma anche ad una società o qualsiasi altra entità che, in base alla legislazione dello stato di residenza, è soggetto passivo dell'imposta, in base a dei requisiti di definizione di residente che sono diversi per i singoli stati.

La problematica su cui si interroga la dottrina riguarda il fatto di ricondurre all'interno della portata dell'articolo 1 anche le società di persone, cioè le partnership oppure no²⁰³; per parte della dottrina come²⁰⁴ Cordeiro Guerra il termine persone descritto all'articolo 1 deve far rientrare al proprio interno anche le partnership, attuando così una interpretazione ampia del termine.

Gli elementi essenziali dunque per avere una applicazione del Modello OCSE sono il possesso della personalità e la residenza in uno dei due stati contraenti; nel commentario dell'articolo 1 si richiama il requisito della residenza, mentre in altri trattati si guarda alla figura più ampia di contribuente, cioè al soggetto che anche se non ha la posizione di residente, deve pagare allo stesso modo le tasse; questa situazione viene ripresa nel caso del soggetto non residente in Italia, che è tenuto a pagare, allo stesso modo di un residente, le imposte nel paese italico per i redditi prodotti nel territorio.

2.3.1. Le doppie imposizioni ed i metodi per eliminarle

²⁰¹Rivista di diritto tributario articolo di Moretti M. <https://www.rivistadiritto tributario.it/wp-content/uploads/2019/08/Moretti-1.pdf> (ultima visualizzazione il 26/06/24)

²⁰² Cordeiro Guerra R., *Op. cit.*, 2016, p. 141, Cordeiro definisce come la centralità del commentario deriva proprio dalla possibilità di rendere la norma del modello attuale e rispondente alle esigenze della contemporaneità.

²⁰³ Garbarino C., *Op. cit.*, G. Giappichelli editore, 2019, p. 56

²⁰⁴ Corderio Guerra R., *Op. cit.*, 2016, p. 395. Corderio ritiene che la partnership sia da far rientrare all'interno della qualifica di persona ai fini convenzionali, all'interno della qualifica di altre associazioni di persone.

Fin ad ora si è solo parlato di doppia imposizione, ma nei fatti non si è definito che cosa sono le doppie imposizioni, istituto che ha creato tanto scompiglio a livello internazionale, per cui sono state create delle convenzioni ad hoc proprio per evitarle. Esse di fatto nascono quando due stati ritengono di avere entrambi delle pretese impositive sullo stesso reddito. In presenza di convenzioni ad hoc si incontra questa situazione solo se vi è il caso di conflitto tra residenza-fonte, ciò significa che lo stato di residenza assoggetta a tassazione i redditi prodotti ovunque dai propri cittadini; invece, quello della fonte ritiene di dover tassare il soggetto per i redditi prodotti nel proprio territorio. Mentre per quanto riguarda il caso di assenza di convenzioni si possono costituire i conflitti di residenza nei casi di rapporto tra residenza- fonte, residenza-residenza ed in quelli di fonte-fonte.

Nel caso sopra descritto dunque gli stati, anche in presenza di una convenzione, mantengono la potestà impositiva e ci si trova di fronte alla situazione di una doppia imposizione sul reddito prodotto.²⁰⁵

In breve, possiamo dire che non vi è una definizione normativa specifica di doppia imposizione, ma la stessa può essere riscontrata prendendo a modello il seguente schema, per cui si ha una doppia imposizione se:

- Vi è l'applicazione di imposta da parte di due o più stati
- Le imposte richieste sono comparabili
- Il soggetto dell'imposta è lo stesso contribuente
- Il periodo di imposta è uguale e vi è la sottoposizione ad imposta per lo stesso presupposto.²⁰⁶

Come in precedenza affermato, non essendovi dunque un base normativa, si può dire che non vi è un divieto esplicito contro le doppie imposizioni, né a livello interno, né a livello internazionale, perché di fatto vi è l'applicazione di norme giuridiche che sono per i singoli stati legittime, che servono a definire la potestà impositiva dello stato.

La ratio delle convenzioni internazionali è proprio quella di trovare tra le parti un accordo per poter eliminare quella situazione di impasse e di illegittimità, non tanto delle pretese in sé, ma della situazione che si crea nei confronti del soggetto che viene sottoposto ad una illegittima espropriazione della propria ricchezza.²⁰⁷

Inoltre, è da distinguere tra la doppia imposizione giuridica interna ed internazionale e quella economica interna ed internazionale. Quella economica sussiste nella tassazione di un reddito della stessa natura economica, ma di fronte a due soggetti diversi, l'esempio per eccellenza è la tassazione degli utili della società, ma anche dei dividendi, che derivano da quegli utili in capo ai singoli soci cui sono sottoposti; per cui se la richiesta è di uno stato dove si producono gli utili è interna, se invece i due stati sono diversi, si tratta di quella internazionale.²⁰⁸

La doppia imposizione giuridica è invece quella che viene discussa in queste pagine, si tratta della tassazione dello stesso soggetto ed anche dello

²⁰⁶ Cordeiro Guerra R., *Op. cit.*, 2016, p. 365, in cui si ripercorrono le tappe essenziali per poter parlare di doppia imposizione.

²⁰⁷ Cordeiro Guerra R., *Op. cit.*, 2016, p. 379

²⁰⁸ Garbarino C., *Op. cit.*, G. Giappichelli editore, 2019, p. 20.

stesso reddito, per cui se il contribuente è tassato due volte dallo stesso stato si ha quella interna²⁰⁹, invece se la tassazione avviene da parte di due stati differenti, si ha quella internazionale; quella internazionale può essere risolta come circostanza solo in presenza di accordi tra le parti, cioè gli stati, che sono i protagonisti della potestà impositiva controversa.

Le convenzioni che sono dagli stati stipulate determinano solo uno stato, tra i due contraenti che può avere il diritto di tassare il reddito prodotto dal contribuente, per cui l'accordo raggiunto tra gli stati definisce come di fatto il diritto esclusivo di imposizione è concesso ad uno soltanto degli stati contraenti. In questo modo si evita la doppia tassazione perché uno dei due stati deve rinunciare a tassare il reddito in questione.²¹⁰ Vi sono dei casi in cui la convenzione lascia la doppia tassazione per evitare per esempio delle situazioni di elusione ed evasione fiscale, per cui in questi casi si adottano tre metodi per eliminare la situazione che si crea:

1. EXEMPTION METHOD
2. DEDUCTION METHOD
3. FOREIGN TAX METHOD

Con il primo metodo, quello della esenzione si attribuisce al solo stato della fonte la tassazione dei redditi, mentre quello della residenza considera i redditi prodotti all'estero come non tassabili. Questo tipo di metodo viene realizzato se è previsto dalle convenzioni tra i due stati; nelle convenzioni stipulate dall'Italia è un metodo poco utilizzato, essendo preferito quello del credito d'imposta. Un'ulteriore distinzione si ha tra la esenzione piena e quella con progressività: la prima prevede che il reddito sia escluso dalla base imponibile, con la seconda invece lo stesso viene considerato ai fini dalla definizione dell'aliquota da applicare.

Il secondo metodo, quello della deduzione, prevede che lo stato della residenza renda deducibili le imposte pagate all'estero, come se fossero un costo per la produzione del reddito, che viene eliminato dal conteggio per determinare la base imponibile. In Italia si prevede la detrazione come credito d'imposta dalle imposte dovute in Italia, mentre la deduzione come sopra descritta non viene invece realizzata.

L'ultimo metodo è quello più usato nelle convenzioni stipulate dall'Italia è quello del credito d'imposta, si prevede cioè la detrazione delle imposte pagate all'estero.²¹¹ La norma interna che definisce questo metodo è l'articolo 165 T.U.I.R., il quale deve essere coordinato con le norme convenzionali. Nel caso in cui concorrono a formare il reddito in Italia anche redditi prodotti all'estero, che hanno riscontrato all'estero la tassazione, questo articolo sancisce la regola generale di detraibilità ordinaria delle imposte pagate all'estero, da quelle che sono in Italia dovute. Per le persone fisiche il credito che si può detrarre

²⁰⁹ Essa è vietata perché è contraria al principio del ne bis in idem.

²¹⁰ Cordeiro Guerra R., *Op. cit.*, 2016, p. 409, l'autore riprende e realizza una descrizione delle norme da cui deriva una modalità per determinare l'esenzione dalla doppia imposizione.

²¹¹ Garbarino C., *Op. cit.*, G. Giappichelli editore, 2019, p.23 e ss.

rappresenta la quota netta della imposta pagata che corrisponde al reddito che viene all'estero dichiarato.²¹²

Il modello OCSE al capitolo V, rubricato metodi per l'eliminazione delle doppie tassazioni, in particolare all'articolo 23 A e B disciplina il metodo della esenzione e quello del credito d'imposta.

I casi prospettati da questi articoli guardano alla situazione in cui il soggetto residente abbia realizzato un reddito in uno stato differente, che si chiama stato della fonte, il quale tassa il reddito prodotto nel proprio territorio.

Il commentario richiama come lo stato della residenza ha l'obbligo di definire una esenzione o un credito relativo se si tratta di una imposizione dello stato della fonte che viene definito all'interno della convenzione stessa; la scelta tra il metodo regolato all'articolo 23 A e B viene lasciata agli stati contraenti che decidono quale dei due applicare quando creano la convenzione.

Nei casi in cui si configuri un conflitto tra norme interne antiabusive²¹³ e norme internazionali pattizie lo stesso commentario stabilisce che si debba applicare quella interna, a prescindere da quanto quelle pattizie disciplinano.²¹⁴

Al di fuori delle situazioni sopra descritte vi possono essere dei casi in cui non vi è una convenzione tra i due stati, questi casi sono molto rari e residuali, in quanto lo stato italiano ha stipulato convenzioni con quasi tutti i Paesi del mondo, ma non è una ipotesi impossibile da verificarsi. In questi casi, dunque, l'Italia è lo stato della fonte e quindi deve essere applicato il diritto tributario internazionale italiano, per cui sono norme da applicare in modo unilaterale, ma di fatto in concorso con quelle sviluppate in maniera unilaterale degli altri stati; si arriva alla definizione, dunque, di una doppia imposizione internazionale. Mentre nei casi in cui vi sia una convenzione è applicabile la stessa, per cui se non vi è una trattazione esclusiva di uno stato allora in presenza di doppia imposizione si può avere la figura della esenzione e del credito, come la stessa convenzione predispone.

Quando si tratta di tassare soggetti non residenti in Italia, la norma da prendere in considerazione è l'articolo 23 del T.U.I.R.; al primo comma si definiscono le diverse tipologie di reddito che si ritengono prodotti in Italia per cui sia per le persone fisiche che sono soggette ad Irpef in Italia per i redditi ivi prodotti, sia per le società soggette ad Ires. Seguendo il sistema delle ritenute, i redditi prodotti in Italia sono dei redditi in uscita e vengono tassati da un soggetto residente in Italia ad uno non residente.²¹⁵

Questo articolo disciplina che i compensi legati ad una libera professione di un soggetto siano tassabili in Italia, se lì vi è una base fissa del contribuente.

Si richiama il commentario OCSE per definire la base fissa, che definisce all'articolo 5, paragrafo 2, come legata al concetto di stabile organizzazione; ossia la sede fissa di affari in cui il professionista esercita in tutto o in parte la sua attività

²¹² Garbarino C., *Op. cit.*, G. Giappichelli editore, 2019, p. 36, il quale sottolinea come si debba applicare l'articolo 165 T.U.I.R. e quali implicazioni pratiche abbia.

²¹³ Per quanto riguarda le norme contro la evasione e l'elusione fiscale.

²¹⁴ Cordiero Guerra R., *Op. cit.*, 2016, p. 151.

²¹⁵ Situazione che viene ripresa dal libro di Garbarino C., *Op. cit.*, G. Giappichelli Editore, 2019, p. 29 e ss.

indipendente. Per cui un luogo determinato e che abbia un grado di permanenza nell'utilizzo.²¹⁶

Le disposizioni del modello OCSE dall'articolo 6 al 22 definiscono per ogni categoria reddituale lo stato che sia in potere di tassare il soggetto.

Nel caso degli sportivi non residenti il reddito che gli stessi percepiscono per una attività prestata in Italia, sia se di lavoro autonomo o dipendente, deve essere tassato nel nostro paese; per cui se un tennista non residente fiscalmente vince un torneo in Italia, viene qui tassato per i compensi che derivano dalla sua partecipazione. Un problema che è connesso alla situazione precedente è quello legato alle attività di pubblicità che sono connesse a quelle dell'atleta, come l'utilizzo di sponsor sulla maglietta, oppure di un orologio nelle conferenze stampa pre-match; la questione del luogo di tassazione dei redditi così prodotti è di grande importanza, soprattutto per la ingente quantità di somme di cui si parla e che sono in gioco in queste situazioni. Se la prestazione realizzata in Italia viene assoggettata a tassazione nel nostro paese allora lo sarà anche la prestazione connessa dell'attività degli sponsor, per cui si valuterà questo reddito come di fonte italiana.

In altri casi in cui invece, l'attività di pubblicità e di sponsorizzazione non sono più legate alla attività sportiva, ma autonome dalla stessa, allora in questi casi si deve considerare che il reddito che ne deriva non sia più di fonte italiana. Di queste situazioni si parlerà poi in modo approfondito nel capitolo successivo con una analisi approfondita dell'articolo 17 modello OCSE.

Nei casi in cui il sostituto d'imposta²¹⁷ non sia in Italia, per cui si realizza una prestazione in Italia, ma il soggetto che la deve remunerare non ha la residenza in Italia, allora deve agire come sostituto d'imposta se ha una stabile organizzazione o una base fissa in Italia; mentre in assenza di una stabile organizzazione in Italia il datore di lavoro non deve agire come sostituto d'imposta.²¹⁸

La norma da tenere in considerazione quando si parla di sostituto d'imposta, per definire i soggetti che possono rivestire questa qualifica, viene definita all'articolo 23 co. 1 del DPR n. 600/73.

2.4. I requisiti per l'applicazione delle Convenzioni: analisi dell'articolo 4 Modello OCSE, delle tie breaker rule e la split year clause.

²¹⁶ Definizione che si evince dalla risposta all'interpello n. 285/2022.

²¹⁷ La figura del sostituto d'imposta viene descritta all'articolo 64, co. 1 del DPR n. 600/73; *“chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto”*.

²¹⁸ Risposta dell'interpello n. 449/2021, che ribadisce come le società non residenti hanno un obbligo di diventare sostituto d'imposta, in presenza di una stabile organizzazione in Italia.

L'articolo 4 del modello OCSE definisce la residenza²¹⁹ come un requisito al fine dell'applicazione del trattato, in base a questo articolo si considerano residenti in uno stato coloro che rispondono ai requisiti per essere considerati residenti in quello stato in base alle leggi interne; è soggetto ad imposta in base al suo domicilio, residenza, sede della sua direzione o di altro criterio analogo.²²⁰

Si può dunque affermare come il modello non abbia al proprio interno una definizione di residenza fiscale, ma fa dei richiami diretti ai concetti di domicilio e residenza che sono propri della legislazione interna; infatti, si può definire la stessa come una clausola generale di rinvio alle normative nazionali dei singoli ordinamenti.²²¹ Da questa definizione è manifesto che i criteri previsti dalla normativa italiana sono nei fatti compatibili con quelli dell'articolo 4.²²²

Ai fini della determinazione della residenza non basta guardare al luogo dove si produce il reddito oppure dove si ha un patrimonio, ma si deve far riferimento alle norme interne dei singoli ordinamenti; nel caso in cui però un soggetto è considerato residente in entrambi gli stati contraenti si devono dirimere i dubbi applicando le tie breaker rule che verranno approfondite di seguito e che sono regolate al secondo paragrafo dell'articolo 4.

È chiaro che le norme che questo articolo definisce sono limitate all'applicazione della convenzione e per le fattispecie che coinvolgono entrambi gli stati contraenti, mentre per le questioni interne di conflitto continua a valere la legislazione interna di ogni stato.

Dopo un'analisi di entrambi gli articoli, cioè dell'articolo 2 del T.U.I.R. e dell'articolo 4 modello OCSE sembra che i criteri per definire la residenza di un soggetto, guardando alla normativa interna, siano coerenti con quella convenzionale, sempre tenendo in considerazione le osservazioni sopra riportate della presenza di elementi recessivi della normativa interna, che vengono dunque meno in presenza di conflitti di residenza, per dare prevalenza alla normativa convenzionale.

Le tie breaker rules per le persone fisiche sono delle regole definite all'articolo 4, paragrafo 2 del modello OCSE, nascono per derimere i casi in cui un soggetto sia considerato residente in due stati differenti. Questa condizione di doppia residenza si realizza quando, seguendo le norme formali interne di entrambi gli stati, il soggetto è considerato residente in entrambi; le stesse risolvono i conflitti nascenti dall'applicazione della normativa nazionale definendo quando è maggiore il legame con uno o con l'altro stato dei due contraenti. La situazione sopra descritta si sarebbe potuta eliminare semplicemente con l'introduzione all'interno delle convenzioni di una normativa che desse una definizione univoca di residenza fiscale, ma la cosa viene rimandata alle singole

²¹⁹ Oltre al requisito della personalità descritto all'articolo 1 quello della residenza è un ulteriore requisito da tenere in considerazione per considerare l'applicazione ad un soggetto della convenzione.

²²⁰ Dragonetti A., Piacentini V., Sfondrini A., manuale di fiscalità internazionale, Wolters Kluwer, 2012, p. 70.; si richiama in questo manuale il principio per definire una persona residente e la logica sottesa a questa scelta.

²²¹ Cordeiro Guerra R., *Op. cit.*, 2016, p. 397

²²² Garbarino C., *Op. cit.*, G. Giappichelli Editore, 2019, p. 99.

normative nazionali, per cui si creano spesso dei casi di conflitto a cui il modello OCSE ha cercato di porre rimedio per mezzo di regole create ad hoc.

Queste norme, dunque, cercano di dirimere i casi di doppia residenza fiscale delle persone fisiche e si attengono al seguente schema, che segue un ordine gerarchico ed è costituito da situazioni che sono alternative tra di loro²²³, per cui il contribuente si deve considerare residente nella sostanza, nel luogo in cui:

- Dispone dell'abitazione permanente, per cui dove si ha una stabile abitazione si considera che lì si ha la residenza, ma se in entrambi i paesi si ha una situazione simile allora il discrimine riguarda il centro degli interessi vitali;²²⁴ quest'ultimo istituto è il concetto che ha manifestato nella dottrina le maggiori perplessità, il paragrafo 15 del commentario lo identifica come il luogo dove le relazioni personali ed economiche sono più vicine. Il dubbio che nasce in dottrina, per cui la stessa è ancora divisa, riguarda il fatto se vi sia una prevalenza degli interessi personali su quelli economici nei casi di conflitti di residenza.²²⁵
- Si costituisce il suo soggiorno abituale, per cui se il criterio precedente non è applicabile per mancanza degli elementi caratterizzanti lo stesso, allora si può usare il secondo criterio che consiste nell'individuare il luogo in cui il soggetto abbia il soggiorno abituale;
- Possiede la Nazionalità, per cui si guarda al luogo in cui il soggetto ha la cittadinanza o la nazionalità;
- Si costituisce un accordo tra i paesi coinvolti se tutti i requisiti precedenti non riescono a risolvere la situazione, per cui in questo caso c'è da valutare una intesa tra i due paesi per comprendere dove il soggetto ha nei fatti la residenza e risolvere la situazione di impasse.

Seguire questo schema dovrebbe portare gli stati contraenti in una situazione di equilibrio, in cui viene meno la circostanza conflittuale e si considera in modo univoco il posto in cui il contraente deve essere tassato, ma se le situazioni di conflitto continuano a perdurare si da luogo alle procedure amichevoli, le quali sono regolate all'articolo 25 Modello OCSE.

Spostando l'attenzione sulla fattispecie dei trasferimenti internazionali ha un ruolo centrale la split year clause. Questo tipo di clausola, che è prevista nelle convenzioni tra l'Italia e la Svizzera²²⁶, ma anche in quella stipulata con la Germania²²⁷, si trova all'interno delle stesse per poter dirimere i casi di doppia imposizione giuridica. Essa definisce una deroga al principio della unicità del periodo d'imposta; infatti, è anche detta clausola di frazionamento del periodo di imposta. Questa clausola viene introdotta all'interno delle convenzioni che hanno

²²³ L'ordine gerarchico prevede quindi che devono essere considerate le singole possibilità nell'ordine descritto, cioè prima si deve verificare la prima opzione, se non è utile a eliminare il conflitto allora si verifica la seconda e così procedendo per tutte le opzioni che devono essere analizzate.

²²⁴ Gli interessi vitali si configurano come delle relazioni personali ed economiche strette.

²²⁵ Nicolosi F., il punto su la nuova residenza fiscale delle persone fisiche, 29 febbraio 2024, Rivista di diritto tributario, Pacini Giuridica.

²²⁶ Art. 4, par. 4 della convenzione n.943 del 1978

²²⁷ Convenzione n. 459 del 1992, punto 3.

un carattere di specialità rispetto alla norma del T.U.I.R, guardando la questione dal punto di vista della prospettiva dell'Italia.

²²⁸ Oltre che nelle convenzioni sopra menzionate viene definita questa clausola all'interno del commentario OCSE, prevista all'articolo 4, par. 2.

Questo istituto viene utilizzato, essendo in grado di dirimere i casi di doppia residenza fiscale, nelle situazioni di trasferimenti di un contribuente con residenza in Italia nel secondo semestre dell'anno²²⁹, mentre per i trasferimenti in Italia dalla Svizzera o dalla Germania per quelli che avvengono nel primo semestre dell'anno. In aggiunta si deve dire che questo tipo di clausole sono applicabili solo alle convenzioni che le prevedono, non avendo applicazione se non vi è una espressa menzione e predisposizione all'interno della normativa convenzionale.²³⁰

Oltre all'interpello descritto nella nota precedente un caso simile si è proposto davanti alla corte di Cassazione, la quale ha deciso con la ordinanza n. 25690/2023.²³¹ La fattispecie da cui scaturisce la controversia riguardava un calciatore del Milan che nel 2012 si era trasferito dall'Italia alla Francia. La questione della doppia imposizione si è sviluppata nel seguente modo: egli è stato residente in Italia per più di 183 giorni, per cui seguendo la normativa dell'articolo 2 del T.U.I.R. era considerato per tutto il periodo d'imposta residente; invece, secondo l'articolo 166 del code general des impots con il trasferimento in Francia era residente dal giorno dello stabilimento nel territorio francese. Per questo motivo il calciatore chiese il rimborso IRPEF pagato in Italia, ma lo stesso era stato rigettato dalle corti tributarie nei due gradi. Per i legali del calciatore in questo caso si sarebbe dovuta applicare la regola del frazionamento del periodo di imposta predisposta dal Commentario per quanto riguarda l'articolo 4 del modello OCSE, per cui secondo la difesa degli avvocati era da considerare come residente in Italia per il periodo in cui si trovava nel territorio italiano fino al suo trasferimento in Francia, dove per i 5 mesi successivi doveva essere considerato residente. Questa visione viene seguita da parte della dottrina che interpreta la previsione dell'articolo 4 del modello OCSE, come un principio generale dell'ordinamento tributario internazionale, per cui da applicare nei casi in cui, anche se non definito in modo espresso nella convenzione stipulata, della possibilità di considerare il periodo di residenza fiscale come minore rispetto a quello di imposta.

La corte rigettò il ricorso basato su una possibile interpretazione della convenzione tra Italia e Francia sulla base del commentario OCSE; i giudici ritennero che, visto che non è prevista la clausola di split year nella convenzione

²²⁸ Art. 2, comma 2 del T.U.I.R.

²²⁹ Ferranti G., *Op. cit.*, 2024, p. 27 In questo caso libro si riprende l'esempio sopra riportato, per cui il soggetto viene tassato sia in Italia, che nel paese estero dal giorno del suo arrivo.

²³⁰ Risoluzione n. 471/E del 3 dicembre 2008, in questo caso di richiama come si debbano applicare le *tie break rule* nei casi in cui non sia espressamente menzionata la clausola di frazionamento del periodo d'imposta.

²³¹ Magliaro A. ed Censi S., si può applicare la cd. *Split year* nelle convenzioni in cui non è prevista? *Rivista telematica di diritto tributario*, Pacini Giuridica, 2023.

con la Francia, non vi potesse avere in questo caso una applicazione analogica del commentario OCSE, il quale non ha un valore normativo²³², ma predisporre semplicemente delle raccomandazioni per i paesi aderenti che vi possono dare attuazione o meno, nel momento in cui delineano il testo della convenzione.²³³

Per riuscire a comprendere meglio la questione dello split year, all'interno della convenzione stipulata dall'Italia con la Svizzera, si propongono due interPELLI che sono stati sottoposti all'attenzione dell'agenzia delle entrate, nello specifico si parla dell'interpello n. 73/E/2023 ed il n. 255/E/2023, i quali danno una risposta alla definizione del momento in cui rileva la eventuale richiesta di trasferimento, nel caso in cui lo stesso avvenga per un soggetto dall'Italia alla Svizzera nei primi 6 mesi dell'anno, prendendo come momento rilevante per definire il trasferimento lo spostamento del domicilio e non la cancellazione dall' AIRE, per cui il primo interpello risponde a questo quesito; il secondo interpello segue questa linea come rileva ai fini del trasferimento del soggetto lo spostamento del domicilio, per cui fino a che ciò non avviene si ha che debbano essere dichiarati in Italia i redditi prodotti nel territorio italiano e fuori mentre quando si ha il trasferimento del domicilio sono soggetti a tassazione in Italia solo i redditi ivi prodotti.

L'attenzione ora si vuole portare su un caso pratico, per vedere nella prassi come si attua la split year clause nella situazione in cui il soggetto si trasferisca dalla Svizzera all'Italia nel primo periodo dell'anno, per cui viene considerato residente in Svizzera fino al suo trasferimento e poi seguendo le regole delineate all'interno dell'articolo 2 del T.U.I.R. residente fiscalmente in Italia per tutto il periodo d'imposta; seguendo la regola dell'articolo 4 comma 4 della convenzioni Italia-Svizzera si avrà in questa situazione la possibilità di utilizzare la split year clause e quindi di essere considerati residenti in Italia limitatamente dal periodo di trasferimento del domicilio; mentre se il trasferimento avvenisse nel secondo periodo dell'anno, per cui dopo i 183 giorni, allora si considera come non applicabile lo split year, in quanto seguendo le regole interne italiane non si acquisisce la residenza e quindi non è un soggetto considerato come residente in Italia, ma dovrà sottostare alla regola che si applica per i soggetti non residenti per quanto riguarda la tassazione dei proventi in Italia.²³⁴

La split year clause introduce una deroga all'articolo 7 del T.U.I.R. da cui si può ricavare che non è possibile ritenere un soggetto residente solo per un periodo d'imposta. Essa opera come ulteriore regola della tie breaker rule, ma solamente nelle convenzioni in cui viene prevista.

Si è persa l'occasione di introdurre una clausola di split year interna con la riforma fiscale dello scorso anno²³⁵, che avrebbe potuto derimere i casi di doppia

²³² Il commentario non è una fonte di legge, ma pone solo delle interpretazioni al modello OCSE, ciò che rileva e su cui si deve basare l'azione è la convenzione che viene stipulata tra gli stati.

²³³ Lo split year si applica solo se previsto dalla Convenzione <https://www.osservatorio-wealth.it/2023/11/07/lo-split-year-si-applica-solo-se-previsto-dalla-convenzione/> (ultima visualizzazione il 25/06/24)

²³⁴ F. Migliorini, Frazionamento periodo di imposta: clausole di split year <https://fiscomania.com/frazionamento-periodo-di-imposta/#la-risposta-a-interpello-n-54e2023-split-year-con-la-svizzera> (ultima visualizzazione il 10/07/24)

²³⁵ Si parla di riforma fiscale del D.lgs. 27.12.2023 n. 209.

imposizione dando applicazione a questa clausola nelle convenzioni che non la prevedono espressamente, per cui il caso descritto in precedenza avrebbe avuto un esito differente.²³⁶

La split year clause viene interpretata dalla dottrina in due modi per quanto riguarda il suo legame con la tie breaker rule: parte maggioritaria della dottrina la ritiene come un ulteriore criterio oltre a quelli delle tie breaker rules, per cui supplementare nei casi in cui quelli precedenti non siano in grado di dirimere la controversia; invece parte minoritaria della dottrina ritiene come la clausola di frazionamento d'imposta introduca nei fatti una divisione temporale che debba essere applicata per definire il requisito di residenza, per cui non concorrente ai criteri dell'articolo 4, ma che si può applicare agli stessi definendo di fatto una deroga per il requisito del periodo d'imposta da applicare.²³⁷

2.4.1. I trasferimenti fittizi di residenza: il caso di Valentino Rossi ed il fisco italiano

Gli artisti e gli sportivi sono i soggetti che, a causa della natura del loro lavoro, possono decidere in che luogo stabilire la propria residenza e di conseguenza sono anche i soggetti che ricevono più frequentemente gli accertamenti. Molti sono i casi in cui il fisco ha indagato degli artisti e degli sportivi che hanno spostato la propria residenza fiscale in luoghi chiamati paradisi fiscali o in luoghi notoriamente con un carico fiscale inferiore. Questi trasferimenti di residenza sono stati realizzati molte volte solo per fini fiscali, cioè per riuscire a pagare meno tasse rispetto al luogo di residenza precedente e quindi vengono considerati come fittizi. È centrale il lavoro degli agenti fiscali, che in Italia sono i funzionari dell'Agenzia delle Entrate, per stabilire la finzione del trasferimento del contribuente e quindi la richiesta del pagamento delle tasse nel paese in cui effettivamente si risiede, in base a come le norme interne dei singoli stati e quelle convenzionali definiscono.

Al termine della analisi del sistema fiscale italiano si sottopone l'analisi di due casi, uno di uno sportivo e l'altro di un artista, i quali sono stati attenzionati dall'agenzia delle entrate ed in entrambi si è concluso che i contribuenti hanno realizzato un trasferimento fittizio di residenza.

Il noto pilota di moto Valentino Rossi è stato sottoposto ad una indagine da parte dell'agenzia delle entrate di Pesaro che ha riscontrato delle irregolarità in seguito al trasferimento nel 2000 della residenza dall'Italia a Londra e la contestuale iscrizione all'AIRE²³⁸. L'accertamento nei suoi confronti è del 2007 e la controversia si è risolta nel 2008 con un accertamento con adesione. L'istituto²³⁹ di cui ha usufruito lo sportivo è uno strumento deflattivo del

²³⁶ Split year treatment <https://www.filodiritto.com/split-year-treatment-trasferimento-allestero-della-residenza-fiscale-corso-danno> (ultima visualizzazione il 25/06/24)

²³⁷ Dottrina che viene ripresa e spiegata all'interno dell'articolo di Magliaro A., Censi S., Frazionamento del periodo d'imposta: la split year clause nella normativa convenzionale e interna, nella rivista il fisco 35/2023.

²³⁸ Con l'acronimo AIRE ci si riferisce all'anagrafe degli italiani residenti all'estero.

²³⁹ Introdotto con il D.lgs. 19 giugno 1997 n. 218.

contenzioso per cui i contribuenti aderiscono alla definizione delle imposte maggiorate che l'erario accerta; egli dopo che gli sono stati notificati gli avvisi di accertamento dell'agenzia delle entrate di Pesaro ha fatto istanza di accertamento con adesione²⁴⁰ che è stata accettata da parte degli uffici dell'agenzia; alla fine il campione ha pagato all'erario ben 19 milioni e questo può essere considerato il maggior accertamento con adesione su persone fisiche che è stato realizzato dallo stato italiano.²⁴¹

Il regime fiscale in vigore, ancora per poco, nel Regno Unito è il regime dei residenti non domiciliati; esso è un regime fiscale territoriale molto particolare che ha generato diversi accertamenti da parte dell'agenzia delle entrate e conseguentemente molto contenzioso nel nostro paese. L'onere della prova del mancato trasferimento dei soggetti è a carico del fisco italiano che deve dimostrare che, in quel caso, il soggetto non abbia trasferito la propria residenza, per cui se fittizio può essere contrastato dall'agenzia delle entrate come nel caso di Valentino Rossi e conseguentemente può essere richiesto dal fisco italiano il pagamento delle imposte evase con le eventuali sanzioni.

Si richiama ora la sentenza della Corte di Cassazione la numero 21695 del 2020. Il caso trattato riguardava un noto artista italiano che aveva trasferito la propria residenza fiscale dall'Italia all'Inghilterra, ma è stato sottoposto successivamente ad un controllo da parte dell'agenzia delle entrate per gli anni dal 2006 al 2008. L'amministrazione finanziaria aveva ritenuto che il trasferimento all'estero dell'artista fosse fittizio e che, di conseguenza, la residenza del contribuente italiano fosse rimasta in Italia anche perché, in questo caso, si ritenne che i legami professionali e personali fossero rimasti in Italia. La Cassazione ha confermato la natura fittizia del trasferimento della residenza, privilegiando il concetto di domicilio per l'individuazione della residenza del contribuente²⁴². Il domicilio venne inteso dalla Cassazione, in questo caso, sia come il centro degli interessi familiari, sociali e delle relazioni personali, ma anche come la sede principale degli affari e degli interessi economici. Il cantante aveva di fatto mantenuto in Italia gli affetti e gli interessi personali prevalenti. Egli fu dunque accusato di evasione fiscale e di conseguenza dovettero essere recuperati a tassazione in Italia tutti i redditi ovunque prodotti nel mondo dall'artista per gli anni sottoposti ad accertamento.

Questi due casi analizzano le situazioni di due soggetti, in particolare di un artista e di uno sportivo, le cui figure verranno indagate nello specifico all'interno del capitolo successivo, in quanto sono le destinatarie di una disciplina ad hoc

²⁴⁰ Esso è uno strumento che il contribuente può utilizzare e permette di avere una riduzione delle sanzioni pari ad un terzo del minimo edittale previsto e se viene concluso prima del dibattimento le pene per i reati tributari vengono ridotte della metà e le sanzioni accessorie non vengono applicate.

²⁴¹ Ufficio stampa dell'agenzia delle entrate https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/319513/Conferenza+Valentino+Rossi_Conferenza+Stampa+120208+Valentino+Rossi.pdf/4b1673e5-c424-7497-108a-e35d6552ec77 (ultima visualizzazione il 27/06/24)

²⁴² Magliaro A. e Censi S., Il trasferimento di residenza all'estero: questioni controverse, punti insoluti e prospettive ricostruttive, *corriere tributario*, 2/2021.

per quanto riguarda la tassazione dei proventi ricevuti per l'esecuzione di attività all'estero.

3. TERZO CAPITOLO: la tassazione dell'attività internazionale degli sportivi

3.1 I trasferimenti dei calciatori in corso dell'anno

3.1.1. Premessa: la sentenza Bosman

In questo capitolo si vuole approfondire la situazione degli sportivi quando sono i soggetti di un trasferimento o nel caso in cui esercitano la propria professione in più paesi con diversa giurisdizione. L'attenzione si concentra sulla questione fiscale e sulle modalità di tassazione del soggetto di fronte alle fattispecie sopra descritte, le quali sono da indagare prendendo in considerazione il diritto internazionale tributario, il quale è stato previamente descritto nel capitolo precedente. Si utilizzeranno anche le nozioni che nel primo capitolo si sono indagate, nello specifico la categoria reddituale a cui sono sottoposti i lavoratori sportivi in Italia alla luce della riforma dello sport, la quale ha ampliato la categoria degli sportivi a soggetti ulteriori rispetto all'atleta, considerando anche i dilettanti, oltre che i professionisti e dando così una normazione anche alla categoria dei non professionisti che prima non era considerata all'interno della legge 91 del 1981.

Si vuole introdurre la questione dei trasferimenti degli sportivi con un noto caso, la sentenza Bosman, la quale è stata un verdetto molto importante per il mondo del calcio internazionale, tanto da aver lasciato come conseguenze un maggior potere contrattuale dei giocatori ed un volume dei trasferimenti internazionali molto incrementato. L'importanza della sentenza non riguarda solo il mondo del calcio, ma è considerata come una pietra miliare della giurisprudenza comunitaria, tanto che dopo la sua emanazione i rapporti tra lo sport ed il diritto comunitario sono cambiati a tal punto da portare effetti determinanti ancora oggi.²⁴³ Questa vicenda è stata sottoposta con un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nel 1995, su istanza degli avvocati del calciatore Bosman. Egli aveva un contratto con la società di appartenenza²⁴⁴ che era scaduto, ma allo stesso tempo era limitato nella possibilità di spostamento nella nuova società perché vi era una indennità che la nuova società gli doveva corrispondere in seguito al trasferimento, oltre ad ulteriori limiti al tesseramento per i cittadini extracomunitari. La corte stabiliva che vi era un contrasto tra la situazione prospettata e la corretta applicazione

²⁴³ Colucci M., *Lo sport e il diritto*, Jovene editore, 2004, p. 93; in questo manuale si analizza la sentenza Bosman, in particolare il suo impatto ed importanza per il mondo dello sport.

²⁴⁴ Il signor Bosman giocava nel Royal club Liegi, club belga, e si voleva trasferire in un club di seconda divisione francese, il Dunkerque.

dell'articolo 48 del trattato CE, che definisce il principio di libera circolazione delle persone; in questo caso si era riusciti ad ottenere la sottomissione delle autorità sportive ai principi dell'ordinamento europeo.²⁴⁵ L'articolo sopra citato del trattato CE è contrario all'applicazione di norme delle associazioni che impediscono di schierare giocatori, che sono anche cittadini di altri stati membri, in numero limitato e che definiscono una indennità da corrispondere, al termine del vincolo, per il trasferimento ad un'altra società di uno stato membro.

Questa sentenza ebbe un carattere vincolante per le parti ma, essendo una sentenza pronunciata in via pregiudiziale, ebbe un effetto anche erga omnes, realizzando una interpretazione autentica dei trattati, per cui tutti i cittadini europei erano tenuti a rispettarla.

La sentenza Bosman è una pietra miliare dello sport internazionale, nello specifico del calcio, ma si può estendere come principio da applicare a tutti gli altri sport ed a qualsiasi livello, in quanto risolve le problematiche del trasferimento degli sportivi nei casi di scadenza del contratto; inoltre si vietò l'apposizione di un limite al numero di stranieri per squadra, se di fatto ciò poteva essere e considerarsi come discriminatorio per gli sportivi che sono anche cittadini dell'unione europea, creando come conseguenza un nuovo e maggior impulso ai trasferimenti internazionali degli sportivi.

La fattispecie dei trasferimenti di uno sportivo da una società ad un'altra, soprattutto nel mondo del calcio, è una situazione molto comune e come nella sentenza sopra esposta molti di questi spostamenti si attuano tra società che si trovano in Stati differenti; gli sportivi tendono di fatto a trasferirsi per avere maggiori compensi, migliori condizioni contrattuali o per motivi anche familiari o di prestigio della squadra dove si vuole andare a giocare. In periodi che sono ravvicinati tra di loro si possono avere anche più trasferimenti di uno sportivo, non solo di un atleta, ma anche la carriera degli allenatori è soggetta a diversi trasferimenti da un club ad un altro.

Il gran numero di spostamenti dei calciatori è legato anche alla brevità della carriera di un giocatore²⁴⁶, il quale deve poter sfruttare nel modo migliore possibile i momenti in cui la propria forma fisica e le doti atletiche sono al massimo delle potenzialità.

I sistemi fiscali dei paesi hanno cercato di adeguarsi a queste situazioni, creando delle condizioni fiscali di favore nei confronti dei giocatori per attrarli a giocare nei campionati nazionali e rendere così più prestigioso lo stesso campionato. Un richiamo è quello al sistema italiano con le norme in favore dei rimpatriati, almeno fino alla modifica con il D.lgs. n. 209/2023 che ha eliminato questa situazione²⁴⁷ di favore che aveva permesso ai clubs di creare delle offerte

²⁴⁵ Coccia M., De silvestri A., Forlenza O., Fumagalli L., Musumarra L., Selli L., *Op. cit.*, 2004, p. 171. In questo manuale si evince una posizione interessante derivante dalla sentenza Bosman, cioè del fatto che in questo caso vi è una sottomissione dell'ordinamento sportivo ai principi dell'ordinamento europeo.

²⁴⁶ Oltre ad un fattore di brevità della carriera di un giocatore, c'è da dire che sono sempre meno e sempre più rare le bandiere del calcio, cioè dei giocatori che hanno fatto la storia del club, rimanendo sempre nella stessa squadra dall'inizio fino alla fine della carriera.

²⁴⁷ L'eliminazione non è stata totale, ma vi è solamente un ritorno al regime precedente alle modifiche che avevano ampliato il regime verso tutti i lavoratori, ora invece si ritrovano le condizioni di specializzazione e di istruzione che vi erano in precedenza.

molto vantaggiose. Essendo stato creato un sistema con uno sgravio fiscale molto importante si sono avute di conseguenza maggiori entrate per i giocatori e questo ha sicuramente influito nella loro scelta, a parità di offerta, di spostamento in un club italiano rispetto ad uno di un altro paese.

Parlando del mondo del calcio e di trasferimenti dei giocatori vi è il meccanismo del calcio mercato che serve a dare attuazione a questi trasferimenti. Esso si sostanzia in due²⁴⁸ finestre temporali dove avvengono i transfers dei calciatori tra una società sportiva ad un'altra con tutte le trattative contrattuali che ne conseguono. Le problematiche che sorgono in seguito a questi spostamenti soprattutto in ambito fiscale sono la conseguenza dal fatto che le stagioni calcistiche non coincidono con l'anno solare, ma con l'anno calcistico che si posiziona a metà di quello fiscale, per cui non è anomalo che vi possa essere uno sportivo che parte dell'anno gioca all'interno di un club straniero e l'altra parte arriva in Italia.²⁴⁹ È molto comune, dunque, che durante la propria carriera professionale i calciatori si muovono tra differenti clubs che si trovano all'interno di stati differenti e che hanno, di conseguenza, giurisdizioni diverse tra di loro. Le situazioni sopra descritte diventano problematiche dal punto di vista fiscale nei casi in cui per esempio, un calciatore si sposta in un club di un'altra nazione, con la finestra invernale di calcio mercato ed in questo caso, si deve prendere in considerazione la definizione di residenza fiscale italiana disciplinata all'articolo 2 T.U.I.R., per cui lo sportivo che ha uno dei requisiti definiti all'interno di quell'articolo per un periodo maggiore di 183 giorni, considerando anche le frazioni di giorno, deve essere considerato fiscalmente residente in Italia²⁵⁰. Se però viene assoggettato anche nel paese in cui era in precedenza residente allora vi è una situazione patologica di doppia imposizione che deve essere risolta con le modalità che le convenzioni stipulate tra i due stati, soggetti del trasferimento, predispongono al proprio interno.

In queste situazioni gli elementi da prendere in considerazione e da verificare sono:

- I criteri per definire la residenza che sono in vigore negli stati coinvolti nella transazione.
- I termini per definire l'anno fiscale per gli individui (per cui l'anno solare o altri differenti periodi).
- Se si applica la split-year rule, per cui si viene considerati residenti per un periodo di tempo in uno stato e per il resto in un altro.²⁵¹

²⁴⁸ Vi è la finestra invernale che va dal 1° gennaio al 1 di febbraio e quella estiva che va dal 1 di luglio al 1 di settembre.

²⁴⁹ Magliaro A. e Censi S., Calcio e fisco: le problematiche nei trasferimenti internazionali, Rivista di diritto ed economia dello sport, 2022.

²⁵⁰ Allo stesso modo si ha la situazione inversa del soggetto che si trasferisce dall'Italia all'estero, ma realizza questo trasferimento prima dei 183, per cui non può essere più considerato residente in Italia, ma dovrà scontare la imposizione fiscale estera, ed avere un credito d'imposta per le imposte già pagate all'estero. Magliaro A, Censi S., *Op. cit.*, Rivista di diritto ed economia dello sport, 2022, p. 83

²⁵¹ Tenore M., International tax issues related to transfers of football players, in Transfers of Football Players, M. Colucci and O.D. Bellia (eds.), SLPC, International Sports Law and Policy Bulletin 1/2020, p. 471.

I problemi che in passato nascevano per la mancata cancellazione dall'ANPR, per via della presunzione assoluta della residenza fiscale in Italia, in seguito a questa iscrizione, sono venuti meno in quanto la presunzione è di tipo relativo, per cui si può dare la prova contraria della residenza all'estero.²⁵² Mentre per quanto riguarda la questione più labile e controversa del domicilio²⁵³ è la situazione che sta ponendo più dubbi di tutti, creando delle controversie, soprattutto dopo la modifica del concetto di domicilio e la introduzione degli affetti familiari, rilevanti per la sua qualificazione, si considera che lo stesso non sarà agevolmente definibile.

Una situazione complessa si potrebbe realizzare nel caso in cui lo sportivo si trasferisce, ma la propria famiglia rimane in un altro paese, per esempio il paese di nazionalità del giocatore, si configura così un caso di doppia residenza, in questa situazione di conflitto devono essere indagate quindi le disposizioni presenti nelle convenzioni per risolvere la doppia tassazione illegittima.²⁵⁴

Quindi, in un'ottica di pianificazione fiscale internazionale dello sportivo, è fondamentale considerare la normativa dello Stato di residenza fiscale, il regime fiscale che viene adottato per i residenti (inclusi i regimi di favore per gli impatriati, post-riforma però sono applicabili solo in casi specifici che sono stati illustrati nel capitolo precedente), il regime fiscale dello Stato estero in cui l'attività viene prestata o in cui vi è il trasferimento, le convenzioni stipulate dall'Italia con lo Stato estero di trasferta o di trasferimento ed infine gli strumenti deflattivi della doppia imposizione fiscale.

Per completare il discorso sui trasferimenti dei giocatori, in particolare dei calciatori è interessante parlare del transfer matching system, che è un sistema informativo di dati che ha l'obiettivo di aumentare il processo dei trasferimenti internazionali dei calciatori per incrementare il livello di trasparenza ed il flusso di informazioni. Esso è dunque un sito internet gestito dalla FIFA ed a cui possono accedere solo i club di calcio professionisti.

Questo sistema è stato introdotto nel 2010, ed è obbligatorio per i trasferimenti; infatti, senza lo stesso ogni acquisto è nullo. Esso si divide in ITMS ed il DTMS, il primo è l'international transfer matching system, che mette insieme diverse Federazioni e clubs di livello internazionale definendo i dati sui

https://www.sportslawandpolicycentre.com/BULLETIN%201_2020_FLYER.pdf

(ultima

visualizzazione il 06/08/2024)

²⁵² È da richiamare in questo caso la sentenza n. 5528/6/15, dove un calciatore residente in Italia ed in seguito al trasferimento in Spagna, ma con la mancata cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente è da considerare fiscalmente residente in Italia; ma anche Magliaro A., Censi S., nell'articolo "Non vi è trasferimento all'estero fino a che non ci si cancella dall'Anagrafe della Popolazione Residente" all'interno del Il fisco 45/2015.

²⁵³ Si pensi al caso riportato in Magliaro A., Censi S. *Op. cit.*, Rivista di diritto ed economia dello sport, 2022, in cui si richiama la situazione di contratto di lavoro firmato il 30 giugno; quindi, realizzato nella finestra di mercato estiva, dove rileva quindi il momento della firma per identificare, secondo l'amministrazione, il centro degli affari e quindi il domicilio che è un criterio per identificare la presenza fiscale nello stato italiano.

²⁵⁴ Tenore M., *Op. cit.*, International Sports Law and Policy Bulletin 1/2020, p. 471.

movimenti, il flusso di denaro e di trasferimenti, mentre il secondo il *domestic transfer matching system*, è il sistema interno di una federazione per i trasferimenti dei calciatori. Solo al termine delle operazioni di registrazione e di inserimento di tutte le informazioni si può definire conclusa l'operazione di trasferimento del calciatore.²⁵⁵ Dopo che l'operazione è conclusa si ha il rilascio dell'ITC, che è il certificato di trasferimento internazionale che è obbligatorio e dopo il suo rilascio il trasferimento è concluso, per cui si possono cominciare a vedere le questioni tributarie che conseguono alla conclusione dell'operazione di mercato.

3.2. Il regime degli sportivi in un'ottica internazionale: le norme convenzionali

3.2.1. L'articolo 17²⁵⁶

All'interno del Modello OCSE vi è l'articolo 17 che definisce una regola di tassazione specifica per gli sportivi e gli artisti, derogando dall'applicazione degli articoli 15 e 14²⁵⁷. La ratio della predisposizione di una normativa distinta per questa categoria di soggetti è da indagare nelle esigenze che la categoria degli sportivi e degli artisti richiede e nella natura propria delle attività prestate dagli stessi.

Questi soggetti sono infatti caratterizzati da elevata mobilità internazionale e con una grande probabilità di poter sfuggire, con degli schemi elusivi, alla giusta imposizione, per cui si giustifica l'introduzione all'interno del Modello di una norma ad hoc specifica.

La natura della loro attività è caratterizzata da una elevata mobilità, da elevati compensi e da prestazioni che interessano brevi periodi, per cui gli stati sono interessati a tassare i redditi che derivano dalla prestazione dello sportivo, quindi non solo lo stato della residenza, ma anche quello della fonte, cioè il luogo in cui si da attuazione alla performance. La problematica nasce in presenza di un sistema fiscale di tassazione Worldwide, che prevede nei fatti la tassazione per i redditi prodotti, dal residente fiscale, anche all'estero.

Un'applicazione dell'articolo 14 o 15 a questi soggetti non avrebbe permesso allo stato della fonte di porre a tassazione i redditi da quest'ultimi prodotti, ma solamente quello della residenza avrebbe avuto il diritto di tassare i compensi degli artisti e sportivi, operando nei fatti il principio del *Worldwide*

²⁵⁵ Avv. Germani H. M., Il Transfer Matching System (TMS), 2018, <https://www.hmglex.it/trasferimento-calciatori-transfer-matching-system-tms/> (ultima visualizzazione il 30/06/24)

²⁵⁶ Si prende in considerazione l'ultima modifica del modello OCSE del 2017.

²⁵⁷ Al posto dell'articolo 14, che è stato abrogato dal modello OCSE 2000, si ha l'applicazione dell'articolo 7.

income taxation si fanno rientrare al proprio interno anche i redditi prodotti all'estero.

Le attività realizzate da uno sportivo, per esempio, sono tutte attività temporanee e brevi, ma costituiscono un interesse fiscale importante per gli stati in cui si realizzano, si pensi, in particolare, alle gare ciclistiche oppure ad un torneo di tennis o ancora ad una manifestazione di atletica.

La maggior parte dei trattati che l'Italia ha stipulato si conforma, per quanto riguarda la disciplina dell'articolo 17, a quello del Modello OCSE, per cui gli sportivi che svolgono l'attività in stati diversi da quello di residenza vedono il proprio reddito tassato secondo una individuazione della quota di compenso attribuibile in ogni stato in cui si è svolta l'attività.

Al primo comma si parla del criterio dell'attività personale come modalità di attribuzione della potestà impositiva, per cui sono imponibili in quello stato in cui si esercitano e nel limite in cui vengono realizzate delle attività personali.

Secondo il primo comma di questo articolo lo stato della fonte ha la potestà impositiva sui redditi prodotti, indipendentemente dalla qualificazione giuridica del rapporto in base al diritto interno.²⁵⁸ Per cui se il soggetto non vi permane per 183 giorni o se non ha una base fissa nello stato della fonte, ma semplicemente realizza una performance o una attività questi redditi rappresentano la base imponibile nello stato della fonte.

L'articolo 17 comma 2²⁵⁹ stabilisce che il reddito è tassabile nello stato in cui è effettuata la prestazione dello sportivo, anche se è stato corrisposto a persone diverse dall'atleta. Questi soggetti, diversi dall'atleta, possono essere sia persone fisiche o giuridiche, che si interpongono tra l'atleta e la società che corrisponde loro i compensi. Dunque, per evitare che il compenso dello sportivo sia tassato nel luogo in cui hanno la residenza fiscale i soggetti interposti, si utilizza l'articolo 17 comma 2 e quindi viene tassato il compenso nel luogo dove si realizza l'attività da cui lo stesso deriva.²⁶⁰ La finalità della norma convenzionale è antielusiva, il Commentario definisce che, per evitare che per il reddito in questione non vi sia alcuna tassazione, perché si avrebbe in questo caso la tassazione nello stato in cui la società ha la residenza, che molto spesso sono luoghi a tassazione privilegiata, si rimedia a questa situazione tassando i redditi nello stato della fonte.²⁶¹ Le persone giuridiche interposte possono prendere la forma di star company, che sono società che vengono create o partecipate dagli stessi artisti e sportivi oppure società con le quali gli sportivi hanno un contratto per poter sfruttare economicamente la propria immagine.²⁶²

Il secondo comma dell'articolo in analisi non si applica nei casi in cui, per esempio, una squadra di una macchina da corsa riceva dalla competizione dei compensi per il piazzamento; in questo caso gli stessi non sono legati alla attività dell'atleta per cui non si vede l'utilizzo dell'articolo 17 co. 2.

²⁵⁸ Dè Capitani P., *Le star companies*, Diritto e pratica tributaria internazionale, Wolters Kluwer, 2015.

²⁵⁹ Il secondo paragrafo è stato introdotto successivamente nel 1977.

²⁶⁰ Cordeiro Guerra R., *Op. cit.*, 2016, p. 472

²⁶¹ Garbarino C., *Op. cit.*, G. Giappichelli Editore, 2019, p. 242.

²⁶² Cordeiro Guerra R., *Op. cit.*, 2016, p. 473

Se invece il pagamento deriva dall'attività del guidatore allora questa somma è come se venisse corrisposta allo stesso e viene tassato secondo il primo comma dell'articolo oggetto di studio.

Per cui se il pagamento viene fatto nei confronti di un soggetto terzo, senza che il compenso possa arrivare minimamente nelle tasche dello sportivo, allora in questa situazione non si ritiene il reddito connesso all'attività dello sportivo e quindi non è imputabile all'articolo 17, mentre la situazione contraria in cui i compensi arrivano nella disponibilità dello sportivo allora ci si trova all'interno della normativa richiamata.

Un altro esempio esplicativo può essere quello di un organizzatore di un torneo di calcio che abbia i diritti di trasmissione dell'evento; per quanto riguarda i pagamenti che vengono realizzati nei confronti delle squadre di calcio che vi partecipano²⁶³, essi non verranno sottoposti alla normativa dell'articolo 17 se le squadre a cui gli stessi sono corrisposti non lo ridistribuiscono tra gli atleti, che nei fatti sono coloro che realizzano lo spettacolo, senza il quale verrebbero meno anche i compensi per la trasmissione dell'evento.²⁶⁴

Il Commentario, quindi, definisce la portata del secondo comma, definendo tre casi che per esemplificare verranno sintetizzati di seguito. Il primo caso riguarda quello di una società di gestione con cui il soggetto ha un contratto che incassa i compensi degli sportivi; il secondo caso riguarda i compensi dati alle squadre che sono pagate direttamente dagli organizzatori per la partecipazione e poi questi compensi vengono a loro volta corrisposti agli sportivi.

Il terzo caso invece si ha quando, solamente per fini tributari, si costituisce un soggetto terzo in cui vanno direttamente i compensi per le prestazioni degli sportivi.²⁶⁵

Per quanto riguarda questa terza situazione l'Italia ha creato una normativa interna per evitarla. Si vuole riportare ora la sentenza della Cassazione n. 4737 del 2010 perché è in grado di esemplificare bene una circostanza simile a quella descritta nel commentario e come si da applicazione alla normativa italiana istituita per queste fattispecie. La Cassazione rileva come sia abuso del diritto il dissimulare i compensi di un giocatore con la cessione dei diritti di immagine ad un soggetto terzo. Il mezzo utilizzato è un negozio fittizio, per cui i redditi devono essere considerati come corrisposti al soggetto ed integrati al proprio reddito.

Nella maggior parte dei trattati stipulati dall'Italia si ha l'uso dell'articolo 17 così come descritto in precedenza, l'unica diversità che si può riscontrare si ritrova solo all'interno della convenzione tra Stati Uniti-Italia²⁶⁶. All'articolo 17 della convenzione precedentemente richiamata si definisce come i redditi prodotti sono imponibili nello stato della fonte se è rispettata almeno una delle due

²⁶³ Generalmente i proventi che vengono corrisposti all'organizzatore dell'evento o della legge vengono divisi tra le squadre che partecipano all'evento, in base a degli accordi che sono stabiliti da ogni organizzazione.

²⁶⁴ Scarioni P., Angelucci P., Fiorentino Martino A., *La tassazione degli sportivi*, Wolters Kluwer, 2023, p. 128 e ss. da cui si traggono questi esempi che servono a comprendere e definire meglio l'ambito di applicazione dell'articolo 17.

²⁶⁵ Dè Capitani P., *Op. cit.*, Wolters Kluwer, Cedam, 2015; da questo articolo si riprendono i casi in cui si può avere l'applicazione dell'articolo 17, comma 2.

²⁶⁶ Gli Stati Uniti utilizzano un Modello di trattati differente da quello OCSE, ed il trattato stipulato dall'Italia con questa nazione non segue dunque il Modello OCSE, ma il Modello americano.

seguenti condizioni: la prima è il fatto che l'artista o sportivo soggiorni nello stato in cui produce reddito per più di 90 giorni in totale, la seconda invece che l'ammontare del reddito prodotto sia pari almeno a 20.000 dollari americani, al lordo dei costi sostenuti. Questa deroga è eccezionale e vale solo per questo trattato, per cui si devono soddisfare almeno una delle due condizioni sopra citate per dare attuazione alla tassazione nello stato della fonte dei redditi ivi prodotti dagli sportivi ed artisti.²⁶⁷

La centralità della questione fiscale ed il suo impatto anche negli eventi sportivi può vedersi bene nella circostanza in cui Usain Bolt ha deciso di non correre i 100 metri al Crystal Palace, a Londra nell'agosto del 2010 per via dell'elevata tassazione a cui i suoi compensi sarebbero stati sottoposti nello stato della fonte e ha preferito così non partecipare all'evento.²⁶⁸

Guardando alle situazioni concrete per cui si richiede l'applicazione dell'articolo 17 si deve dividere il reddito prodotto tra quello realizzato in Italia da soggetti non residenti e quello invece prodotto all'estero da soggetti residenti; per cui abbiamo uno stato della fonte ed uno della residenza del percettore del reddito, i quali differiscono. Nel primo dei casi sopra esposti lo stato della fonte è l'Italia, mentre l'altro è lo stato della residenza del percettore dei redditi.²⁶⁹

All'interno delle norme interne italiane il requisito viene soddisfatto grazie all'applicazione dell'articolo 23, co. 1 lett. c) e d) del T.U.I.R., che prevede appunto la tassazione dei redditi di lavoro autonomo o dipendente in relazione alle attività che vengono prestate in Italia da un non residente.

Nel primo caso preso in considerazione, cioè quello dello sportivo non residente che produce reddito in Italia, si ha una ritenuta d'imposta in Italia ed invece in quello della residenza si ha una concorrente potestà impositiva, per cui sulle imposte pagate in Italia poi vi sarà l'utilizzo dei metodi unilaterali per evitare la doppia imposizione. Vi è un combinato disposto di regole interne e convenzionali da prendere in considerazione, per quanto riguarda le norme interne si considerano prodotti nel territorio dello stato i redditi dei non residenti che sono prestati in Italia, nel caso in cui si tratta di lavoro autonomo oppure attività sviluppate nel territorio dello stato se le stesse si sono sviluppate in quel luogo. La norma convenzionale riprende quella interna, per cui devono essere tassati nel paese della fonte che è appunto l'Italia.

Questi redditi sono sottoposti ad una ritenuta a titolo d'imposta del 30%, ex articolo 25, comma 2 del D.P.R. 600/73, mentre gli sportivi che sono assoggettati ad un contratto di lavoro dipendente seguono la disciplina dell'articolo 24 D.P.R. N. 600/1973, con la eventuale possibilità di detrarre anche una parte dei costi deducibili dal reddito ex articolo 10 T.U.I.R. e le relative detrazioni dell'articolo 15 del T.U.I.R. .

Nell'altro caso prospettato invece, l'Italia ha il ruolo di stato convenzionale della residenza del percettore in relazione ai redditi prodotti all'estero.

²⁶⁷ Tarigo P., *Diritto internazionale tributario*, volume II, G. Giappichelli Editore, 2020, p. 313, da cui si ricava la particolare disciplina della convenzione americana ed italiana.

²⁶⁸ Il resoconto del seminario in occasione del convegno IFA del 2012: Molenaar D., Tenore M., Vann R., *Red card article 17?*, in *Bulletin for International Taxation*, 2012, 3.

²⁶⁹ Garbarino C., *Op. cit.*, Ipsos gruppo Wolters Kluwer, 2008, p. 592.

Nei casi di doppia imposizione si ha il credito d'imposta per evitare la doppia imposizione perché i redditi prodotti all'estero sono sottoposti a tassazione nel paese della fonte ed allo stesso modo l'Italia richiede la tassazione sulla base del Modello *Worldwide taxation*, per cui include al proprio interno anche i redditi percepiti da attività svolte al di fuori del territorio nazionale.

Parlando invece della portata soggettiva dell'articolo 17, esso viene indagato nel limite in cui si parla di sportivi, mentre rimane non attenzionata in questo lavoro la parte degli artisti. Il primo elemento da analizzare riguarda la definizione che viene data al termine sportivo, cioè se un soggetto che è considerato sportivo per la normativa interna corrisponda alla definizione di sportivo come prospettata nella norma convenzionale.

Nel primo capitolo di questo lavoro si è ampiamente definita la nozione di lavoratore sportivo per la normativa italiana, soprattutto alla luce della riforma dello sport. Quando si parla di lavoratore sportivo non ci si riferisce solo alla figura dell'atleta, ma anche, l'allenatore, l'istruttore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara come disciplinato dall'articolo 25. Post-riforma viene anche meno la distinzione tra sportivo professionista e dilettante, per cui entrambi i soggetti si trovano contemplati e disciplinati all'interno della stessa normativa e sono sottoposti agli stessi sistemi previdenziali.

Nei trattati stipulati dall'Italia sulla base del Modello OCSE non c'è alcuna definizione espressa per la figura dello sportivo, cioè non vi è un elenco di soggetti che vengono ricompresi all'interno, questa mancanza di chiarezza crea delle incertezze sulla portata soggettiva di questo articolo.

Il Commentario al Modello OCSE nella parte in cui approfondisce la portata dell'articolo 17, al par. 1.5, sopperisce alla mancanza di una chiara definizione data al termine sportivo all'interno del Modello OCSE; nel qualificare gli sportivi dice che non si tratta solo di atleti (per cui corridori, saltatori con asta, nuotatori), ma anche giocatori di golf, di calcio, di tennis, di cricket.

Tutti i soggetti che operano dietro le quinte, per cui gli allenatori, lo staff medico, per cui chi di fatto rende possibile e adiuva l'attività degli sportivi è al di fuori dell'applicazione dell'articolo 17.²⁷⁰

Il secondo elemento importante da tenere in considerazione, dopo aver definito la portata soggettiva dell'articolo, è quello della stretta correlazione tra il reddito e la performance per poter vedere l'applicazione dell'articolo 17 al posto delle altre normative di settore²⁷¹, analisi che verrà realizzata nel paragrafo successivo.

La modifica del Modello OCSE del 2014 ha portato un cambiamento terminologico, che è più apprezzabile guardando alla traduzione inglese, per cui si sostituisce il termine *sportsmen* con quello di *sportperson*, essendo quest'ultimo più neutrale e richiamando così sia gli sportivi professionisti come quelli dilettanti.²⁷²

²⁷⁰ Dè Capitani P., *Op. cit.*, Wolters Kluwer, Cedam, 2015.

²⁷¹ Per cui invece dell'applicazione degli articoli 15, 14 e 7.

²⁷² Maisto G., *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, IBFD, 2016, p. 109, nello specifico si richiama alla parte in cui ci si riferisce agli sportivi amatoriali nel

Nel precedente Modello del 1992 si parlava di *athletes* poi sostituito con *sportsmen* ed infine con la terminologia più inclusiva di *sportperson*. Il precedente termine utilizzato determina in modo chiaro come i soggetti potessero essere solo gli atleti, perché di fatto la traduzione di *athletes* è atleti, mentre quello con cui viene sostituito, cioè *sportperson*, che viene tradotto con sportivi \potrebbe dar adito a più perplessità, proprio perché in Italia con il termine sportivo ci si riferisce non solo agli atleti, ma anche ad altri professionisti del settore.

Nelle convenzioni italiane il termine con cui si traduce *sportperson* è sportivo, solo in quella tra l'Italia e l'Estonia si utilizza il termine atleti all'interno della rubrica dell'articolo 17, quindi è una eccezione, ma significativa per l'indagine della portata soggettiva di questo articolo.

All'interno del paragrafo 9.1 del Commentario si delinea il caso in cui lo sportivo non sia un professionista, ma un dilettante e si ritiene in questo caso che, per esempio, i premi che vengono corrisposti per la prestazione del dilettante sono da considerare come rientranti nel novero dell'articolo 17.

L'articolo 17 è applicabile anche per gli sportivi che sono dipendenti dello stato, per cui sappiamo che lo sportivo per la normativa interna può essere il dipendente della PA; prevale la disciplina dell'articolo 17 su quella dell'articolo 19 che riguarda la materia dei pubblici stipendi.²⁷³

Però alcuni stati escludono, in modo opposto dalla precedente affermazione, i dipendenti che sono sovvenzionati con soldi pubblici dall'applicazione dell'articolo 17 con delle previsioni ad hoc introdotte all'interno delle convenzioni.²⁷⁴

Infatti, in molti trattati che sono stipulati dall'Italia vi è una deroga dalla norma dell'articolo 17 commi 1 e 2, nei casi in cui il soggiorno nello stato della fonte sia finanziato con soldi pubblici dall'altro stato contraente; in questo caso allora si considera che lo stesso debba essere tassato nello stato della residenza dello sportivo e non in quello della fonte per la prestazione da loro svolta.²⁷⁵

Dopo aver identificato la portata soggettiva dell'articolo 17, si è cercato infatti di delineare chi sono gli *sportperson*, tutti i compensi che gli stessi acquisiscono non possono rientrare all'interno dell'articolo 17 per il semplice fatto che sono realizzati da uno sportivo. Per cui si applica una sorta di filtro, cioè rientrano all'interno della competenza dell'articolo 17 i compensi che il soggetto acquisisce derivanti dall'esercizio della attività personale in qualità di sportivo.

Il Commentario identifica una serie di situazioni a cui si applica l'articolo 17, si parla nello specifico di interviste, dell'utilizzo di foto a fini pubblicitari, del logo sulle magliette, del merchandising. Tutte queste fattispecie descritte ed i compensi che ne derivano sono all'interno della disciplina dell'articolo 17 solo se

commentario dove vi è un esempio specifico di un dilettante che vince un premio sportivo in denaro.

²⁷⁴ Tarigo P., *Op. cit.*, Il volume, 2020, p. 322

²⁷⁵ Una clausola che segue questa ipotesi si ha nei casi di convenzioni tra l'Italia e la Francia.

direttamente collegati con la prestazione realizzata, si parla proprio di stretta connessione tra il reddito e la performance.²⁷⁶ Per cui se non vi è una relazione con la prestazione personale dello sportivo non si può avere una applicazione della normativa speciale per quelle prestazioni realizzate senza una connessione con la performance sportiva.

Se si vogliono definire degli indicatori per configurare la stretta connessione si guarda ad una verifica controfattuale, cioè se in assenza della performance si sarebbe prodotto il reddito o meno ed alla tempistica dell'evento.²⁷⁷ Per cui se la prestazione è collegata anche dal punto di vista temporale alla performance sportiva e se in assenza della stessa vi sarebbe stata o meno.

Nel caso del merchandising, dunque, rientrano all'interno dell'articolo 17 i pagamenti dello sponsor per l'impiego del marchio sulla maglietta del giocatore di tennis durante un torneo, in questo esempio si può ben notare il legame e la stretta connessione, con la performance del tennista, dell'attività di merchandising.

Inoltre, sono molto comuni le remunerazioni derivanti dallo sfruttamento del diritto d'immagine degli sportivi, per cui se vi è una connessione tra il concedere il diritto e l'attività svolta dallo sportivo allora ci si trova all'interno dell'articolo 17, in questi casi inoltre è molto comune che vi sia l'applicazione dell'articolo 17 comma 2, a causa dell'utilizzo in alcuni casi delle star company per la gestione dell'immagine dello sportivo.

Nei casi dei compensi, derivanti da una trasmissione radio-televisiva che descrive una prestazione sportiva, che vengono corrisposti allo sportivo o ad una star-company sono riconducibili all'interno della portata normativa dell'articolo 17, in quanto vi è una stretta connessione tra l'attività realizzata e il diritto della trasmissione sportiva. Il caso per cui non si può parlare di articolo 17 è quello in cui il soggetto che è beneficiario della somma non è lo sportivo, ma un soggetto terzo che è titolare del diritto di trasmissione.

Dal paragrafo 9 del Commentario al Modello OCSE si delinea come i compensi che non sono ricevuti a fronte di una attività come in caso di cancellazione di un evento sono da considerare fuori dalla fattispecie dell'articolo 17, in quanto è manchevole la stretta connessione tra l'evento ed il pagamento.²⁷⁸

Il Commentario dopo la modifica del 2014 definisce un esempio che sarà molto importante per il caso che si analizzerà successivamente, cioè il caso di un ex sportivo o sportivo infortunato che commenta un evento sportivo nel quale non partecipa attivamente, essa non è una attività di uno sportivo e per questo motivo non può essere ricompresa all'interno della disciplina dell'articolo 17. Per l'applicazione della norma non interessa che il commentatore è stato o è un famoso sportivo ciò non cambia la natura della prestazione, la quale è sempre una attività che non può essere ricompresa all'interno dell'articolo 17.

²⁷⁶ Garbarino C., *Op. cit.*, G. Giappichelli editore, 2019, p. 241

²⁷⁸ Tenore M., E-sport: l'applicazione dell'articolo 17 Modello OCSE ai redditi conseguiti dagli e-gamer, rivista telematica di diritto tributario, 2021.

Le situazioni sono molto diverse tra di loro, in alcune la connessione stretta tra il reddito e la performance è chiara e comprensibile²⁷⁹, in altre invece meno.

La corte tedesca, pronunciandosi su un caso circa la portata dell'attività da ricomprendere all'interno dell'articolo 17, ha rilevato che il tempo speso in attività correlate alla performance come l'allenamento rientrano all'interno dell'articolo, costituendo di fatto la normale attività dello sportivo, anche i ritiri prima dell'inizio del campionato²⁸⁰ sono da considerare allo stesso modo, se vengono svolti in uno stato diverso da quello della residenza.

Un'ultima fattispecie da analizzare è quella di un evento che si realizza tra più stati diversi tra di loro, per cui non in un solo stato diverso da quello di residenza dell'atleta.

In presenza di questa situazione invece non vi sono indicazioni all'interno dei trattati italiani di un modo per determinare la quota del reddito che rappresenta l'attività svolta in uno stato. Anche in questo caso sopperisce la mancanza di risposte il Commentario che stabilisce due principi: il primo riguarda gli elementi del reddito che sono strettamente connessi con l'attività che viene esercitata in uno stato, il secondo principio invece concerne il luogo in cui si presta l'attività e si deve distribuire il reddito in base ai giorni in cui si lavora in un dato luogo. Analizzando il primo principio, dunque, si nota come un soggetto viene insignito di un premio per la vincita in un torneo in una gara sportiva questo soggetto debba essere tassato nello stato in cui il premio viene pagato, per cui nel luogo in cui le attività vengono esercitate.

Continuando invece con il secondo elemento si guarda al caso di uno sportivo che abbia un contratto di lavoro dipendente, con uno stipendio annuale, con una squadra e svolge una serie di attività quali allenamenti, eventi in pubblico, spostamenti con la squadra dietro remunerazioni all'interno di diversi paesi. In questi casi, dunque, bisogna verificare il luogo di presenza fisica dello sportivo nel quale svolge l'attività ed all'interno dello stesso stato deve essere tassato.

Analizzando i punti 9.2 - 9.3 del Commentario OCSE vi sono due esempi, di cui il secondo riprende proprio il caso di uno sportivo che servono a comprendere meglio la portata oggettiva dell'articolo. Nello specifico si parla di un ciclista che è all'interno di una squadra, per cui viene remunerato come dipendente.²⁸¹ Il suo contratto prevede oltre alla prestazione in gara anche le conferenze-stampa, i viaggi per andare nei luoghi delle gare e gli allenamenti che si svolgono in diversi stati. Essendo un lavoratore dipendente il ciclista è remunerato con uno stipendio fisso in aggiunta ad eventuali premi che derivano dai risultati ottenuti nelle gare. Dettagliato l'esempio il Commentario nei punti 9.2 e 9.3 dichiara come sia ragionevole tassare all'interno di ogni stato in cui si svolgono le attività i compensi che la società corrisponde al ciclista, per cui se lo

²⁷⁹ Come i casi in cui lo sportivo riceve un compenso per una sua performance oppure un premio.

²⁸⁰ Commentario OCSE articolo 17, paragrafo 9.1.

²⁸¹ Si segue il ragionamento presentato dalla commissione degli affari fiscali OECD: OECD (2019), "Issues Related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention", in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_3c9d36c4-en (ultima visualizzazione il 06/08/2024).

stesso vince una gara in uno stato diverso dalla residenza e per la vincita ottiene un bonus dalla società da cui è legato con un contratto, allora in questo caso il Commentario ritiene che il soggetto in questione debba essere tassato nello stato della fonte, cioè il luogo in cui esercita l'attività.²⁸² Seguendo questo ragionamento si deve ripartire il compenso annuale sulla base dei giorni lavorativi in cui il soggetto è presente in ogni stato in cui si fanno le gare, gli allenamenti, le conferenze e tutte le attività che sono previste nel contratto, mentre i premi vengono tassati nei luoghi in cui le competizioni si realizzano e vengono vinte dallo sportivo.²⁸³

Questa soluzione prospettata dal Commentario non viene seguita da alcuni stati, proprio per la difficoltà di determinare la parte di reddito, che viene prodotta all'interno di uno stato, rispetto al complessivo reddito che viene corrisposto all'atleta.

Alcuni stati, dunque, non considerano l'applicazione dell'articolo 17 nelle situazioni simili a quelle sopra menzionate, ma si applica la disciplina ordinaria dell'articolo 15, per cui viene meno la problematica di determinare in quale luogo viene realizzata la prestazione e quale parte del reddito deve essere tassato in quel luogo e quanta in un altro. Per cui si semplifica molto la situazione controversa in presenza di questi casi, per mezzo di queste modalità.

Bisogna ora indagare, sempre riguardo al caso del ciclista non residente che appartiene ad una società italiana, la questione delle ritenute da applicare ai compensi pagati, sia per le prestazioni realizzate in Italia, che per quelle realizzate all'estero. La soluzione viene proposta da parte dell'agenzia delle entrate come risposta all'interpello n. 79/ E del 2006. L'agenzia ritiene che non siano imponibili in Italia i redditi se derivano da prestazioni di corse effettuate all'estero, anche se il datore di lavoro, cioè colui che paga il compenso si trova in Italia. Per cui si necessita la divisione del compenso che viene corrisposto ai ciclisti in base alle gare che vengono svolte in Italia e quelle all'estero, come si era in precedenza affermato, per cui la società ciclistica è tenuta ad operare come sostituto d'imposta ex articolo 24, comma 1-ter del Dpr n. 600/73, con una ritenuta a titolo d'imposta del 30% per le prestazioni sportive che vengono realizzate in Italia, mentre per quelle realizzate all'estero non si hanno obblighi fiscali per il datore di lavoro italiano.²⁸⁴

Uno studio approfondito dell'articolo 17 e delle sue implicazioni all'interno del mondo dello sport, a causa della continua evoluzione e delle nuove tecnologie che si sviluppano legate alle discipline sportive, non ci si può esimere dall'approfondire a questo punto la questione dell'e-gaming e della possibilità di

²⁸² Tarigo P., *Op. cit.*, 2020, p. 315, paragrafo svolgimento dell'evento di spettacolo o sportivo in più stati, dove si analizzano le questioni prospettate dal commentario OCSE.

²⁸³ Scarioni P., Angelucci P., Fiorentino Martino A., *Op. cit.*, Wolters Kluwer, 2023, p. 126; in cui si descrivono le modalità con cui si deve dare attuazione alla ripartizione del reddito dello sportivo e viene ripreso l'esempio del commentario del ciclista.

²⁸⁴ Crisconio A., Italia a bocca asciutta nelle gare in trasferta, in FiscoOggi, 2006. <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/italia-bocca-asciutta-nelle-gare-trasferta> (ultima visualizzazione il 24/07/24)

applicazione a questa nuova modalità di fare sport della disciplina dell'articolo 17 del Modello OCSE.

L'e-sport²⁸⁵ è una disciplina che in Italia non ha una normazione²⁸⁶ o una regolamentazione e la stessa non si riscontra neanche a livello europeo, in contrapposizione alla crescente importanza sociale ed economica che lo stesso sta avendo negli ultimi anni, con numeri sempre maggiori.

Per comprendere meglio la materia, in primo luogo, bisogna definire quale tipo di attività viene realizzata dai gamers, che si sfidano tra di loro all'interno di piattaforme non fisiche, ma virtuali, cioè per mezzo di videogiochi. La categoria dei gamers si è molto espansa negli ultimi anni, come anche il denaro circolante in questa disciplina, ma anche i fan ed i seguaci degli streamer online, per questo motivo si richiede una disciplina specifica per poter avere una qualificazione anche giuridica di questi soggetti e la definizione della conseguente situazione tributaria degli stessi. Il giocatore riceve dei compensi dalla propria squadra di appartenenza, dagli sponsor e nel caso di eventi offline anche per la partecipazione, mentre quello che gioca online in qualità di streamer riceve un compenso dall'organizzatore della piattaforma in cui gioca.

Come definito in precedenza, l'elemento essenziale per poter parlare di applicazione dell'articolo 17 è il materiale esercizio della performance artistica e/o sportiva in uno stato che sia diverso da quello della residenza dello sportivo che realizza la prestazione e che il compenso che si richiede di tassare nello stato della fonte derivi da una attività che sia strettamente collegata con quella dello sportivo.

Le questioni controverse riguardano la possibilità di considerare questa attività tra quelle rientranti nell'articolo 17, in particolare considerando il luogo di svolgimento della attività, cioè la considerazione se la stessa si realizza all'estero oppure nello stato di residenza, essendo una attività che si svolge in modalità online, ma anche con la possibilità di realizzarsi in modalità offline.²⁸⁷

Per la prima problematica è essenziale l'interpretazione del Commentario OCSE il quale definisce come l'articolo in questione non possa essere considerato solo per gli sportivi tradizionali, ma anche per quelle discipline che hanno una componente di intrattenimento, per cui anche gli scacchi, il biliardo per citarne alcune, però non si parla in modo espresso di e-gaming all'interno del Commentario. Per la questione del luogo c'è da dividere tra le competizioni online e quelle offline; per le seconde non c'è nessun problema perché il soggetto viene tassato nel luogo in cui si esercita l'attività, per cui essendo svolta in presenza, nel luogo in cui si attua la prestazione; per la modalità online vi sono invece più dubbi e questioni, la tesi prevalente definisce che il luogo in cui si effettua il

²⁸⁵ Con il termine e- sport si intende come il settore competitivo legato al mondo dei video giochi, per cui competizioni che fanno utilizzo di piattaforme elettroniche, definizione presa dal manuale di Colantuoni L., diritto sportivo, G. Giappichelli Editore, 2020, p. 816

²⁸⁶ I dubbi che ne nascono riguardano l'inquadramento giuridico, sia quello fiscale.

²⁸⁷ La questione controversa nasce soprattutto per l'attività che si svolge in modalità online, in quanto non è ben chiaro dove nei fatti si possa avere lo svolgimento dell'attività se in un certo luogo o in un altro; mentre se si svolge in modalità offline non vi sono grandi problematiche perché il luogo di svolgimento è ben definito.

collegamento, quello è il luogo in cui si effettua la prestazione e di conseguenza, se diverso da quello di residenza, si configura come lo stato della fonte.

Ma prima di verificare questi elementi si deve vedere se lo streamer ed il gamer possono rientrare all'interno della definizione di lavoratore sportivo in base alla legge italiana e poi verificare se lo stesso può essere ricompreso all'interno della definizione di sportivo della norma convenzionale. Quest'ultimo articolo non fa distinzione tra professionista e dilettante, come anche la legge italiana post-riforma, per cui il D.lgs. 36/2021 si applica ad entrambi, sia ai dilettanti che ai professionisti. Nel caso di e-sport non possiamo parlare di professionisti proprio perché non vi è il riconoscimento da parte della federazione di professionismo; invece, per quanto riguarda il dilettante, come disciplinato all'interno dell'articolo 28 per essere considerato tale deve operare come sportivo all'interno di una federazione sportiva nazionale o associata.

Molti sono i dubbi sulla categoria dei gamers e streamers, infatti la maggior parte della dottrina ritiene che agli stessi non può essere applicata la disciplina dei lavoratori sportivi, ma anche se si volesse definirli come sportivi nei termini dell'articolo 17 della convenzione, è controverso se lo stesso possa trovare applicazione; infatti non è semplice comprendere se un soggetto che si trova a giocare online, per cui in un luogo non fisico, ma virtuale, possa avere allo stesso modo l'applicazione della normativa, perché è controverso il luogo in cui avviene la performance e dove di conseguenza la stessa debba essere tassata. Parte della dottrina²⁸⁸ ritiene invece che i gamers, in quanto le finalità della loro attività è una finalità di intrattenimento e ludica, sia con la modalità online che offline, siano da considerare secondo la disciplina convenzionale come sportivi per cui si deve avere l'applicazione dell'articolo 17. Le differenze dottrinali anche nella qualifica di questi soggetti nascono proprio dalla mancanza di chiarezza della normativa interna nella qualificazione degli stessi, per cui la dottrina cerca di sopperire a queste questioni dando una propria interpretazione delle norme presenti, ma il risultato sono appunto delle interpretazioni diverse tra di loro. Vi sono diversi soggetti, tra cui la federsport, la FIDE (federazione italiana discipline elettroniche) che stanno cercando di contribuire per creare una normazione anche al mondo dello e-sport, quello che si deve raggiungere è la presenza di un unico soggetto che sia riconosciuto dal CIO e dal CONI, come federazione che rappresenti gli e-sport in Italia.²⁸⁹ Quindi in definitiva la situazione attuale prevede un mancato riconoscimento degli e-sport da parte del CONI, per cui non si può considerare, secondo la normativa interna, il giocatore di e-sport come un lavoratore sportivo, né professionista, ma neanche dilettante.

Il dibattito a livello mondiale si divide tra il mondo asiatico, con Cina e Corea in cima che vorrebbero il pieno riconoscimento di queste discipline, mentre il mondo occidentale è più conservatore e pone maggiori freni in questo senso. Si aspetta dunque una mossa del legislatore per eliminare la situazione di incertezza in cui ci si trova e così ragionare anche con un dato normativo chiaro; ciò porterebbe ad orientare la scelta nella eventuale introduzione dei gamers tra gli sportivi a cui si applica la normativa dell'articolo 17 e poi successivamente

²⁸⁸ Tenore M., E-sport: l'applicazione dell'articolo 17 Modello OCSE ai redditi conseguiti dagli e-gamer, rivista telematica di diritto tributario, 2021.

²⁸⁹ Ceretta S., Filosa D., Mazzei L., Serao N., Viola L., E-sport: profili normativi e contrattuali, Giuffrè, 2022, p. 171 e ss.

ragionare circa la modalità di gioco online e l'effettivo luogo di realizzazione del reddito; piuttosto che definirli come sportivi essi si riconducono alla categoria degli entertainer, in quanto la loro attività è essenzialmente di intrattenimento e ludica, per cui in questa visione si potrebbe avere l'applicazione dell'articolo 17 e parte della dottrina ritiene ciò come pacifico.²⁹⁰ Seguendo l'agenda del CIO, l'agenda 2020+5, il CONI ha siglato un accordo²⁹¹ per portare le Federazioni a sviluppare al loro interno un settore dedicato agli e-sport, in particolare degli sport virtuali che siano in grado di replicare gli sport che la stessa federazione rappresenta.²⁹² Questi sono tutti piccoli passi per arrivare ad una definizione normativa ed un riconoscimento ufficiale degli e-sport.

Alla luce della riforma dello sport, si definisce lavoratore sportivo un soggetto che sia correlato ad una federazione sportiva o ad una disciplina sportiva associata, per cui finché il CONI non riconosce gli e-sport la qualifica di lavoratore sportivo non può essere data ai gamers. Solo con il riconoscimento quindi si può cominciare a ragionare dell'applicazione del decreto 36/2021, con i relativi benefici fiscali dati per i dilettanti che sono stati descritti nel primo capitolo di questo elaborato in correlazione con le eventuali norme convenzionali che si applicano a questi soggetti.

Terminato l'approfondimento sugli e-sport e di fatto sulla portata oggettiva dell'articolo 17 è ora il momento di indagare il secondo comma dell'articolo 17, tutto ciò per comprendere meglio il modo in cui operano e lavorano le star company. Come strumento per approfondire ancora di più il secondo comma si analizza l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 12639 pubblicata l'8 maggio 2024.

Il caso riguarda una star company estera a cui dei giocatori di basket della serie A italiana avevano ceduto i loro diritti d'immagine. Stiamo quindi parlando di una star company estera, che è una società holding che viene usata dagli sportivi per interpersi ai professionisti stessi nelle attività di negoziazione di beni intangibili come lo sfruttamento del diritto d'immagine degli sportivi. Avendo i giocatori ceduto questi diritti ad un soggetto terzo, la società di basket per sfruttare l'immagine dei giocatori si deve rivolgere alla star company, per cui i compensi vengono pagati direttamente alla star company estera. La squadra di basket paga i compensi senza una ritenuta, non veniva applicata la ritenuta in uscita, ex art. 25, quindi del 30%. L'agenzia delle entrate contesta alla società di basket l'omessa ritenuta sui corrispettivi che vengono versati alla star company estera, per cui si devono recuperare a tassazione i corrispettivi pagati ed applicare le sanzioni. La Cassazione stabilisce che la normativa fiscale sia chiara sul punto, che il pagamento per lo sfruttamento dell'immagine è da considerare

²⁹¹ Questo tipo di accordo non prevede che vi sia un riconoscimento degli e-sport ai fini sportivi, né l'inserimento nello statuto della federazione.

²⁹² Scarioni P., Angelucci P., Fiorentino Martino A., *Op. cit.*, Wolters Kluwer, 2023, p. 195 e ss. In cui si identificano le questioni problematiche del luogo di tassazione e dell'introduzione o meno dell'e-gamers all'interno dell'articolo 17. Ritengono gli autori che i gamer siano da introdurre, in quanto giocatori di e-sport all'interno dell'articolo 17, in quanto hanno al proprio interno la qualità dell'intrattenimento.

reddito di lavoro autonomo, per cui si deve applicare nei loro confronti la ritenuta alla fonte e che si debbano applicare le sanzioni al caso.

Si deve indagare la disciplina dell'articolo 17, secondo comma, alla luce dei chiarimenti del paragrafo 9 e 9.5²⁹³ del Commentario e soprattutto la connessione tra i compensi per lo sfruttamento dell'immagine e la prestazione sportiva. Come richiamato nei paragrafi precedenti si ha una stretta connessione nel limite in cui non si sarebbero ottenuti i compensi se non vi fossero state le prestazioni sportive. La corte di Cassazione da ragione alla agenzia delle entrate e ritiene che i compensi per lo sfruttamento del diritto d'immagine siano tassabili in Italia. Tassazione concorrente, per cui sia in quello della fonte che in quello della star company, la Cassazione ha applicato la norma convenzionale, in particolare l'articolo 17 comma 2.²⁹⁴

Questo tipo di reddito dovrebbe essere tassabile, dunque, nello stato in cui si è svolta l'attività, in quanto il diritto di sfruttamento dell'immagine dei giocatori sono derivati dalle attività sportive; per cui lo stato della fonte, per cui in questo caso l'Italia è in grado di tassare quei redditi, nel limite in cui il beneficiario non sia residente in quello stato. In questo caso il beneficiario è la star company che si trova appunto all'estero, ma si considera che i compensi siano corrisposti direttamente agli sportivi e non alla star company.

La Corte di Cassazione ha confermato che la star Company doveva applicare la ritenuta alla fonte sui pagamenti effettuati alle società estere, in quanto seguendo l'applicazione dell'articolo 17 comma 2, si deve considerare come un reddito di lavoro autonomo degli sportivi, senza il considerare l'intermediazione di società terze.

Collegato al tema delle star company si ha quello delle società offshore create dagli sportivi con il fine di evitare di pagare le tasse nel paese di residenza, all'interno del mondo dello sport sono state molte le indagini da parte del fisco per quanto riguarda le attività illecite degli sportivi che hanno dato luogo ad evasione fiscale.

Lo scandolo è salito all'attenzione dei media internazionali grazie ad una operazione di diversi giornalisti che hanno svelato i pandora papers, una serie di documenti che hanno attestato la presenza di beni registrati in paradisi fiscali appartenenti a diversi personaggi famosi, tra cui anche diversi atleti, ma anche allenatori tra i più famosi del panorama sportivo mondiale.

La situazione interessante è quella dell'allenatore italiano Ancelotti, che è entrato sotto il mirino del fisco spagnolo, per la gran quantità di tasse evase. Da queste inchieste sono emersi i documenti che farebbero ricondurre all'ex calciatore una società presso le Isole Vergini britanniche per gestire la sua immagine nel periodo dal 2013 al 2015, durante il quale era ancora alle redini del club dei Blancos. Con questa operazione Ancelotti era riuscito così ad evitare di pagare in Spagna le tasse per i proventi derivanti dallo sfruttamento della propria immagine. Il processo è ancora in corso, per cui ancora non si sanno gli esiti, ma dopo la sentenza sull'allenatore di calcio Xabi Alonso, in cui i giudici spagnoli

²⁹³ Il 9.5 ritiene che all'interno dell'articolo 17 possano essere considerati anche i compensi derivati dall'attività di sfruttamento della propria immagine.

²⁹⁴ Questa sentenza viene analizzata con un commento dall'avv. D. Greco e M. L. Di Tanna nell'editoriale del sole 24 ore; <https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/compensi-versati-star-company-estere-sportivi-si-prelievo-italia-AFSTo00D>. (ultima visualizzazione il 08/07/24)

hanno riconosciuto la effettiva esistenza della società per lo sfruttamento dei diritti d'immagine come non simulata per il solo fine di pagare meno tasse, il verdetto sul caso Ancelotti non è dunque scontato, ma si attenderà l'esito del giudice per capire se effettivamente il luogo di tassazione dei redditi in questione era la Spagna oppure il paradiso fiscale in cui si era costituita la società.

Quindi per mezzo delle carte che sono emerse grazie all'indagine dei Pandora Papers molti sono i giocatori, come gli allenatori, ma anche star del mondo dello spettacolo, come politici e grandi miliardari che hanno realizzato delle operazioni illecite al fine di pagare meno tasse o, in alcuni casi, non veder tassata la propria ricchezza. Il lavoro degli agenti del fisco dei paesi interessati a vedere tassati i redditi evasi, è in continua attività, con accertamenti ed inchieste.

Un mezzo quindi per poter evadere la tassazione è quello della creazione di una star company che si crea per poter essere interposta tra lo sportivo ed il soggetto che corrisponde il compenso per evitare che vi sia la tassazione nel luogo in cui si rende l'attività, ma invece essere tassati come dei proventi che derivano dalla società fittizia creata. La dimostrazione per il fisco dell'esistenza della società, della operazione realizzata e del fine per cui viene realizzata non è semplice, anche perché vi sono degli oneri probatori da realizzare per fare la dimostrazione; quindi, il tutto non è così agevole.

In materia di star company è rilevante la recente risposta di un interpello, il numero 282/2022²⁹⁵. La richiesta di interpello è stata fatta da un calciatore, ex residente inglese, che dal 2020 è diventato residente in Italia. Egli possiede in Inghilterra una società che detiene i diritti di sfruttamento economico della sua immagine e della sua sponsorizzazione. L'interpello viene fatto dallo sportivo per chiedere alle autorità italiane se la società inglese debba essere considerata come interposta ai fini della tassazione italiana. Se interposta invece chiede che si possa dedurre dalle tasse da pagare in Italia, quelle già pagate in Inghilterra, per poter così evitare la doppia tassazione. La risposta all'interpello definisce che la compagnia inglese è fiscalmente interposta, per cui i proventi che sono dalla stessa incassati devono concorrere tutti alla formazione del reddito del socio residente in Italia. Inoltre l'agenzia delle entrate sostiene che il giocatore residente fiscalmente in Italia può dedurre le tasse pagate dalla società in Inghilterra da quelle che lo stesso deve pagare individualmente in Italia.²⁹⁶ Le tasse che vengono pagate in Inghilterra per i redditi di fonte UK, e non quelli di fonte italiana, possono essere dedotte, per cui facendo un riferimento all'articolo 17 comma 2, questi redditi sono considerati come di fonte italiana, e di conseguenza non si possono dedurre le imposte pagate in Inghilterra. Questa situazione porta ad una condizione di doppia imposizione sul reddito prodotto in Italia.

Il reddito di sponsorizzazione che è strettamente connesso con la performance professionale dello sportivo è corrisposto in Italia e per questo deve essere tassato in Italia, seguendo la disciplina dell'articolo 17, comma 2.

²⁹⁵ Scarioni P., Angelucci P., Fiorentino Martino A., *Op. cit.*, Wolters Kluwer, 2023, p. 134 ss. In questo manuale vi è una analisi dell'interpello e della Foreign tax credit con una analisi della creazione della doppia imposizione, in seguito alla disposizione dell'articolo 17, co. 2 e della mancanza di mezzi per eliminarla.

²⁹⁶ Vaselli G., latest developments on the Italian tax treatment of "star companies", rivista di diritto tributario, Pacini Giuridica, 2022, nota all'interpello 282 del 2022.

La situazione descritta e la relativa risposta dell'interpello servono a spiegare le situazioni controverse ed i casi dubbi nei quali si può prospettare una doppia tassazione. La soluzione prospettata dall'agenzia delle entrate è in linea con la visione della dottrina che si è esposta sopra, per cui in presenza di una star company che nasce proprio per controllare i diritti di immagine di un soggetto, l'applicazione dell'articolo 17, comma 2 toglie ogni dubbio con l'identificazione del corretto luogo in cui il soggetto debba essere tassato.

Per concludere l'analisi dell'articolo 17 si deve menzionare la discussione del 2014 della commissione degli affari fiscali che si è riunita per discutere delle modifiche all'articolo 17 in base alle problematiche che nella prassi si erano riscontrate. Prima della discussione vera e propria delle proposte di modifica si è parlato della possibilità di eliminazione di questo articolo e del fatto che non vi debbano essere delle regole speciali da applicare agli sportivi ed artisti, ma quelle predisposte per i lavoratori autonomi e quelli dipendenti.

In particolare, questa visione era portata avanti dal delegato dei Paesi Bassi, il quale aveva supportato e motivato questa visione alla luce anche della decisione del proprio paese di non tassare alla fonte i compensi degli sportivi ed artisti. Per cui gli stessi avrebbero pagato solamente le tasse nel proprio luogo di residenza, questa soluzione ha portato molto credito tra gli artisti e sportivi, sia per il minor impegno amministrativo da realizzare che per il rischio di doppia o eccessiva tassazione.

La maggior parte dei delegati era contrario a questa proposta, in quanto l'articolo 17 permette di tassare i percettori di grandi compensi che potrebbero facilmente spostare la propria residenza, in modo fittizio, in posti con tassazione meno elevata rispetto a quelli in cui effettivamente si risiede.

Un'altra proposta invece chiedeva che i redditi più bassi fossero da escludere dalla tassazione e dall'applicazione dell'articolo 17, mentre per quelli più elevati dovesse essere mantenuto, ciò lo troviamo all'interno di alcune convenzioni, come quelle stipulate dagli Stati Uniti, come è stato già dichiarato in precedenza.²⁹⁷

Questa richiesta di cambiamento e di eliminazione dell'articolo 17 trova attuazione nei più grandi eventi sportivi, i quali un po' alla volta stanno rimuovendo la tassazione nello stato della fonte. Guardando al mondo del calcio si è incominciato ad eliminare la tassazione dei proventi delle finali della UEFA Champions League e della UEFA Europa League dal 2011, l'Europeo dal 2012 ed i Mondiali dal 2014. Anche a livello internazionale per quanto riguarda lo sport olimpico, nello specifico il CIO ha statuito che vi fosse una esenzione per la tassazione degli sportivi non residenti dalle olimpiadi invernali in Canada del 2010, per poi continuare nelle altre olimpiadi successive.²⁹⁸

²⁹⁷ OECD (2019), "Issues Related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention", in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/3c9d36c4en.pdf?expires=1721815910&id=id&accname=guest&checksum=76848D8E5EC22D134B838696F6ABAE8E> (ultima visualizzazione il 24/07/24).

²⁹⁸ Molenaar D., cross-border tax problems of international performing artists, Erasmus school of law, tax advisers, 2018.

Alla fine della discussione non si è arrivati all'eliminazione di questo articolo che è ancora presente, ma la richiesta che è stata fatta è sintomatica di una esigenza della realtà che non trova risposta all'interno di questo articolo, che invece di semplificare la situazione, la rende in diverse occasioni solamente più complessa.

3.2.2. L'articolo 14

Dopo l'analisi dell'articolo 17 e di tutti i limiti interni soggettivi ed oggettivi che l'applicazione di questo articolo richiede si vuole ora analizzare le situazioni in cui lo stesso non può trovare applicazione. In presenza di queste situazioni allora si avrà l'applicazione dell'articolo 14 o 15, a seconda che si tratta di lavoro autonomo o dipendente, si parte dall'analisi del primo per poi analizzare anche il secondo nel paragrafo successivo.

L'articolo 14 del Modello OCSE disciplinava i redditi di lavoro autonomo, esso è stato abrogato nel 2000 (e successivamente introdotto all'interno dell'articolo 7²⁹⁹), infatti nell'ultimo Modello OCSE che viene usato come base di studio, come anche in quello americano, esso non è presente, però tutte le convenzioni che sono state stipulate dall'Italia lo presentano, per cui verrà analizzato all'interno di questo contributo. Solamente all'interno del Modello delle Nazioni Unite ancora si prevede questo articolo rubricato come "Independent personal services" all'articolo 14.

In base alla disciplina dei professionisti nei casi in cui gli stessi esercitano una professione in un luogo diverso da quello in cui il professionista ha la propria residenza, si considera che si debbano tassare i redditi conseguiti per lo svolgimento dell'attività nello stato estero, all'interno dello stato della fonte solo se vi è una base fissa³⁰⁰ del soggetto nel luogo in cui si esercita l'attività.

Inizialmente si esamina il caso di un soggetto straniero che lavora come libero professionista in Italia, in questo caso il soggetto vede una potestà impositiva sui suoi redditi prodotti in Italia sia da parte dello stato della fonte che in quello della residenza, nel limite in cui vi sia una base fissa³⁰¹ nello stato in cui si produce il reddito. La normativa tributaria di riferimento da cui partire è l'articolo 23, comma 1 lett. d) del T.U.I.R. che definisce come siano prodotti nel territorio dello stato i redditi che derivano dall'attività di lavoro autonomo che sono esercitate nel territorio dello stato, per cui devono essere tassate in Italia le prestazioni dei non residenti, mentre per quanto riguarda quella dei residenti

²⁹⁹ Si riprende il primo paragrafo dell'articolo 7: "1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment."

³⁰⁰ All'interno dell'articolo 7 si parla di stabile organizzazione, mentre nell'articolo 14 si parlava di base fissa, come è rimasto nelle convenzioni stipulate dall'Italia.

³⁰¹ Con base fissa nella risposta all'interpello numero 53 del 2023 si intende un luogo determinato in cui vi sia una stabilità di utilizzo, nella quali si esercita la propria attività o parte della stessa, che sia a disposizione del soggetto.

prodotte all'estero opera il principio dell'articolo 3 del T.U.I.R., per cui il World wide taxation principle, per cui si risponde per i redditi ovunque prodotti nel mondo. Nel caso del non residente si applica una ritenuta alla fonte pari al 30% ex articolo 25 del dpr 600/73, se le condizioni dell'articolo 14 sono rispettate e quindi l'Italia è lo stato della fonte. In assenza di una convenzione invece il soggetto non fiscalmente residente in Italia che realizza una attività in Italia viene tassato per i redditi ivi prodotti, anche senza una stabile organizzazione. Nel secondo caso di un residente in Italia che produce reddito all'estero si ha una potestà concorrente con lo stato della fonte, per cui siamo all'interno di una doppia imposizione, per cui il professionista paga due volte le imposte sia nello stato della fonte che in quello della residenza ed in questo caso si segue la disciplina dettata dalla convenzione per l'eliminazione della doppia imposizione.

I lavoratori sportivi che non vedono l'applicazione dell'articolo 17 e sono lavoratori autonomi, nei casi definiti dall'articolo 27, comma 3 del d.lgs. 36/2021 nelle ipotesi che sono state analizzate nel capitolo precedente, vedono nei loro confronti l'applicazione dell'articolo 14 e la sua relativa disciplina.

3.2.3. L'articolo 15

Per quanto riguarda l'articolo 15 si ha una armonia tra i vari modelli di convenzioni che si possono adottare, considerando per cui il Modello OCSE, quello statunitense e quello ONU. Questo articolo definisce la normativa generale delle situazioni di conflitto nei casi di mobilità internazionale del lavoratore subordinato.³⁰² Solitamente il lavoratore dipendente produce il reddito nel luogo della residenza, ma ciò non è una regola perché vi possono essere diverse situazioni come nei casi di trasferte o di lavoratori transfrontalieri o nei casi in cui vi sia una abitudine di prestazioni all'estero per cui il luogo in cui si realizza la prestazione e quello in cui vi è la residenza non sono gli stessi. Si hanno i casi di conflitto quando lo stato della fonte, in presenza di una prestazione abituale o prolungata in questo stato, realizzata da un prestatore di lavoro, ha delle pretese fiscali sull'attività esercitata in questo luogo.

La situazione di conflitto e quindi di applicazione dell'articolo 15 delle convenzioni si verifica quindi, quando il soggetto presti l'attività professionale in qualità di dipendente in uno stato diverso da quello in cui risiede.

L'articolo 15 statuisce che i redditi ricevuti sono imponibili nello stato in cui si ha la residenza, per cui si costituisce una sorta di potestà impositiva esclusiva dello stato della residenza; questa ipotesi si realizza nel caso in cui soggetto si trovi nell'altro stato in cui produce l'attività per non più di 183 giorni, se il datore di lavoro non è residente nello stato della fonte o se la base fissa della società o del datore di lavoro non è in quello stato. Se le ipotesi sopra descritte non possono essere realizzate allora, in questi casi, lo stato della fonte esercita la potestà impositiva sui redditi che sono prodotti in via concorrente.³⁰³ In questi

³⁰² Lollo C., lo statuto fiscale della mobilità temporanea all'estero del lavoratore dipendente, Jovene editore, Napoli, 2020, p. 200 e ss.

³⁰³ Garbarino C., *Op. cit.*, G. Giappichelli editore, 2019, p. 228 e ss.

casi, dunque, lo stato della residenza deve eliminare la doppia imposizione con gli strumenti definiti all'articolo 23 A e B che nel capitolo precedente sono stati esaminati, per cui con il meccanismo del credito d'imposta o della esenzione.

In assenza di una convenzione invece si applica la normativa interna dell'articolo 23, comma 1, lett. c) del T.U.I.R., per cui si ritiene che si devono tassare in Italia i redditi che derivano dall'attività di un lavoratore dipendente in seguito ad attività esercitate nel territorio dello Stato.³⁰⁴

Nei casi in cui il lavoratore sportivo non può vedere applicata la normativa dell'articolo 17 perché non rientra la propria figura nella nozione di sportivo che fornisce la convenzione, si pensi a tutti i soggetti ricompresi all'interno dell'articolo 25³⁰⁵ che sono lavoratori dipendenti di società sportive, oppure soggetti che sono dipendenti di Federazioni o di altre realtà del mondo dello sport, allora in questi casi si ha l'applicazione della normativa dell'articolo 15 sopra descritta. Richiamando l'articolo 27 del D.lgs. 36/2021 si sottolinea come per gli atleti vi sia una presunzione di lavoro dipendente, per cui vi è una presunzione di applicazione della normativa dell'articolo 15 quando quella specifica per gli sportivi non può trovare attuazione.

3.3. Interpretazione giurisprudenziale dell'articolo 17

Si introducono una serie di casi giurisprudenziali rilevanti per l'analisi dell'articolo 17 e per definire la portata soggettiva di questo articolo; in particolare si analizzeranno il caso del Tribunale de justica brasiliano, il caso Vialli e quello di Thomas F. Cheek v. Her Majesty the Queen.

3.3.1. Caso del Superior Tribunal de Justica brasiliano

Un caso giurisprudenziale da prendere in considerazione, guardando alla portata soggettiva dell'articolo 17, è quello del Superior Tribunal de Justica brasiliano,³⁰⁶ il quale nel 2008 definisce come un ex giocatore brasiliano, poi diventato allenatore della nazionale del Giappone, per la sua posizione lavorativa e la qualifica di allenatore non possa di fatto vedere applicata la normativa definita all'articolo 17 del Commentario OCSE³⁰⁷. Per cui la giurisprudenza è chiara in

³⁰⁴ Garbarino C., *Op. cit.*, G. Giappichelli editore, 2019, p. 231.

³⁰⁵ Art. 25 del D. Lgs 36/2021, dove sono compresi diversi soggetti al di fuori degli atleti, che in Italia sono definiti come lavoratori sportivi, ma all'estero non sono più considerati come tali.

³⁰⁶ Questo caso viene approfondito nell'articolo di De Santis E., *Allenatore come sportivo, Italia vs convenzioni*, in *diritto e sport di Italia Oggi*, 3 febbraio 2024.

³⁰⁷ Sentenza del 27 May 2008, 882.785/RS, dell'ex calciatore Falcao in qualità di allenatore del Giappone.

questo caso nel non estendere all'allenatore una normativa che sia solamente applicabile per gli atleti; per cui non facendo rientrare con una interpretazione estensiva gli allenatori ed i professionisti che ruotano intorno agli sportivi all'interno dei soggetti che sono sotto l'egida dell'articolo 17.

Anche la dottrina³⁰⁸ segue questo orientamento, definendo come i soggetti che realizzano attività sportive, diversi dagli atleti, non vengono ricompresi nella definizione di sportsperson. Seguendo quindi la interpretazione restrittiva del termine e facendovi rientrare solo gli atleti, non solo non vi possono rientrare gli allenatori, a cui si riferisce il caso precedente, ma anche gli arbitri ed i caddies non possono vedere applicati nei loro confronti l'articolo 17 Modello OCSE.³⁰⁹

L'articolo 3 paragrafo 2 del Modello OCSE 2017 predispone come nei casi dubbi si ritiene applicabile l'interpretazione che viene resa dal diritto interno del paese che applica la tassazione, a meno che il contesto non richieda una interpretazione differente oppure le autorità competenti non concordino un differente significato. Questa norma definisce una deroga alla definizione che viene data dalla convenzione di Vienna, la quale statuisce che il testo del trattato debba essere interpretato guardando al senso ordinario dei termini all'interno dei loro contesti. La ratio della predisposizione di questa deroga e quindi di un rinvio alla normativa interna risiede nella natura dei termini che sono usati nelle convenzioni, i quali sono molto tecnici e non basta il significato che viene loro dato dal contesto comune.³¹⁰

Questa norma sembra apparentemente slegata a quella dell'articolo 17, ma un'analisi più approfondita della stessa può far riflettere su come di fatto si possa applicare la definizione di sportivo interna degli stati contraenti per dare una definizione al termine sportsperson, la quale non si trova all'interno delle norme convenzionali.

Seguendo questa dottrina, quindi, sarebbero da ricomprendere all'interno di questo articolo non solo gli atleti, ma anche tutte le altre figure che sono assimilati agli atleti, per quanto riguarda la definizione di lavoratore sportivo all'interno dell'ordinamento italiano si fa un rimando all'articolo 25 del D.lgs. 36/2021.

La giurisprudenza ha risolto la questione problematica in un modo diverso da quello prospettato nella teoria dalla dottrina sopra esposta, per cui anche in questo caso si ha un conflitto tra giurisprudenza e dottrina. Si hanno quindi due modi per risolvere la situazione della portata soggettiva dell'articolo 17, il primo

³⁰⁸ Scarioni P., Angelucci P., Fiorentino Martino A., *Op. cit.*, Wolters Kluwer, 2023, p. 123; in questo manuale si richiamano le disposizioni del commentario nell'interpretazione del termine sportivo e si sottolineano i soggetti che possono essere ricompresi, i quali sono solamente gli atleti.

³⁰⁹ Maisto G., *Op. cit.*, 2016, questa dottrina avvalorava una interpretazione del termine sportsperson in senso restrittivo, facendovi rientrare solo gli sportivi.

³¹⁰ Tarigo P., *Op. cit.*, volume II, 2020, p. 136, nella parte in cui si spiega la nuova clausola di rinvio dopo la riforma del 2017.

seguito dalla giurisprudenza, ma anche dalla maggior parte della dottrina che comprende solo gli atleti ed un secondo seguito da una dottrina minoritaria, ma che ha una base normativa convenzionale all'interno dell'articolo 3 che interpreta il termine sportivo in modo più ampio, richiamando le definizioni di sportivo all'interno delle normative interne degli stati.

3.3.2. Caso Viali

Dopo l'analisi del caso brasiliano al fine di comprendere meglio quando ad un soggetto sia applicabile la normativa dell'articolo 17 oppure gli altri articoli delle norme convenzionali. Si analizza un caso concreto, quello del commentatore sportivo, ex calciatore, Gianluca Viali, la fattispecie è stata decisa con sentenza dalla commissione tributaria regionale lombarda n. 5332 del 23 dicembre 2019. La questione nasce perché l'ex calciatore italiano, non più residente in Italia, ma nel Regno Unito, aveva realizzato l'attività di commentatore sportivo presso una emittente televisiva italiana.³¹¹ L'accertamento che viene fatto è nei confronti dell'emittente televisiva che non aveva realizzato la ritenuta ex articolo 25, comma 2 DPR 600/73 per l'attività del commentatore. L'agenzia delle entrate riteneva che per questa fattispecie si dovesse applicare la disciplina dell'articolo 17 della convenzione tra Regno Unito ed Italia; si riteneva che l'attività del commentatore sportivo rientrasse in questo caso all'interno di quella di artista della televisione e quindi tassabili nello stato della fonte, cioè in Italia. Se questa prospettiva non poteva essere seguita perché l'attività del commentatore non può rientrare all'interno di quella di artista, l'agenzia ritiene allora che non sia applicabile la disciplina dell'articolo 17, ma quella dell'articolo 14. Quindi i redditi da lavoro dipendente sono tassabili in Italia nel limite in cui il soggetto dispone di una base fissa per l'esercizio dell'attività in Italia.

I giudici lombardi per dare una risposta al caso e decidere la controversia si avvalgono del Commentario all'articolo 17 del Modello OCSE, dove si definisce che per i commentatori sportivi non sia applicabile l'articolo 17, perché la loro performance non può essere parificata ad una attività né sportiva né artistica.³¹²

Per quanto riguarda l'analisi residua dell'articolo 14 e l'indagine della base fissa del contribuente in Italia che deve essere individuata per essere tassato all'interno del paese, si definisce che gli studi televisivi non possono essere considerati come una base fissa del commentatore e quindi i compensi di Viali non sono imponibili in Italia. Secondo i giudici la presenza del soggetto era per

³¹¹ Avella F., Il commentatore televisivo non è un artista e non ha una base fissa nei locali dell'emittente televisiva, rivista telematica di diritto tributario, Pacini giuridica, 2021.

³¹² Questo è il punto del Commentario che è stato citato in precedenza "*Merely reporting or commenting on an entertainment or sports event in which the reporter does not himself participate is not an activity of an entertainer or sportsperson acting as such. Thus, for instance, the fee that a former or injured sportsperson would earn for offering comments during the broadcast of a sports event in which that person does not participate would not be covered by Article 17.*"

l'attività di commento nel programma e nei limiti della stessa, al di fuori di questi momenti non si usavano gli uffici o le strutture dell'emittente, non si poteva inoltre decidere che tipo di partita era da commentare e si aveva una clausola di esclusiva per cui il soggetto non poteva lavorare per altri operatori.

Guardando all'analisi operata dai giudici lombardi di ricostruzione dell'attività del commentatore è logico delineare come i compensi non sono tassabili in Italia perché gli studi televisivi non sono una base fissa del commentatore e di conseguenza non sono imponibili in Italia.

3.3.3. Caso di Thomas F. Cheek v. Her Majesty della Court of Canada

Dopo l'analisi dei giudici lombardi si propone un caso della Court of Canada, nello specifico si tratta del caso di Thomas F. Cheek³¹³ v. Her Majesty the Queen, del 31 gennaio 2002 definisce come il commentatore non sia il performer, ma sono i giocatori quelli che realizzano la performance e quindi gli ascoltatori assistono alla trasmissione per guardare la performance e non il commento. Il caso ha per soggetto Thomas F. Cheek, cittadino americano che aveva svolto in Canada l'attività di commentatore per le partite di una squadra di baseball professionale, i Toronto Blue Jays. Le autorità canadesi hanno valutato se il reddito di Cheek fosse tassabile in Canada ai sensi dell'articolo 17 del Modello OCSE o meno. L'appellante ritenne che i compensi derivanti dalla trasmissione tv non debbano essere sottoposti ad imposte in Canada guardando all'interpretazione dell'articolo XVI³¹⁴ della convenzione tra il Canada e gli Stati Uniti. Quindi già nel 2002 si era rimarcato come questo tipo di compenso non potesse rientrare all'interno dell'articolo 17. La funzione del commentatore non è quella di intrattenere, ma di narrare i fatti che si svolgono nel campo, di come quindi si svolge la partita.

Il signor Cheek ritenne che il suo reddito fosse tassabile solamente negli Stati Uniti, sotto la previsione dell'articolo XIV, il quale determina la tassazione dei lavoratori autonomi, ritenendo nei fatti di non avere in Canada nessuna una base fissa.

La controversia riguarda quindi l'applicazione dell'articolo XVI (articolo 17 Modello OCSE) al soggetto o meno. Per cui si vuole far rientrare nella portata soggettiva di questo articolo il presentatore di radio in quanto artista. Ma il termine artista si riferisce nei fatti ad un soggetto che realizza una performance come quella di un cantante o di un danzatore, non vi rientra anche l'artista radiofonico.

In questo caso quindi non si ritiene l'appellante come un artista radiofonico, per cui nei suoi confronti non è applicabile l'articolo XVI della convenzione Canada- Stati Uniti, per questo motivo non è tenuto a pagare l'imposta sul reddito in Canada.

³¹³ Egli è un commentatore sportivo di baseball, residente in America che si trasferisce in Canada per commentare le partite del Toronto Blue Jays, la sentenza letta all'interno di questo sito <https://perma.cc/KE83-G3D4> (ultima visualizzazione il 21/07/24).

³¹⁴ L'articolo 16 della convenzione basata sul Modello americano con il Canada ha in rubrica *artistes and athletes*, per cui riprende la norma dell'articolo 17 del Modello OCSE.

3.4. PROSPETTIVE DI COMPARAZIONE: analisi degli ordinamenti sportivi europei

In riferimento alle situazioni prospettate in precedenza ed in particolare all'analisi della portata soggettiva dell'articolo 17 Modello OCSE è interessante a questo punto predisporre una indagine comparativa tra i diversi ordinamenti europei. Nella ricostruzione realizzata l'obiettivo è quello di comprendere nei diversi ordinamenti come viene definita la figura dello sportivo, cioè quali soggetti sono ricondotti al suo interno e quali invece no. La conseguenza di ciò è la mancata applicazione nei loro confronti della normativa speciale dell'articolo 17 Modello OCSE.

Prima di tutto quindi sono da indagare i diversi ordinamenti sportivi come vengono delineati all'interno degli Stati, poi una ricerca della definizione di sportivo. Una volta indagato questo allora si può tornare alla espressione di sportivo data dal Commentario OCSE, dal quale si deduce che con tale termine ci si riferisce solamente agli atleti.

In alternativa vi può essere il richiamo all'articolo 3, paragrafo 2 del Modello OCSE, in questo caso si può avere una descrizione del termine sportivo che faccia riferimento alla normativa interna dei singoli Stati e quindi bisogna indagare cosa le singole normative interne predispongono.

Infine, si fa una analisi della situazione fiscale, in particolare, se gli Stati predispongono una disciplina di favore per gli sportivi o meno.

Il sistema italiano con la riforma dello sport e tutte le modifiche apportate al sistema è stato già analizzato ampiamente nei capitoli precedenti, per cui ora in questo capitolo l'attenzione si soffermerà sulla analisi degli altri ordinamenti europei per vedere come gli stessi hanno dato normazione al fenomeno sportivo.

L'analisi di comparazione è molto importante anche per quanto riguarda la particolarità dell'attività degli sportivi, caratterizzata da diversi spostamenti da un Paese ad un altro. Le problematiche che derivano da questi spostamenti sono causate dalla differenza di giurisdizione tra gli Stati in cui avviene il trasferimento, per cui lo sportivo che si trasferisce deve essere ben consapevole dei diversi trattamenti giuridici, ma anche fiscali.

Vi sono infatti dei paesi che presentano una tassazione più elevata, altri predispongono invece degli sgravi fiscali per alcune categorie specifiche, per cui una indagine della legislazione del Paese in cui ci si trasferisce è una delle cose primarie da verificare per lo sportivo. Interessante è indagare anche il ruolo che ha il fisco in questi trasferimenti e comprendere se di fatto, dietro un sistema efficiente e di favore per il soggetto, in grado nei fatti di orientare le proprie scelte, vi è un ruolo del fisco o meno.

3.4.1. Il sistema spagnolo

In Spagna è entrata recentemente in vigore una nuova legge di disciplina del mondo sportivo al posto della precedente Ley n. 10/1990. La nuova legge in questione è la legge n. 39/2022, cd. Ley del Deporte.

Questa riforma dello sport nasce proprio con l'intento di aggiornare la legge alla attualità del panorama sportivo, ma alcune controversie sono rimaste, come quella della qualificazione giuridica del rapporto di lavoro degli allenatori e del personale incluso nel corpo tecnico. Il focus della riforma riguarda lo sportivo professionista come richiamato all'articolo 21, egli viene inteso come lo sportivo che si dedica alla pratica sportiva all'interno di un club in cambio di una retribuzione, mentre il 21.4 parla dello sportivo non professionista, il quale ottiene per la propria prestazione solamente un rimborso spese.³¹⁵

Non viene specificato nulla sulle questioni tanto controverse, cioè delle relazioni con il corpo arbitrale o con gli allenatori ed il personale del corpo tecnico.

L'articolo 19 della nuova legge spagnola definisce lo sportivo come: "qualsiasi persona fisica che, individualmente o in gruppo, pratici attività fisica o sport nelle condizioni stabilite nell'articolo 2.1"; gli stessi si dividono tra sportivi di competizione, sportivi non professionisti e sportivi occasionali senza licenza nell'ambito federale.

Nell'articolo 38 della nuova normativa vengono invece definiti come "personale tecnico sportivo quelle persone, allenatori o allenatrici, che dispongono della qualifica ufficiale degli insegnamenti sportivi di regime speciale o equivalenti conformemente alla normativa vigente" e includendo tra le sue funzioni quelle "necessarie per lo sviluppo dell'allenamento sportivo orientato al conseguimento e mantenimento delle prestazioni sportive, e la partecipazione alle competizioni di ogni modalità o specialità sportiva, vigilando sulla loro sicurezza, salute e integrità fisica nella pratica sportiva", non meno vero è che nell'articolo 38.3 si stabilisce che "per l'esercizio della sua funzione devono ottenere una licenza sportiva nei termini generali stabiliti dalla presente legge".

La definizione di sportivo dell'articolo 19 sembra ricondurre al proprio interno solo gli atleti che effettivamente praticano lo sport, però in realtà l'articolo 38 disciplina l'attività di altri soggetti come gli allenatori. Ne deriva che la legge sullo sport comprende e disciplina anche queste figure con l'introduzione di un articolo ad hoc. Seguendo una interpretazione autentica dell'articolo 19, essa ricomprende dunque all'interno della definizione di sportivo solo gli atleti,

³¹⁵ <https://www.lawandtrends.eu/noticias/laboral/breve-analisis-sobre-aspectos-laborales-de-la-nueva-ley-del-deporte-concepto-de-deportista-profesional-y-calificacion-1.html#gsc.tab=0> (ultima visualizzazione il 22/07/24); articolo sul concepto de deportista profesional y calificación de la relación laboral de entrenadores.

richiamando così la interpretazione che viene data dell'articolo 17 del Modello OCSE. Se si considera tutta la Ley de Deporte invece, con una interpretazione globale degli articoli si può ricomprendere anche il personale tecnico sportivo all'interno della categoria degli sportivi.

Dal punto di vista fiscale in Spagna si usa il metodo del Worldwide income taxation, per cui gli sportivi residenti fiscalmente in Spagna sono tassati per tutti i redditi prodotti in Italia ed all'estero. Il soggetto viene definito fiscalmente residente in Spagna se rimane nel Paese per più di 183 giorni e se ha in Spagna il centro dei suoi interessi economici.

Il sistema spagnolo ha creato al proprio interno un regime di favore per gli sportivi, questo regime è stato introdotto con la Ley Beckham. Esso fu introdotto per il calciatore inglese David Beckham con il Real Decreto n. 687/2005, ma nel tempo è stato modificato, mutando la propria normativa. Questo sistema di favore prevedeva che per i giocatori stranieri che si fossero trasferiti in Spagna come residenti si aveva una tassazione con aliquota proporzionale del 24% per i redditi di fonte spagnola.

Questa legge nasce per i calciatori stranieri, ma poi si è estesa anche ad imprenditori, professionisti qualificati di altri settori, come scienziati, medici e ricercatori proprio per attrarli nel paese iberico.

Per avere l'applicazione di questa legge si deve avere la situazione in cui l'impatriato non sia residente in Spagna per i 10 anni prima del trasferimento; il trasferimento deve avvenire per la stipula di un contratto di lavoro; l'attività lavorativa deve essere effettivamente svolta in Spagna, cioè il trasferimento non può essere fittizio e la stessa deve essere realizzata in favore di una società spagnola o di una società che presenta in Spagna una stabile organizzazione.

Con la Ley n. 26/2009 si è modificata la Ley Beckham introducendo un limite, superato il quale il soggetto è sottoposto alle regole della tassazione ordinaria. La modifica è nata soprattutto per il malcontento che ha generato in Spagna questa legge, avendo principalmente favorito i giocatori con stipendi milionari. Durante la crisi del 2008 il sistema come era stato ideato non poteva reggere e quindi viene cambiato. Si introduce il limite di 600.000 euro annui, per cui fino a questo importo si ha la tassazione agevolata, se lo stesso viene superato allora si introduce la tassazione ordinaria, con aliquota al 45%.³¹⁶

Questa legge fu molto importante per attirare nella Liga spagnola diverse star del calcio, potendo proporre degli ingaggi competitivi a fronte dello stesso stipendio.

3.4.2. Il sistema francese

Il sistema francese per disciplinare il mondo dello sport utilizza la forma codicistica, in particolare la disciplina specifica è introdotta all'interno del Code du sport. Questo codice è stato oggetto di una modifica in tempi recenti nel 2022

³¹⁶ Benazzi A., Saccardo N., la tassazione dei calciatori, IPSOA, 2011, p. 230

per poter rendere il mondo dello sport più democratico e per tutta la cittadinanza, eliminando le discriminazioni.³¹⁷

All'interno del codice vi è tutta la disciplina del mondo dello sport, per cui l'indagine del modello francese si baserà sull'analisi dello stesso.

Ai sensi dell'articolo 1.222-2 si disciplina l'atleta professionista stipendiato, che viene definito come qualsiasi persona la cui professione sia l'esercizio di una attività sportiva in un rapporto giuridico di subordinazione con un'associazione sportiva o una società sportiva. Gli atleti si dividono tra amatoriali, dilettanti e quelli professionisti, poi sono disciplinate all'articolo 222-1 le norme per gli allenatori, gli arbitri ed altre figure professionali. Oltre all'atleta viene assoggettato a questa legge anche il preparatore atletico professionista, inteso come qualsiasi soggetto la cui attività principale retribuita sia quella di preparare e vigilare sull'attività sportiva di uno o più sportivi professionisti stipendiati in rapporto giuridico di subordinazione con una associazione sportiva o con una società sportiva e titolare di un diploma, titolo professionale o certificato di qualificazione.

Come per il sistema italiano anche per quello francese la definizione di sportivo ricomprende non solo l'atleta, ma si considera, per esempio, anche l'allenatore.

Perché nei fatti l'allenatore è un soggetto che è molto legato alla figura dell'atleta, strettamente connesso anche con la prestazione dell'atleta stesso e da cui dipende la sua prestazione, cioè sono essenziali per il funzionamento dello sport.

Questa affermazione può essere dedotta da una lettura della L. 2015-1541 del 27 novembre 2015, la quale nel definire il professionista salariato si indica "*qualsiasi persona che abbia svolto un'attività sportiva con un vincolo di subordinazione legale con un'associazione sportiva o società ...*".

L'obiettivo della legge del 2015 è quello di proteggere l'integrità degli eventi sportivi, per cui con il termine sportivo si intendono tutti i soggetti che sono coinvolti nella realizzazione della prestazione sportiva, per cui non solo l'atleta.

Questa è la interpretazione che viene data dalla dottrina maggioritaria, per cui si dà una lettura ampia del termine sportivo, che coinvolge più soggetti come gli allenatori, i direttori sportivi che sono sempre coinvolti in una prestazione sportiva.

Si ha anche altra dottrina che distingue la categoria degli atleti che sono ricompresi all'interno di quella degli sportivi, da quella delle altre figure professionali, i quali non possono essere ricompresi all'interno della precedente categoria. Quindi si riconosce l'importanza delle figure degli arbitri, allenatori e direttori sportivi, ma questa dottrina ritiene che queste figure non possano essere definite come sportivi.

Il regime fiscale degli atleti riprende lo stesso dei lavoratori comuni, cioè il regime ordinario per i lavoratori autonomi o indipendenti, per cui nei loro confronti non si delinea una specifica o una particolare normativa fiscale in deroga a quella ordinaria.

³¹⁷ Laus F., la tutela della salute nel lavoro sportivo alla luce del d.lgs. 36/202, Rivista diritto dello sport, volume 3, numero 1-2022, p. 24; in questo articolo viene ripresa la disciplina del sistema francese.

Lo sportivo professionista può inoltre beneficiare del regime dei lavoratori impatriati,³¹⁸ il qual è un regime istituito per i lavoratori non residenti fiscalmente in Francia che lavorano per una società o svolgono una attività nel territorio francese. Questo regime speciale viene disciplinato all'interno del codice generale delle imposte all'articolo 155 B, i quali possono ottenere dei vantaggi fiscali, tra cui il fatto che non vi è la tassazione della remunerazione per attività realizzata all'estero, se realizzata a favore del datore di lavoro. Per avere l'applicazione di questo regime speciale il soggetto non deve essere stato residente nei 5 anni precedenti in Francia ed inoltre devono avere in Francia, a partire da quel momento, la loro dimora abituale o il loro soggiorno ed esercitare lì la propria attività professionale. Il reddito che viene posto a tassazione, seguendo questo regime, prevede degli incentivi fiscali, tra cui la scelta di avere il 30% della retribuzione netta trattata come bonus di rimpatrio che è esente da imposta sul reddito.

Questo tipo di regime non si è costituito nello specifico per gli sportivi, ma viene applicato per i lavoratori dipendenti qualificati, all'interno dei quali possono rientrare anche i calciatori, per esempio.

Inoltre, si può chiedere l'applicazione del regime del beneficio medio, disciplinato all'articolo 100 bis e 84 A, del codice generale delle imposte, che dispone come gli sportivi di alto livello, dipendenti o meno, possono essere tassati su un reddito che corrisponde alla media dell'anno di imposizione e dei due anni precedenti.

Questo regime può essere solamente applicato per i redditi che derivano dalle prestazioni sportive, non invece per quanto riguarda i contratti di sponsorizzazione o di cessione dei diritti d'immagine. Gli sportivi non residenti non possono usufruirne ed inoltre se vi è un trasferimento in questo periodo di rateizzazione le imposte, che devono essere ancora date, devono essere corrisposte in una unica soluzione.

3.4.3. Il sistema tedesco

Parlando del sistema tedesco e della sua qualificazione di sportivo, si intende con questo termine solo l'atleta. Altri soggetti che ruotano intorno alla figura dello sportivo non possono essere definiti come tali, per cui abbiamo gli allenatori (trainer), i direttori sportivi (Sportdirektoren), gli arbitri ed i giudici di gara (Schiedsrichter und Kampfrichter), i gestori di impianti sportivi e amministratori. Tutte queste figure non sono tecnicamente degli sportivi, ma sono soggetti che integrano la figura dello sportivo, ed a loro si applicano le leggi ed i regolamenti relativi al lavoro, la formazione professionale, la sicurezza sul lavoro che si applicano per gli atleti.³¹⁹

³¹⁸ Descrizione del regime dei lavoratori impatriati in Francia di C. Correard: <https://laplace-groupe.com/academie/expatriation-et-mobilite-internationale/le-regime-fiscal-et-social-des-impatries> (ultima visualizzazione il 06/08/24)

³¹⁹ Vieweg K., Krause A., Germany, sports law, in the international Encyclopaedia of laws series Wolters Kluwer, 2013, p. 102 e ss.

Per esempio, gli allenatori per svolgere il loro ruolo necessitano di formazioni professionali e di licenze che vengono rilasciate dalle Federazioni sportive.

Parte della dottrina ritiene chiaramente come la figura dell'arbitro non possa rientrare all'interno della definizione di sportivo ripresa dall'articolo 17 modello OCSE.³²⁰

A differenza dell'Italia che ha un articolo di legge che riesce a ben definire lo sportivo, in Germania ci sono diverse leggi e regolamenti che trattano dello sportivo in diversi aspetti, dai diritti e doveri, alla promozione dello sport. In Germania la costituzione ed il Codice civile danno ai cittadini tedeschi il diritto di partecipare alle competizioni sportive.³²¹

La Germania ha un sistema fiscale che si basa sul principio del Worldwide taxation e sono considerati residenti i soggetti se hanno il proprio domicilio o la loro dimora abituale.

Gli sportivi non residenti in Germania, ma che la maggior parte del proprio reddito deriva dall'attività in suolo tedesco, sono equiparati ai residenti in Germania, per cui possono beneficiare di tutte le agevolazioni fiscali.

Il sistema tedesco il cd. Splitting tariff, introduce la possibilità per lo sportivo sposato o in regime di unione civile di beneficiare della mitigazione della progressività per una attribuzione dei redditi prodotti dal coniuge con maggiore capacità contributiva ad entrambi i coniugi, si può così ricevere un dimezzamento dell'aliquota.

Lo sportivo è considerato come un lavoratore dipendente e nei suoi confronti si attua la disciplina fiscale ordinaria, con le imposte in base ai normali scaglioni di progressività, per cui, a differenza di altri sistemi, come quello spagnolo, nei loro confronti non si delinea un regime fiscale ad hoc.

Per cui per quanto riguarda i giocatori non residenti, ma che realizzano le prestazioni per un club tedesco, allora sono tassati secondo il principio della territorialità ai sensi della Sec. 49, No. 4a EstG, questa disciplina ricorda molto quella italiana per la tassazione dei non residenti.

È infine interessante guardare ad una peculiarità del sistema fiscale tedesco che è l'imposta ecclesiastica, la Kirchensteuer, in quanto vi è stato un noto calciatore italiano che negli ultimi anni è stato portato davanti al tribunale per non averla pagata. Questa imposta viene fatta pagare ai soggetti che si professano credenti ad ogni comunità religiosa che è stata ufficialmente riconosciuta in Germania ed in base ad una aliquota decisa dai singoli lander.

Il giocatore in questione ha avuto dei problemi con il fisco tedesco per il mancato pagamento di questa imposta è l'ormai ex-calciatore Luca Toni, il quale in seguito al trasferimento in Germania, in particolare nel club del Bayern, si era da prima professato ateo, per cui non si era creato nessun problema, ma poi il secondo anno nella dichiarazione dei redditi si è professato credente, senza però pagare l'imposta a cui era tenuto. La vicenda, quindi, è finita in tribunale e

³²⁰ Grams H., Germany: taxation of internationally working referees, GSLTR, 2018; in questo articolo vi è una analisi della figura dell'arbitro in Germania dal punto di vista giuslavoristico e nelle conclusioni si arriva a definire come l'arbitro sportivo non possa di fatto rientrare all'interno della qualificazione dell'articolo 17.

³²¹ <https://www.atozserwisplus.de/blog/Sports-Law-in-Germany> (ultima visualizzazione il 30/07/24), sports law in Germany.

l'appello ha deciso che l'imposta era da corrispondere, ma in particolare la stessa dovesse essere pagata³²² dai commercialisti del giocatore in quanto in primis loro sono stati la causa del mancato pagamento e dell'errore in cui il giocatore era incorso.

Per quanto riguarda il sistema fiscale tedesco si può dunque concludere che non vi è un sistema fiscale di cui possono beneficiare gli sportivi che sia diversificato rispetto a quello degli altri lavoratori.

3.4.4. Il sistema inglese

Il Regno Unito non ha una legge generale che disciplina lo sport, si ricorda infatti che il sistema inglese è un sistema di common law, per cui è rilevante al proprio interno il precedente giurisprudenziale e non presenta una codificazione. Per cui l'analisi di questo sistema si deve basare sulle sentenze dei tribunali che creano così un precedente che deve essere seguito nei casi successivi. Per cui anche per la qualifica dell'atleta come dipendente o lavoratore autonomo sono i tribunali che definiscono la qualifica del soggetto caso per caso.

Il sistema fiscale inglese dei non domiciliated è stato già in precedenza indagato per cui non ci si soffermerà di nuovo su questo sistema che è stato ampiamente usato dagli sportivi per poter pagare meno tasse. Inoltre, come si è già richiamato, questo sistema verrà sostituito a partire dal 2025, per cui la sua applicazione non ha valore pro-futuro e quindi non si necessita neanche di una grande analisi dello stesso.

Invece per quanto riguarda gli sportivi residenti, nei loro confronti non si configura alcun sistema speciale, ma sono tassati come dei normali lavoratori dipendenti.

La normativa inglese che disciplina la tassazione degli sportivi (e degli artisti) non residenti è contenuta nell'Income Tax (Entertainers and Sportsmen) Regulations SI 1987 No. 530, a cui sono state apportate diverse modifiche nel corso del tempo.³²³

Secondo questa norma i giocatori professionisti, i quali si presume essere dei dipendenti, vengono tassati sui pagamenti di fonte inglese. La tassazione inglese per gli sportivi non residenti è parecchio onerosa; infatti, si richiama alla volta in cui nel 2010 Usain Bolt rifiutò di gareggiare a Londra proprio per questo motivo³²⁴. Da questa situazione è ben chiaro allora che forte impatto ha la

³²² In particolare, i commercialisti devono pagare una somma di 1,25 milioni, mentre il giocatore una somma di 450.000 euro, a fronte del 1,7 milione della sentenza di primo grado.

³²³ Uckmar V., lo sport e il fisco, Cedam, 2016, all'interno dell'articolo la tassazione dei calciatori in Spagna, Germania, Regno unito ed italia: un'analisi comparata di Cordeiro Guerra R., Mastellone P.

³²⁴ Simpson A., taxation of non-resident entertainers and sportsmen: the United Kingdom's definition of performance income and how it ought to be measured, 11 Wash. U. Global Stud. L. Rev. 693 (2012). Da questo articolo oltre al caso di Bolt si ha anche un'analisi approfondita del caso Agassi e dei suoi effetti successivi.

legislazione fiscale sul mondo dello sport, realtà molto diverse tra di loro, ma dove appunto si riscontra una forte influenza. Il parlamento inglese ha varato delle norme per potersi aggiudicare delle competizioni nel proprio territorio, tra cui si ricorda la finale di Champions League del 2013. Con le leggi emanate in questa occasione si era disciplinato che per i giocatori professionisti non residenti nel Regno Unito vi fosse l'esenzione dalla tassazione dei proventi derivanti da quelle competizioni.

È interessante a questo punto introdurre e discutere del caso Agassi perché lo stesso è un caso giurisprudenziale molto importante come precedente giurisprudenziale che riguarda gli incassi di una star company. Il signor Agassi è stato un famoso giocatore di tennis, ciò che si discute nel caso che lo coinvolge sono stati gli introiti derivanti dai compensi per l'attività di sponsorizzazione nei suoi confronti negli anni 1998-99, durante i quali era un cittadino residente fiscalmente in America. La House of Lords ha sostenuto che i redditi erano tassabili nel Regno Unito anche se il signor Agassi non era un residente ed avesse anche un labile collegamento con il Regno Unito. Questa sentenza ebbe anche un forte impatto sulle decisioni prese dagli sportivi che dovevano decidere se partecipare o meno ad una competizione in Inghilterra considerando anche il relativo impatto fiscale dell'attività realizzata; tenendo in mente che il sistema inglese poteva richiedere la tassazione del soggetto non residente, anche senza una stabile organizzazione, per cui molti atleti sono stati restii dall'essere coinvolti in tornei e competizioni inglesi, preferendo di rinunciarvi piuttosto che parteciparvi.

Ritornando alla definizione di sportivo e di ricerca dei soggetti che possono rientrare all'interno di questa definizione è interessante guardare ad un caso giurisprudenziale. In particolare, si sta parlando del Caso di Breach of Contract: Eddie Jones vs. Rugby Football Union (RFU).

Questo è solo un esempio di una situazione in cui la giurisprudenza ha voluto intendere ed ampliare il concetto di sportivo oltre all'atleta, ma ricomprendendo anche gli allenatori.

Questa controversia tratta del conflitto tra l'allenatore Jones del club di rugby e la Rugby Football Union, da questo caso si vuole sottolineare il trattamento degli allenatori negli sport professionali. Egli era stato licenziato come allenatore dell'Inghilterra dopo una serie di brutte performance. Egli fu giudicato in base alle performance, come accade per i giocatori ed inoltre il suo licenziamento ha causato una violazione del contratto che ha portato ad un risarcimento come avviene nei casi di violazione dei contratti dei giocatori. Per cui in questo caso la posizione dell'allenatore viene equiparata a quella del giocatore, trattandoli entrambi come sportivi. La giurisprudenza si è pronunciata in questo modo in questa situazione, creando così un precedente giurisprudenziale, definendo che sia trattato come sportivo non solo l'atleta, ma anche l'allenatore.

4. CONCLUSIONI

In questa tesi, è stato analizzato l'ordinamento sportivo in prospettiva italiana ed internazionale, in particolare il focus si è posto sulla questione fiscale dell'attività transfrontaliera realizzata dagli sportivi e sui casi del loro trasferimento da un Paese ad un altro. La ricerca si è poi concentrata sullo studio dell'articolo 17 del Modello OCSE delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, nello specifico si è indagata la portata soggettiva di tale articolo. Esso è stato infatti introdotto per gli artisti e gli sportivi solamente, creando per queste categorie di soggetti una disciplina diversa da quella dei lavoratori autonomi o dipendenti.

Il presente studio si è posto l'obiettivo di comprendere le modalità ed il luogo in cui gli sportivi devono pagare le tasse in seguito alla realizzazione della propria performance in più Paesi diversi e le conseguenze, dal punto di vista fiscale, del loro trasferimento da un luogo ad un altro.

L'indagine è partita dall'analisi, realizzata all'interno del primo capitolo, della riforma dello sport in Italia. Si è cercato quindi di delineare l'ordinamento sportivo italiano, facendo una distinzione tra la legge n. 91 del 1981 ed il sistema introdotto con il d.lgs. n. 36/2021.

Da questo capitolo si è analizzata la figura dello sportivo e la sua definizione, per poi stabilire l'inquadramento giuslavoristico dello sportivo in Italia ed infine una analisi della fiscalità dello sportivo con un focus nella tassazione dei premi sportivi.

Questo capitolo iniziale è servito a centrare la materia del diritto dello sport ed una sua analisi nel panorama italiano.

Nel secondo capitolo poi si è introdotto il diritto tributario internazionale, cioè si è analizzata la natura di questo diritto, le sue problematiche e soprattutto si sono analizzate le Convenzioni bilaterali internazionali per evitare le doppie imposizioni.

Il cuore dello studio si ha nel terzo capitolo dove si è sviluppata una analisi dell'articolo 17, in particolare si è sviluppata l'analisi sulla portata oggettiva e soggettiva di questo articolo, si è cioè definito quali situazioni possano essere introdotte o meno al suo interno, tutto ciò suffragato da una analisi giurisprudenziale di alcuni casi che sono serviti a comprendere meglio la dottrina.

Si è concluso il capitolo con una indagine di comparazione della definizione di sportivo all'interno dei diversi ordinamenti, nello specifico quello spagnolo, inglese, francese e tedesco. L'analisi sopra prospettata si è rivelata molto complessa per via della difficoltà dello studio dei diversi ordinamenti giuridici. Gli ostacoli maggiori che si sono riscontrati sono stati nella lingua in cui sono scritte le diverse leggi e nella mancanza di strumenti adeguati a poter svolgere una analisi così approfondita. La ricerca comparativa realizzata è solo uno spunto ed un inizio di indagine, ma sarebbe molto interessante realizzare uno studio più approfondito della materia. Non vi è molta letteratura che analizza con il metodo della comparazione questo ambito, per cui sarebbe interessante poter realizzare in modo approfondito uno studio di questo tipo, magari analizzando più giurisprudenza e casi pratici.

L'analisi di comparazione è molto importante perché la materia del diritto internazionale tributario non guarda solo al diritto interno, ma al rapporto tra gli stati, per cui bisogna analizzare non solo la disciplina italiana, ma metterla a confronto ed in rapporto con quella dell'altro stato con cui si è realizzata la convenzione.

Il compiere un lavoro di questo tipo è centrale per la pianificazione fiscale dello sportivo, cioè per comprendere dove conviene, parlando dal punto di vista fiscale, allo sportivo trasferirsi, cioè il luogo migliore per stabilire la propria residenza. Inoltre, è essenziale comprendere anche il luogo in cui lo stesso è tenuto a pagare le tasse nelle situazioni in cui realizza una prestazione in un luogo diverso dal luogo della residenza. Tutta questa ricerca e studio non è marginale, anzi lo stesso è essenziale per evitare che il contribuente si trovi a dover pagare una quantità maggiore di tasse rispetto a quelle dovute o che lo stesso paghi in due Paesi, sia in quello della fonte che in quello della residenza, le tasse conseguenti alle prestazioni realizzate.

Comprendere bene dove devono essere pagate le imposte non è un esercizio semplice, ma lo stesso necessita di una analisi del caso concreto, essendo ognuno a sé stante ed avendo delle caratteristiche proprie che lo distinguono da ogni altra fattispecie.

Ciò è dunque essenziale per comprendere quando e dove il soggetto è tenuto a pagare le tasse in seguito alla attività realizzata.

Accanto a questa analisi la ricerca realizzata ha cercato di comprendere chi sono i soggetti a cui si può applicare la disciplina speciale dell'articolo 17.

I risultati ottenuti dalla ricerca concludono che l'articolo 17 del Modello OCSE viene utilizzato per gli sportivi che vengono definiti dal Commentario come atleti; cioè si includono all'interno della portata soggettiva dell'articolo solo coloro che materialmente portano a compimento la prestazione sportiva. Questa interpretazione restrittiva viene infatti suffragata dalla sentenza brasiliana in cui si delinea come l'articolo in questione non potesse essere utilizzato per un allenatore brasiliano. In questo caso in effetti il soggetto non era stato considerato come sportivo, per cui nei suoi confronti si doveva utilizzare la normativa ordinaria e non quella speciale, ciò si traduce nel fatto che l'allenatore doveva pagare le imposte per la prestazione effettuate in Giappone all'interno dello stato di residenza, che in quel caso era il Brasile cioè si doveva seguire la normativa ordinaria dei lavoratori dipendenti.

I casi pratici che vengono analizzati all'interno della tesi aiutano a comprendere bene la centralità e l'importanza che viene data alla questione fiscale e come la stessa è in grado anche di modificare le scelte di vita degli atleti.

In conseguenza dell'analisi comparata che si è sviluppata nell'ultimo capitolo sembra pacifico che il termine sportivo ricomprenda, considerando gli ordinamenti sportivi di altri Stati, solo i soggetti che sono gli atleti, poche sono le eccezioni nel caso contrario, come invece avviene nella normativa italiana. Invece per quanto riguarda una analisi diversa può seguire la lettura data dall'articolo 3 paragrafo 2 del Modello OCSE 2017 che definisce la possibilità di considerare la normativa interna per definire i concetti che vengono utilizzati all'interno degli articoli del modello OCSE, ma che corrispondono a dei casi dubbi, per cui si segue l'interpretazione interna.

In conclusione, si può dire che la questione è aperta, non vi è una soluzione univoca per comprendere quando un soggetto possa essere definito sportivo o meno e quindi vedere applicato l'articolo 17 e quando invece deve essere applicata la normativa ordinaria, ma ogni caso deve essere analizzato creando un confronto con le autorità fiscali dei paesi coinvolti. Vi sono infatti diversi fattori da prendere in considerazione, si deve analizzare la normativa interna, per come la stessa definisce la figura dello sportivo, cioè se all'interno vi fa ricomprendere dei soggetti diversi dai soli atleti oppure se disciplina con questo termine solo l'atleta. Se si segue questa seconda lettura allora si è in linea con quello che il commentario OCSE prospetta, invece se come per il caso italiano, la stessa non viene seguita si rientrerà nella prima fattispecie e quindi in questo caso bisogna interrogarsi sull'applicazione o meno della normativa speciale dell'articolo 17.

In questa tesi sono stati predisposti diversi spunti di indagine e degli interrogativi a cui solo il legislatore potrà rispondere oppure i giudici se interrogati su queste questioni. Si auspica che la letteratura sia uno stimolo per delle ulteriori indagini in questo campo, per poter portare maggiore chiarezza per il mondo dello sport, in conseguenza soprattutto delle grandi somme di denaro derivanti dalle prestazioni degli sportivi ed i conseguenti interessi degli Stati di sottoporre a tassazione le stesse.

5. BIBLIOGRAFIA

1. Avella F., Il commentatore televisivo non è un artista e non ha una base fissa nei locali dell'emittente televisiva, Rivista telematica di diritto tributario, Pacini giuridica, 2021
2. Battelli E., Diritto privato dello sport, Giappichelli, seconda edizione, 2021
3. Benazzi A., Saccardo N., La tassazione dei calciatori, IPSOA, 2011
4. Bruno G., Autonomia sportiva e fenomeni negoziali, edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2012
5. Buscema L., Diritto dello sport. Profili giuspubblicistici, Torino, 2021
6. Cantamessa L., Riccio G. M., Sciancalepore G., Lineamenti di diritto sportivo, Giuffrè editore, Milano, 2008
7. Ceretta S., Filosa D., Mazzei L., Serao N., Viola L., E-sport: profili normativi e contrattuali, Giuffrè, 2022
8. Cesarini Sforza W., Il diritto dei privati, Milano, 1929
9. Coccia M., De silvestri A., Forlenza O., Fumagalli L., Musumarra L., Selli L., Diritto dello sport, Le Monnier università, 2004
10. Colantuoni L., Diritto sportivo, G. Giappichelli Editore, 2020
11. Colucci M., Lo sport e il diritto, Jovene editore, 2004
12. Cordeiro Guerra R., Diritto tributario internazionale, istituzioni, Cedam, Wolters Kluwer, 2016
13. Di Nella L., Indraccolo E., Lepore A., Del Vecchio P., Palazzi S., Manuale di diritto dello sport, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2021
14. Dè Capitani P., Le star companies, Diritto e pratica tributaria internazionale, Wolters Kluwer, 2015
15. De Santis E., Allenatore come sportivo, Italia vs convenzioni, in diritto e sport di Italia Oggi, 3 febbraio 2024

16. Del Vecchio P., Giacomardo L., Sferrazza M., Stincardini R., La giustizia nello sport tomo I, editoriale scientifica, 2022
17. Di Tanna M.L. e Greco D., Sfruttamento dell'immagine mediante veicolo societario: non c'è abuso del diritto, N. 14/2024 della rivista "il Fisco"
18. Dragonetti A., Piacentini V., Sfondrini A., Manuale di fiscalità internazionale, Wolters Kluwer, 2012
19. Donato V., Mazzuca M., Contributi di diritto sportivo, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2021
20. Fabietti F. e Ventura A., Il lavoratore sportivo alla luce della riforma del settore e dei decreti correttivi, in quaderni operativi del commercialista del lavoro, 2023
21. Ferranti G., Fiscalità internazionale, Wolters Kluwer, 2024
22. Fracchia F., voce *Sport (diritto dello)*, in Dig. disc. pubb., Utet, Torino, 1999
23. Garbarino C., Diritto convenzionale tributario, G. Giappichelli editore, 2019
24. Garbarino C., Manuale di tassazione internazionale, Ipsoa gruppo Wolters Kluwer, 2008
25. Giannini M. S. "prime osservazioni sugli ordinamenti giuridici sportivi", pubblicato nel primo volume della rivista di diritto sportivo del 1949
26. Gimini M., Libertà associative e fenomeno sportivo, Napoli, 2022
27. Grams H., Germany: taxation of internationally working referees, GSLTR, 2018
28. Laus F., La tutela della salute nel lavoro sportivo alla luce del d.lgs. 36/202, Rivista diritto dello sport, volume 3, numero 1-2022
29. Liotta G., Santoro L., Lezioni di diritto sportivo, Giuffrè, Milano, 2020
30. Lollo C., Lo statuto fiscale della mobilità temporanea all'estero del lavoratore dipendente, Jovene editore, Napoli, 2020

31. Lubrano E., Ordinamento sportivo e giustizia statale, Cap. XIV, all'interno del libro sport e diritto, profili istituzionali e regolamentazione giuridica, Colucci M., Jovene editore, 2019
32. Magliaro A., Censi S., Ancora un ampliamento delle norme tributarie di favore per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia, in rivista di diritto tributario, Pacini Giuridica, 2019
33. Magliaro A., Censi S., Back to the past. Un ritorno al passato per il regime dei c.d. impatriati, rivista telematica di diritto tributario, Pacini giuridica, 2024
34. Magliaro A., Censi S., Calcio e fisco: le problematiche nei trasferimenti internazionali, Rivista di diritto ed economia dello sport, 2022
35. Magliaro A., Censi S., Il trasferimento di residenza all'estero: questioni controverse, punti insoliti e prospettive ricostruttive, corriere tributario, 2/2021
36. Magliaro A., Censi S., il trattamento fiscale dei lavoratori sportivi c.d. impatriati, nella rivista Associazioni e sport di Euroconference, 2024.
37. Magliaro A. Fisco e sport: Cap. l'ordinamento giuridico sportivo di Paco D'Onofrio e Cap. gli atleti professionisti, di Censi S., 2018
38. Magliaro A., Censi S., Frazionamento del periodo d'imposta: la split year clause nella normativa convenzionale e interna, nella rivista il fisco 35/2023
39. Magliaro A., Censi S., Riforma dello sport: le figure peculiari del "nuovo" lavoratore sportivo e dell'agente, in "il fisco" 22/2021
40. Magliaro A., Censi S., Riforma dello sport: modifiche alle figure del lavoratore sportivo e dell'ex amatore ora volontario, il fisco 34/2022
41. Magliaro A., Censi S., Riforma dello sport: occasione persa per definire gli ambiti giuslavoristici e fiscali degli sportivi, nel il fisco 6/2021
42. Magliaro A., Censi S., Si può applicare la cd. Split year nelle convenzioni in cui non è prevista? Rivista telematica di diritto tributario, Pacini Giuridica, 2023

43. Magliaro A., Censi S., “Non vi è trasferimento all'estero fino a che non ci si cancella dall'Anagrafe della Popolazione Residente” all'interno del Il fisco 45/2015
44. Maietta A., Lineamenti di diritto sportivo, Torino, 2016
45. Maisto G., Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad, IBFD, 2016
46. Mauceri T., La nuova figura dell'agente sportivo nell'ordinamento statale, in “le nuove leggi civili commentate”, 2/2024
47. Molenaar D., Cross-border tax problems of international performing artists, Erasmus school of law, tax advisers, 2018
48. Molenaar D., Tenore M., Vann R., Red card article 17?, in Bulletin for International Taxation, 2012 (Resoconto del seminario in occasione del convegno IFA del 2012)
49. Nicolosi F., Il punto su la nuova residenza fiscale delle persone fisiche, 29 febbraio 2024, Rivista di diritto tributario, Pacini Giuridica
50. Pittalis M. L'attuazione della legge delega 8 agosto 2019, n. 86 in tema di ordinamento sportivo, professioni sportive e semplificazione, nel Corriere giuridico n.6/2021
51. Pittalis M., Sport e diritto, Cedam, Scienze giuridiche, Wolters Kluwer, 2019
52. Romano S., L'ordinamento giuridico, Sansoni nuova biblioteca, 1977
53. Sacchetto C. e Pennesi L., La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma, rivista trimestrale di diritto tributario, Giappichelli, fascicolo 4/2023
54. Santamaria B., Manuale di diritto tributario, Wolters Kluwer, Cedam scienze giuridiche, 2020
55. Santamaria M., Fiscalità internazionale, Wolters Kluwer, Cedam scienze giuridiche, 2020
56. Simpson A., Taxation of non-resident entertainers and sportsmen: the United Kingdom's definition of performance income and how it ought to be measured, 11 Wash. U. Global Stud. L. Rev. 693 (2012)

57. Scarioni P., Angelucci P., Fiorentino Martino A., La tassazione degli sportivi, Wolters Kluwer, 2023
58. Tarigo P., Diritto internazionale tributario, volume II, G. Giappichelli Editore, 2020
59. Tenore M., E-sport: l'applicazione dell'articolo 17 Modello OCSE ai redditi conseguiti dagli e-gamer, rivista telematica di diritto tributario, 2021
60. Uckmar V., Lo sport e il fisco, Cedam, 2016
61. Vaselli G., Latest developments on the Italian tax treatment of "star companies", rivista di diritto tributario, Pacini Giuridica, 2022
62. Vieweg K., Krause A., Germany, sports law, in the international Encyclopaedia of laws series Wolters Kluwer, 2013

6. SITOGRAFIA

1. <https://www.atozserwisplus.de/blog/Sports-Law-in-Germany> (ultima visualizzazione il 30/07/24) Sports law in Germany
2. Descrizione del regime dei lavoratori impatriati in Francia di C. Correard: <https://laplace-groupe.com/academie/expatriation-et-mobilite-internationale/le-regime-fiscal-et-social-des-impatries> (ultima visualizzazione il 06/08/24)
3. <https://www.lawandtrends.eu/noticias/laboral/breve-analisis-sobre-aspectos-laborales-de-la-nueva-ley-del-deporte-concepto-de-deportista-profesional-y-calificacion-1.html#gsc.tab=0> (ultima visualizzazione il 22/07/24) articolo sul concepto de deportista profesional y calificación de la relación laboral de entrenadores
4. <https://perma.cc/KE83-G3D4> (ultima visualizzazione il 21/07/24) la sentenza letta all'interno di questo sito
5. Articolo dell'avv. D. Greco e M. L. Di Tanna nell'editoriale del sole 24 ore; <https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/compensi-versati-star-company-estere-sportivi-si-prelievo-italia-AFSToO0D>. (ultima visualizzazione il 08/07/24)
6. Crisconio A., Italia a bocca asciutta nelle gare in trasferta, in FiscoOggi, 2006. <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/italia-bocca-asciutta-nelle-gare-trasferta> (ultima visualizzazione il 24/07/24)
7. Si segue il ragionamento presentato dalla commissione degli affari fiscali OECD: OECD (2019), "Issues Related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention", in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_3c9d36c4-en (ultima visualizzazione il 06/08/2024).
8. Avv. Germani H. M., Il Transfer Matching System (TMS), 2018, <https://www.hmglex.it/trasferimento-calciatori-transfer-matching-system-tms/> (ultima visualizzazione il 30/06/24)

9. Tenore M., International tax issues related to transfers of football players, in Transfers of Football Players, M. Colucci and O.D. Bellia (eds.), SLPC, International Sports Law and Policy Bulletin 1/2020, p. 471
https://www.sportslawandpolicycentre.com/BULLETIN%201_2020_FLYER.pdf (ultima visualizzazione il 06/08/2024)
10. Ufficio stampa dell'agenzia delle entrate
https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/319513/Conferenza+Valentino+Rossi_Conferenza+Stampa+120208+Valentino+Rossi.pdf/4b1673e5-c424-7497-108a-e35d6552ec77 (ultima visualizzazione il 27/06/24)
11. Split year treatment <https://www.filodiritto.com/split-year-treatment-trasferimento-allestero-della-residenza-fiscale-corso-danno> (ultima visualizzazione il 25/06/24)
12. Lo split year si applica solo se previsto dalla Convenzione <https://www.osservatorio-wealth.it/2023/11/07/lo-split-year-si-applica-solo-se-previsto-dalla-convenzione/> (ultima visualizzazione il 25/06/24)
13. Rivista di diritto tributario articolo di Moretti M.
<https://www.rivistadirittributario.it/wp-content/uploads/2019/08/Moretti-1.pdf> (ultima visualizzazione il 26/06/24)
14. Sito del MEF, ordinanza del 04/09/2023 n. 25690/5.
<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getGiurisprudenzaDetail.do?id=%7BAE285437-7253-4BF5-83E2-6D1004C59A61%7D> (ultima visualizzazione il 16/07/24)
15. Di Migliorini F. <https://fiscomania.com/residenza-fiscale-persone-fisiche/#determinazione-della-residenza-fiscale-nella-normativa-interna> (ultima visualizzazione il 28/06/24)
16. Migliorini F. , Frazionamento periodo di imposta: clausole di split year <https://fiscomania.com/frazionamento-periodo-di-imposta/#la-risposta-a-interpello-n-54e2023-split-year-con-la-svizzera> (ultima visualizzazione il 10/07/24).
17. Sito del MEF, dipartimento delle finanze
<https://www.finanze.gov.it/it/Fiscalita-dellUnione-europea-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/convenzioni-per-evitare-le-doppie-imposizioni/> (ultima visualizzazione in 26/06/24)

18. Rivista di diritto tributario di Nicolosi F., <https://www.rivistadiritto tributario.it/2024/02/29/la-nuova-residenza-fiscale-delle-persone-fisiche/> (ultima visualizzazione 25/06/24)
19. I sistemi di tassazione nel mondo <https://tayros.bg/index.php/2023/10/16/i-sistemi-di-tassazione-nel-mondo/> (ultima visualizzazione il 09/07/24)
20. Sistema dei residenti non domiciliati <https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/res-non-dom-si-cambia-2025-nuovo-schema-residenza-attrarre-expatriates-AFGEl7C> (ultima visualizzazione il 09/07/24)
21. Asquini E., premi di risultato in ambito sportivo, <https://www.fisco7.it/2023/11/premi-di-risultato-in-ambito-sportivo/> (u. visualizzazione 06/06/24)
22. Riforma dello sport, cosa è cambiato? <https://www.nidil.cgil.it/riforma-sport-cosa-cambia-dal-1-gennaio-2023/#:~:text=Criticità%20previdenziali%20per%20le%20collaborazioni%20sportive,-Considerato%20che%20il&text=Con%20l'esenzione%20fino%20a,fini%20previdenziali%20solo%20250%20euro.> (u. consultazione 29/05/24)
23. Testo Broccardi dell'articolo 69 <https://www.broccardi.it/testo-unico-imposte- redditi/titolo-i/capo-vii/art69.html>. (ult. Visual. 06/06/24).
24. <https://www.avvocatomargini.com/single-post/le-nuove-co-co-co-sportive-quali-presupposti> a cura di Avv. Margini M. (ultima visualizzazione 25/05/24)
25. Di Baghin S., il co.co.co nello sport dilettantistico. <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2023/07/21/co-co-co-sport-dilettantistico-requisiti-aspetti-previdenziali-fiscali> (u. visualizzazione 25/05/24)
26. Analisi del d.lgs. 37/2023, <https://www.studiocerbone.com/decreto-legislativo-28-febbraio-2021-n-37-attuazione-dellarticolo-6-della-legge-8-agosto-2019-n-86-recante-misure-in-materia-di-rapporti-di-rappresentanza-degli-atleti-e-delle-societa-sportiv/> (ultima visualizzazione il 09/06/24).
27. Articolo in Calcio e finanza, <https://www.calcioefinanza.it/2024/01/30/fabrizio-pasqua- causa-figc-contratto-di->

- [lavoro/#:~:text=L'ex%20arbitro%20Fabrizio%20Pasqua,soltanto%20obblighi%2C%20ha%20spiegato](#) (articolo del 30.01.21, ultima visualizzazione il 03/06/24)
28. Circolare n. 20bis/2023 – Riforma del lavoro nel settore sportivo <https://www.terrazzini.it/circolare-n-20bis-2023-riforma-del-lavoro-nel-settore-sportivo/8> ultima visualizzazione 09/06/24)
29. Dipartimento per lo sport: <https://www.sport.governo.it/it/attivita-nazionale/riforma-dello-sport/normativa/> (ultima visualizzazione 07/06/24)
30. Sent. n. 51 /96 dell'11 aprile 2000 della Corte di Giustizia europea, sito di euro-lex nel quale si è consultata la pronuncia della corte: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61996CJ0051&from=HR> (ultima visualizzazione il 09/07/24)
31. Verrini M., il rapporto di lavoro sportivo, 2005 p. 16 e ss. <https://www.studiolegaleverrini.it/pdf/II%20Rapporto%20di%20Lavoro%20sportivo.pdf> (ultima visualizzazione il 08/07/24)
32. <https://www.nuovefrontierediritto.it/rapporti-fra-ordinamento-sportivo-e-ordinamento-statale/di> di Allegria A. (ultima visualizzazione il 09/06/24)
33. Sent. n. 438/00 dell'8 maggio 2003 della Corte di Giustizia europea. Dal sito eur-lex. Europa la pronuncia della corte <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX%3A62000CJ0438> (ultima visualizzazione il 09/07/24)
34. Chi è il lavoratore sportivo con la Riforma dello Sport-Asso360 <https://www.asso360.it/blog/chi-e-il-lavoratore-sportivo> (ultima visualizzazione il 12/06/24)
35. <https://www.asso360.it/riforma-dello-sport/lavoro-sportivo-dei-dipendenti-pubblici/> (ultima visualizzazione 07/06/24) articolo sul lavoro sportivo per i dipendenti pubblici
36. Redazione di fisco e tasse, articolo sul lavoro sportivo dei dipendenti pubblici <https://www.fiscoetasse.com/rassegna-stampa/34936-lavoro-sportivo-le-regole-per-i-dipendenti-pubblici.html> (u. visualizzazione 07/06/24)
37. <https://www.informazionefiscale.it/elenco-mansioni-lavoro-sportivo-svolgimento-attivita> (ultima verifica il 09/06/24) di Rodrigo F., articolo sulle mansioni necessarie per lo svolgimento dell'attività

38. Articolo di fisco e tasse sull'inquadramento dei collaboratori amministrativi <https://www.fiscoetasse.com/domande-e-risposte/12417-riforma-dello-sport-come-si-inquadrano-i-collaboratori-amministrativi.html> del 2023 (ultima volta controllato il 07/06/23)
39. <https://www.ipsoa.it/wkpedia/collaborazioni-coordinate-continue>. (u. consultazione 30/05/24) articolo sulle collaborazioni coordinate e continue.
40. <https://www.iusinitinere.it/il-diritto-allimmagine-al-tempo-degli-influencer-44355> (u. visual. 07/06/24) di Mezzi R.
41. Dal sito dell'agenzia delle entrate https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/297873/Circolare+n.+17+del+23+maggio+2017_CIRCOLARE+REGIMI+AG+EVOLATIVI+PER+PERSONE+FISICHE+CHE+TRASFERISCONO+LA+RESIDENZA+FISCALE+IN+ITALIA+-+REGISTRO+CIRCOLARI.0000017.23-05-2017-U+%282%29.pdf/8c361223-0cf1-b41b-be4a-db33664d5855